

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Gabriel da Nóbrega Fernandes

Controle de validade do imposto sobre transmissão *causa mortis*

Mestrado em Direito

São Paulo

2018

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Gabriel da Nóbrega Fernandes

Controle de validade do imposto sobre transmissão *causa mortis*

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito – área de concentração: direito tributário, sob a orientação do Professor Doutor Tácio Lacerda Gama.

São Paulo

2018

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Tácio Lacerda Gama

Esta dissertação não se realizaria sem o apoio e o incentivo financeiro concedido pela CAPES.

Este trabalho é dedicado à memória de meu avô Luiz Gonzaga,
quem me faz sentir saudade de um passado que não vivi.

AGRADECIMENTOS

Ainda bem que este pequeno espaço é estreito para os meus agradecimentos. Tenho muitos e bons parceiros nesta caminhada da vida, que, agora, está encontrando um dos seus momentos engrandecedores. Todos com certeza sabem da minha gratidão.

Antes de agradecer, é preciso me desculpar. A tentativa de fazer um trabalho científico, analítico e depurado, digno desta renomada Pontifícia Universidade Católica, provavelmente foi por água abaixo em razão da paixão que estas linhas recebem quando falo sobre o instrumento da meu ofício, que é o direito. Tento, mas fracasso, ser jurista. Sou advogado e à ciência peço desculpas.

Quero deixar meu *obrigado* aos professores – e, hoje, amigos, graças a Deus – Robson Maia Lins e Tácio Lacerda Gama. Com certeza, só estou vivenciando este momento por certa irresponsabilidade de ambos. Robson abriu-me as portas da PUC-SP e sempre manteve por perto suas palavras e seus atos, pelo que serei para sempre grato. Tácio, com seu talento nato, ensina-me o que é levar a sério o conhecimento e a cultura na formação do jurista, independentemente de qualquer coisa. “Ethos, pathos e logos”.

Preciso agradecer também ao meu amigo Hindenberg Dutra. Esse me ensinou tudo na advocacia, em que pese eu não ter tido a capacidade de aprender o que ele tinha para me ensinar.

Agradeço, também, ao Professor Osvaldo de Santos Carvalho, por ter aceitado participar desta banca, com a gentileza que já lhe é peculiar. Professor Osvaldo, em suas aparições acadêmico-profissionais, reúne as qualidades da ética, alta capacidade técnica e da cordialidade, todas indispensáveis a um serviço público moderno e eficiente, típico dos que conduzem as grandes nações para frente.

RESUMO

O objetivo central deste trabalho está na pesquisa analítico-hermenêutica do regime jurídico do imposto sobre transmissão *causa mortis*, voltando-se a identificar os elementos integrantes do ordenamento jurídico hábeis a servirem de instrumentos para o controle de validade do tributo. A baixa densidade normativa, alinhada à incipiente produção acadêmica sobre o imposto estadual passou a não condizer com o crescente aumento das alíquotas deste tributo no âmbito dos Estados, além das constantes propostas de reformas tributárias que, ainda que lateralmente, aumentam a carga tributária sobre a herança. A tentativa de localizar a pauta normativa para o roteiro dos condicionantes da tributação sobre a herança se deu sob a premissa da unicidade do sistema jurídico, cuja categoria fundamental está fincada na competência e, especialmente, na competência tributária, falando de tributação. A partir deste eixo central, promoveu-se a elucidação dos condicionantes do exercício da competência pelos Estados frente à materialidade do ITCMD, os princípios, as imunidades, as normas gerais expedidas por lei complementar, além da sistemática processual de transmissão da herança, que, invariavelmente, reproduz efeitos sobre a forma, o tempo e o espaço em que a competência tributária estadual deve ser exercitada. O resultado está na construção de um feixe fortemente interligado de normas jurídicas que transpassam toda a pirâmide normativa, por meio do qual são esclarecidos os aspectos fundamentais, o roteiro por meio do qual o intérprete precisa ser conduzido para propor um discurso que almeje trazer notas identificadoras da validade ou invalidade da incidência do tributo sobre a transmissão *causa mortis*.

Palavras-chave: Direito tributário. Controle de validade. Competência tributária. Imposto sobre transmissão *causa mortis*.

