

## IMPÔSTO DE REPOSIÇÃO. UNIVERSALIDADE DA HERANÇA

Tenho a honra de solicitar a V. Exa. o reexame de assunto que, objeto de despacho do digno antecessor de V. Exa., no processo n.º 4.752.437/50, vem ocasionando constantes dúvidas na marcha dos inventários, e no pagamento do impôsto *causa-mortis* devido à Municipalidade, entravando o regular andamento desses processos e obrigando os Srs. Procuradores à sustentação de ponto de vista que, embora defendido zelosamente pelo Departamento do Contencioso Fiscal da Secretaria Geral de Finanças, encontra a repulsa sistemática do Poder Judiciário.

Assim é que, no concernente ao cálculo do impôsto referido, sempre que na herança a partilhar existirem bens situados fora do Distrito Federal, ordenou o ato a que me referi de início que

“Quando o *de cujus* deixar bens aqui situados e alhures, os primeiros constituirão, para aplicação da lei fiscal, massa distinta. Onde os herdeiros que receberem imóveis, cujo valor se compense, para o efeito de igualdade dos quinhões, com bens situados fora do Distrito, estarão, apesar disso, obrigados ao pagamento do impôsto de reposição.”

Ora, em contrário, a êsse ponto de vista já se manifestara antes esta Procuradoria Geral, por seu então e ilustre titular, hoje Consultor da Prefeitura, o Professor ARTHUR CUMPLIDO DE SANT'ANNA, em parecer cuja íntegra peça vênia para transcrever:

“A universalidade de coisas distingue-se em universalidade de direito (*universitas iuris* ou *iurium*) ou *universitas facti* (*universitas rerum*). Grande é a controvérsia que existe, especialmente entre os romanistas, sobre o conceito das duas espécies de universalidade. Mas, deixando de lado as disputas a que nos referimos, parece-nos que o conceito pela maioria acolhido sobre a *universitas iuris* é que ela não é a soma da vários direitos, o complexo de tôdas ou de algumas relações patrimoniais determinadas pelo vínculo da finalidade, mas a *unidade ideal* e abstrata de várias relações patrimoniais que existiria em qualquer que fôsse o conteúdo delas e mesmo quando nenhum conteúdo econômico houvesse.

É o que ensinam COVIELLO e PUGLIATTI, sendo que o primeiro escreve textualmente:

“Se testa dunque di una frizione di legge, che nel diritto nostro troviamo accolta per opera della tradizione romane, sollo rispetto alla eredità.”

Essa *universitas iuris* só perde o caráter que lhe acentuamos, pela partilha, cujos efeitos são meramente declaratórios. Sobre

a natureza da partilha declaratória discorrem lúcida e seguramente PLANIOL et RIPPERT, bastando para lembrar os ensinamentos dos grandes mestres franceses, rememorar a clara passagem que, na sua obra — *Do Inventário e Partilha* — escreveu ASTOLPHO DE REZENDE. Diz êste tratadista:

“A partilha tem por efeito transformar o direito de propriedade, que compete aos diversos co-herdeiros de maneira indivisa sobre a totalidade das heranças, num direito de propriedade exclusiva, recaindo, para cada um deles, nas coisas que formam o seu quinhão. Esta transformação opera-se com efeito retroativo ao dia, em que a comunhão começou. Cada herdeiro é considerado ter sucedido, só e imediatamente, nas coisas hereditárias compreendidas no seu quinhão e nunca ter tido nenhum direito sobre as coisas que couberem aos outros herdeiros” (*Do Inventário*, pág. 460).

É a mesma lição de CLÓVIS e igual a de BAUDRY LACANTINERIE e a de PLANIOL et RIPPERT.

Escreve ASTOLPHO DE REZENDE, na obra citada:

“Considerada a palavra *torna* no sentido jurídico exprime o que o herdeiro, melhorado na partilha, que levou a coisa de valor maior que o seu justo quinhão, dá aos co-herdeiros, para ficarem iguallados; é empregada pelo Regulamento de 31 de março de 1874 como sinônimo de reposição” (acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, de 3 de agosto de 1894).

Contra êsses princípios investe o Contencioso, quando suscita a dúvida no inventário de C. A. P. O. V.

Para tomar a orientação, que tomou, baseia-se o zeloso Contencioso no § 1.º do, art. 1.º, do Decreto-lei n.º 2.224, de 23 de maio de 1940, que assim estatui:

“Constituem uma massa distinta dos demais bens de sucessão, situados em outros Estados ou no estrangeiro, os bens de herança situados no Distrito Federal ou que nêle sejam liquidados ou transferidos aos herdeiros.”

Partindo desse texto, quer o Contencioso tirar à herança o seu caráter de *universitas juris*, que por ficção legal, constitui uma unidade, como já vimos. Os bens para êle se apresentam como coisas separadas, isoladas, esquecido, como demonstra estar, da natureza declaratória da partilha, que retroage à abertura da sucessão para, apagando tôda a fase *intercorrente*, fixar no quinhão a propriedade exclusiva dos co-herdeiros. A herança, como unidade, desaparece para o órgão fiscal. O herdeiro não tem direito à herança, mas sôbre as coisas individuais que a constituem. Assim, se há bens no Distrito Federal e em outras regiões, não admite o Contencioso, sem a exigência de reposição, que o que a mais o herdeiro recebe aqui no imóvel seja compensado como bens, que alhures desfalcam o seu quinhão.