ABSTRACT

The main objective of this Master's thesis is to proceed an analytical and hermeneutic research of the legal regime of inheritance tax, knowing as imposto sobre transmissão causa mortis e doações (“ITCMD”). After that, it is important to identify the elements that are part of the legal system and are capable to control the own validity of the ITCMD. The low normative density, in line with the incipient academic production regarding the ITCMD, do not correspond to the increasing tax rates in the States, in addition to the constant proposals of tax reforms that, although occasionally, increases the taxation of the heritage. It is important to establish the premise that the legal system is one and it is based on the “power to tax”. From this, it is possible to elucidate the conditions for the exercise of the “power to tax” of the States in relation with the ITCMD, the principles, the immunities, the general rules issued by complementary law, besides the procedural system of inheritance transmission that, invariably, reproduces effects on the form, time and space in which the States can exercise the “power to tax”. The result is in the construction of a strongly interconnected bundle of rules that pass through the normative pyramid, through which the fundamental aspects are clarified. Only in this way is it possible to construct a logical and rational discourse about the validity or invalidity of the ITCMD.

Keywords: Tax law. Rule of validity. Power of taxing. Inheritance tax.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	NOÇÕES FUNDAMENTAIS	13
2.1	Paradigma do conhecimento científico	13
2.2	Do método ao objeto de estudo	15
2.3	Normas jurídicas	24
2.4	A ideia de sistema jurídico	30
3	COMPETÊNCIA E CONTROLE DE VALIDADE	34
3.1	Síntese dos condicionantes para o controle de validade da tributação	39
3.2	Modalidades de competência	43
4	PRINCÍPIOS	47
4.1	República e Pacto Federativo	51
4.2	Propriedade e vedação ao confisco	52
4.3	Direito fundamental à herança	55
4.4	Legalidade	59
4.5	Irretroatividade	62
4.6	Anterioridade	64
4.7	Isonomia, capacidade contributiva e isonomia	65
4.7.1	Jurisdição constitucional sobre o tema	70
4.7.2	Posição do STF quando à progressividade no ITCMD	72
4.7.3	Progressividade sob o critério do grau de parentesco	74
5	IMUNIDADES	78
5.1	O papel do artigo 35, parágrafo único, CTN	77
5.2	Processo sucessório: inventário e partilha	80
6	MATERIALIDADE: SOBRE O QUE, QUANDO E QUEM PODE TRIBUTAR	83
6.1	Herança ou legado: materialidade em sentido estrito	85
6.1.1	Incidência sobre a extinção do fideicomisso	87
6.1.2	A questão dos seguros de vida e planos de previdência privada	89
6.1.3	Meação do cônjuge e partilha desigual	95
6.1.4	Renúncia de herança e desproporção nos quinhões	96
6.1.5	Súmula 590 do Supremo Tribunal Federal	99
6.1.6	Ganho de capital sobre bens herdados	100
6.2	Limitação temporal: quando pode tributar	104
6.3	Limitação subjetiva: quem pode tributar	111

7	NORMAS GERAIS	114
7.1	Alguns aspectos históricos do imposto sobre heranças	116
7.2	Papela da lei complementar tributária	120
7.3	Hipótese da sucessão no exterior	124
7.4	Art. 38, <i>caput</i> , CTN: valor venal	130
7.5	Art. 35, parágrafo único, CTN	133
8	NORMAS SUCESSÓRIAS	137
8.1	Inventário e partilha: modalidades sucessórias	138
8.1.1	Extrajudicial	140
8.1.2	Arrolamento: comum e sumário	145
8.1.3	Arrolamento sumário	145
8.1.3.1	Efeitos do Resp n. 1.150.356/SP	150
8.1.3.2	Art. 659, §2º do Código de Processo Civil	153
8.1.4	Judicial em sentido estrito	155
8.1.4.1	Foro do inventário judicial	157
8.1.4.2	Prazo para abertura da sucessão e sanção tributária	160
8.1.4.3	Características do processo e reflexos sobre o imposto estadual	166
8.1.4.4	Avaliação do acervo hereditário	169
8.1.4.5	Julgamento do cálculo do imposto	175
8.1.4.6	Cognição jurisdicional, natureza contenciosa e efeitos do Resp n. 1.150.356/SP	176
9	CONSIDERAÇÕES FINAIS	181
	REFERÊNCIAS	184

1 INTRODUÇÃO

A iniciativa de se promover o estudo de certo assunto no direito parte sempre de uma dúvida fundamental, em face da qual o jurista passa a estabelecer estratégias voltadas à composição analítica do problema e, posteriormente, à concreção de respostas adequadas à pergunta.

A crise financeira enfrentada pelos Estados costuma ser direcionada para assuntos desde uma reforma tributária até modificações em deveres instrumentais aos quais estão submetidos os contribuintes. As posições e propostas são das mais variadas, o que é salutar ao programa democrático disposto na Constituição Federal.

No entanto, nota-se que, com relação ao Imposto sobre transmissão *causa mortis*, sequer o direito positivo instituído pelos Estados costuma ser objeto de reflexão por parte da sociedade e da própria comunidade jurídica.

Diante deste cenário, este trabalho encontra no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (“ITCMD”) o objeto central, na busca de dissertar sobre os principais aspectos influenciadores e condicionantes da atividade legislativa dos Estados e executiva da Fazenda Pública no que tange ao referido tributo.

Não obstante, o objeto de estudo está restrito à análise da materialidade *transmissão em virtude de morte*, de maneira que a doação não é objeto de reflexão do tema. Logo, a ideia está em delinear o regime jurídico ao qual deve observância a atividade estatal de instituição, fiscalização e cobrança do imposto sobre a transmissão *causa mortis*. Mas por quê?

A observação da jurisdição dos Tribunais permite a identificação de certos aspectos controversos na inevitável relação que o ITCMD guarda com as questões sucessórias, já que a transmissão por causa da morte perpassa, necessariamente, por um processo de sucessão mediante o qual o patrimônio é transferido.

Logo, identificar os efeitos da relação normativa entre as regras tributárias e as normas jurídicas reguladoras do processo sucessório também consiste em um dos objetivos do trabalho, em virtude da dúvida precedente no que tange à inevitável adequação da norma jurídica de incidência tributária do imposto sobre transmissão “causa mortis” aos processos de transmissão da herança.

A proximidade e mútua interferência entre as normas de cunho processual – além, claro, das regras de direito civil – perante a norma tributária foi a constatação que incentivou a consecução desta pesquisa, especificamente a necessidade de adequação

desse feixe de normas à Constituição Federal e à própria unicidade do ordenamento jurídico.

Ao se indagar sobre categorias fundamentais do direito tributário em face do imposto sobre transmissão *causa mortis* – *materialidade, sujeitos ativo e passivo, isenção, decadência, etc.* –, ou até sobre marcos temporais de pagamento, resta inevitável a identificação da forma sucessória, do processo ou simples procedimento por via do qual o acervo hereditário é transferido, de maneira que, muda a forma de transmissão, mudam as normas de incidência tributária.

Neste cenário, a estratégia para o alcance deste objetivo está em traçar as diretrizes que permitam o controle de validade do tributo estadual, utilizando a competência tributária como categoria fundamental para se definir quem pode criá-lo, como deve ser criado, sobre o que pode incidir (materialidade), quais os condicionantes para o exercício desta competência (princípios e imunidades), além de identificar as regras gerais previstas no Código Tributário Nacional e as possíveis interlocuções do Código de Processo Civil nesta composição normativa. Todos esses critérios integram a competência e, por conseguinte, garantem um caminho sólido para se aferir a validade do tributo estadual.

Utilizando-se deste arcabouço, o objetivo foi partir para a análise de como as normas constitucionais, complementares e ordinárias condicionam a validade do tributo, além de buscar responder a algumas indagações sobre este panorama, especialmente as no sentido de que: (i) quais e de que maneira atuam os princípios constitucionais tributários no controle de validade do imposto estadual sobre heranças? (ii) de que maneira as diferentes modalidades de competência permitem a adequação deste feixe de normas à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional (iii) quais são as normas gerais que balizam o exercício da competência tributária estadual no ITCMD; (iv) como funciona a interferência das leis de matéria sucessória no ITCMD, etc.

Para viabilizar este itinerário, a visão do direito enquanto sistema hierarquizado de normas jurídicas (faceta analítica), cujos sentidos deônticos são, invariavelmente, construídos por seres humanos que as interpretam enquanto signos linguísticos (faceta hermenêutica), viabiliza um roteiro sólido para a consecução do objetivo.

De qualquer maneira, trabalha-se com a consciência de que, ao invés de seguir estritamente um único prisma de análise, ou uma só escola interpretativa, cabe ao jurista indicar, a todo tempo, a premissa utilizada para empregar esse ou aquele outro termo,

para se chegar a esse ou aquele outro resultado, de maneira a se evitar ruídos na transmissão da mensagem.

Logo, a ideia é tentar estabelecer, no estudo, ponderações analíticas precisas – plasmadas no ordenamento constitucional e no sistema jurídico como um todo – para se evitar a inadequação do tributo à feição que o sistema lhe proveu (regime jurídico).

2 NOÇÕES FUNDAMENTAIS

As noções fundamentais são aqueles pontos de partida que o estudo científico precisa ter para, traçada a estratégia de estudo, atribuir respostas às hipóteses anteriormente levantadas. A ideia não é estabelecer premissas filosóficas propriamente ditas, porque, afinal, trata-se de uma dissertação jurídica, cujo conjunto de análise está adstrito ao sistema do direito positivo, às normas jurídicas válidas num determinado espaço e tempo.