Ora, a reposição ou torna, como a *soulte* no direito francês, é uma forma de igualar quinhões. Mas se os quinhões são iguais em valor, tendo sempre em mira a expressão pecuniária da herança, justifica-se a *torna* por que êles são constituídos de bens situados em regiões várias? Não será isso desfazer a unidade da herança?

A desigualdade, que se pretende criar, é uma inovação da interpretação fiscal que vem desintegrar uma *universitas juris*, que, no acertado dizer de PUGLIATTI, constitui, pela sua natural unidade, um instituto jurídico.

A impôsto de reposição reclama imprescindivelmente uma reposição, que nada mais é do que aquilo que tão bem definiu ASTOLPIHO DE REZENDE. A questão gira em tôrno da noção de *torna*. E esta não pode ser alterada pela legislação fiscal ou pela defeituosa interpretação que se lhe dá. Quando a lei fiscal se reporta a um instituto, ou a um conceito jurídico, êste é que deverá prevalecer. Ela, que o pressupõe, não poderá deturpá-lo ou inová-lo. Se o tributo recai sôbre a *torna*, é *inter-vivos*, pouco importa que êle se contenha na legislação *causa-mortis*. Nela se contempla talvez porque é na partilha da herança que se torna mais freqüente o seu uso.

Nada importa a citação dos artigos do Código Civil ao raciocínio, que o Contencioso desenvolve. Ao contrário. O que nêles se diz é que quando o "bem imóvel, por esta ou aquela razão, não couber no quinhão de um herdeiro, ou não admitir divisão cômoda", só será adjudicado ao herdeiro; responde êle aos demais o que sobrar. É o que se sustenta. Mas no caso dêstes autos não coube no quinhão do herdeiro? É evidente que sim. Porque os quinhões estão igualados, pouco importando a natureza dos bens que o compõem. Todos se igualam na mesma expressão valor. Pretende o Contencioso que os bens, para tornar possível a aplicação do impôsto de reposição, se desintegram da herança *universitas iuris* para merecerem disciplina particular. Contra as dificuldades que tudo isso acarretaria é

que a sabedoria legislativa e a doutrina admitem a universalidade da herança.

É a comunhão hereditária, tanto que se fêz a partilha, desaparece para concentrar no quinhão o direito exclusivo do herdeiro.

Estou, assim, de acôrdo com o parecer do douto 5.º Procurador, que visei.

As.) ARTHUR CUMPLIDO DE SANT'ANNA." (P. 76/50)

E a essas razões tão luminosamente expostas, permito-me acrescentar que a prática contrária, ordenada pelo respeitável despacho referido, importa em desconhecer não apenas a unidade da herança mas, mais grave ainda, em negar o próprio conceito da unidade do território nacional, que se reduziria a partes tão isoladas para efeitos fiscais como se formassem Estados estrangeiros. A prevalecer a norma ordenada, o bem situado em qualquer das outras unidades federativas equiparar-se-ia em tudo a bens situados no estrangeiro. Mais ainda: se além do impôsto de herança pago ao Estado onde o bem esteja situado, pagar, o herdeiro outro de reposição pelo valor desse mesmo bem, configurar-se-ia verdadeira bitributação o que o Direito Fiscal hodierno repele.

A tôdas essas razões de direito acrescente-se ainda a constante manifestação dos Tribunais, contrária ao que foi recomendado, o que obriga os Srs. Procuradores, incumbidos da representação da Fazenda Municipal, nos processos de inventários ao dilema de atenderem ao mandamento administrativo e verem repellido pelo Judiciário o que pleitearam na sua conformidade, ou a se conformarem com as decisões dêste em desatenção à recomendação que se lhe fêz em cumprimento ao despacho em questão.

Em matéria de impôsto de transmissão *causa-mortis* julgo que a legislação vigente comporta alterações em benefício de erário público, pois, em verdade, o impôsto ora cobrado é exíguo em face do que universalmente prevalece na sua cobrança. O que não se nos afigura, porém, de boa política tributária é que, mantido em baixos níveis o impôsto, procure-se majorá-lo por via oblíqua, através de interpretações que, na prática, redundam apenas em maiores dificuldades em sua arrecadação.

Por todos êsses motivos sou de opinião que o respeitável despacho em contrário, e a recomendação feita, em conseqüência, a esta Procuradoria, não deverão prevalecer, devendo-se, ao contrário, retomar a regra antes pacificamente adotada em atenção ao caráter da universalidade da herança.

E assim opinando, submeto o assunto à elevada consideração de V. Exa., solicitando que nessa conformidade seja ordenado. V. Exa., entretanto, com a costumada sabedoria, melhor resolverá.

OSCAR SARAIVA  
Procurador Geral da PDF  
(1951-1952)