Mas, invariavelmente, noções básicas às quais serão, reiteradamente, o interlocutor será remetido, precisão ser elucidadas. Não só isso, o método e sistemas de referência adotados devem estar claros.

2.1 Paradigma do conhecimento científico

O estudo do saber (epistemologia) sofreu inúmeras reviravoltas ao longo da história. A filosofia tradicional, tomada de Sócrates à Kant, sempre pautou suas ideias de conhecimento como uma descoberta.

O sujeito aproximava-se do ser para descobrir seu *ser*, sua ontologia; daí emitia juízos que seriam mais verdadeiros quão mais próximos da essência verificável lá fora, no mundo sem lentes, sem véus subjetivos: na realidade.

A partir de Kant, este processo é interiorizado na *consciência*, no próprio sujeito, quem apreende o objeto através de categorias internalizadas, conceitos racionais pré-concebidos e sensações próprias desse sujeito. Então, o conhecimento seria, puramente, o pensamento concebido sobre o dado real, advindo da intuição/sentidos e dos conceitos/categorias internalizadas no ser humano.

Depois, tem-se o início do que se convencionou chamar na filosofia contemporânea de “giro-linguístico”, movimento que, basicamente, passou a ver o conhecimento, e não somente o científico, como a *capacidade intelectual de emitir proposições*, de produzir linguagem sobre outra significação, a respeito de outra linguagem circunstanciada em um espaço-tempo (antes vista como objeto-real).

Na síntese de Paulo de Barros Carvalho,

Até Kant, a filosofia do ser; de Kant a Wittgenstein, a filosofia da consciência; e, de Wittgenstein aos nossos dias, a filosofia da linguagem, com o advento do

‘giro-linguístico’ e de todas as implicações que se abriram para a teoria da comunicação.¹

Para se conhecer algo, não se poderia ser inocente de tentar buscar a essência das coisas, ou aquilo que a experiência e a razão nos trazem, mas a significação daquele objeto perante um determinado sistema linguístico. As coisas não são antes da linguagem, elas são *pela linguagem*.

Esse pensamento reproduz efeitos sobre um novo paradigma, em face do qual este trabalho está inserido: a necessária relação entre a linguagem, compreensão, verdade e método.

Isto porque a linguagem representa o instrumento mediante o qual se pode falar em conhecimento, compreensão. “Compreender é interpretar a linguagem da vida”, de tal maneira que os fatos são “*uma versão linguística da vida*”, como ensina Tácio Lacerda Gama².

Por consequência, a verdade se consubstancia num acordo linguístico entre as partes de uma comunidade, acordo ao qual se chega pelo convencimento, pelo poder, pelo uso da força, etc. É o que João Maurício Adeodato chama de “discursos vencedores”³.

Os fatos são, sempre, *interpretações*⁴, de modo que é imperioso privilegiar a interpretação do que nos aparece (fatos) como algo inevitável. Por conseguinte, as regras que conduzem este exercício (de interpretação) precisam ser levadas a sério.

Nesta ordem de ideias, Hans Kelsen aduz na linha de que o propósito de toda ciência é descrever, emitir juízos e proposições, a respeito de determinada linguagem que lhe chega. A ciência do direito, por exemplo, tem o escopo de descrever o direito. *Linguagem que descreve linguagem*.

Logo, o discurso científico é limitante e restritivo, em troca de segurança e controle sobre o objeto estudado. Ciência é forma específica de linguagem para descrever

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 25.

² GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin. 2003, p. 33.

³ ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses. 2011, *passim*.

⁴ Para Tácio Sampaio Ferraz Júnior, “O relato, por exemplo, ‘sente-se!’ é sempre acompanhado de um cometimento – a *ordem* para sentar-se que, na escrita, se expressa pelo ponto de exclamação. Ora, exigindo a fala a ocorrência do entendimento, este nem sempre corresponde à mensagem emanada. Ou seja, quem envia a mensagem comunica um complexo simbólico que é selecionado pelo ouvinte. Este escolhe, por assim dizer, do complexo, algumas possibilidades que não coincidem necessariamente com a seletividade do emissor. Por exemplo, o emissor diz: tire a mão da boca! E o receptor permanece com os dedos roçando os lábios. Essa não-coincidência entre a seletividade do emissor e a do receptor constitui a contingência dupla (de lado a lado) da falta. Podemos chamar essa seletividade de interpretação. Interpretar, portanto, é selecionar possibilidades comunicativas da complexidade discursiva.” (FERRAZ JÚNIOR, Tácio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: Técnica, Decisão, Dominação**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas. 2003, p. 260.

outra linguagem, de maneira que corresponde a um método mediante o qual se descreve determinado objeto, sendo este sempre fenomenologicamente linguístico.

Significa dizer: ciência é linguagem em busca de linguagem e o conhecimento científico reputa-se, inevitavelmente, como o resultado do emprego de específica maneira de descrição, admitida pelas regras do jogo da ciência, voltada para a proposição sobre algo (uma significação).

Além do mais, ciência busca verdade, na concepção retórica limitada da palavra, isto é, verdade por concordância⁵ dos sujeitos do sistema linguístico científico, estando submetida aos controles linguísticos, que não de ser historicamente construídos pelos sujeitos de tal sistema.

Conhecimento científico, portanto, é propositivo, mas não somente propositivo. Deve estar de acordo com os controles linguísticos que o jogo impõe, dentre eles, a depuração analítica: submissão às leis lógicas do terceiro excluído, não contradição e princípio da identidade.

E o cientista, ao descrever o ordenamento positivo, inicialmente coloca entre parênteses o ato, prescindindo de suas colorações éticas, políticas, sociais e religiosas, ficando tão somente com a descrição objetiva da regra editada, para assim resgatar aqueles aspectos que estiveram presentes no processo de enunciação da norma. Com isso, pretenderá chegar à plenitude construtiva do trajeto de interpretação”.⁶

Portanto, a premissa de que o direito é construído via interpretação é uma constante neste estudo. Além do que, nesta consecução, de construção de sentidos aos termos do direito positivo, existem variáveis inerentes à atividade humana, construída por homens dotados de singulares ideologias, havendo apenas um certo *entendimento mínimo* quanto às regras do jogo, que tantos juristas buscam encontrar, mas que, “de fato”, ainda não conseguiram descrever.

2.2 Do método ao objeto de estudo

⁵ “Segundo a teoria *consensual*, a verdade não decorre da relação entre enunciados linguísticos e a realidade sensível, mas do consenso ou acordo entre os indivíduos de determinada comunidade ou cultura. Dentre vários enunciados, seria verdadeiro aquele que contasse com maior credibilidade” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 14-15).

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positividade no direito tributário**. Volume II. São Paulo: Noeses. 2015, p. 258.

Do ponto de vista epistemológico, Lourival Vilanova indica três específicas providências necessárias à consecução de qualquer pesquisa científica: o isolamento temático, a generalização e a formalização.

Enquanto que o isolamento temático consiste na distinção de seu objeto de estudo mediante a adoção de critérios de pertinência ao sistema (ciência do direito), enquanto a generalização passa pela identificação de critérios comuns a todos os componentes do sistema, diferente da formalização, mediante a qual o cientista deve transformar o isolamento do tema, somado à generalização, em fórmulas abstratas, sínteses da identificação do objeto de estudo⁷.

Este exercício, materializado desde as linhas introdutórias deste trabalho, volta-se para cumprir a advertência descrita por Maria Helena Diniz, no sentido de que “o conhecimento de algo está condicionado pelo sistema de referência daquele que conhece, logo, não há conhecimento absoluto, pois ele só pode ser relativo”⁸.

É verdade que estão cada vez mais em voga as análises interdisciplinares do direito, e tais abordagens são importantes, porque representam fonte de elucidações sobre o objeto estudado.

Um exemplo primordial está na análise econômica do direito, teoria que observa o direito e a economia para criar um terceiro discurso, descritor do modo como o ordenamento jurídico deveria ser em busca de uma maior eficiência (conceito econômico), ferramenta extremamente útil para a formulação de políticas públicas, por exemplo.

O problema é que, nesses pontos de vista, a disciplina jurídica é esquecida, produzindo-se, na realidade, estudos sociológicos, históricos, econômicos, contábeis, *sobre o direito*, os quais são extremamente válidos, mas guardam – como todo discurso – um olhar próprio sobre o fenômeno, diferente do prisma utilizado pela dogmática jurídica em sentido estrito.

Cristiano Carvalho, autor de diversos textos na seara da análise econômica do direito, registra seu alerta a respeito da questão ao escrever que “é preciso cautela na utilização das ciências interdisciplinares, sob o risco de se confundir a aplicação

⁷ VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi-IBET. Volume II. 2003, P. 38.

⁸ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica, à lógica jurídica, norma jurídica e aplicação do direito**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 32.

metodológica de cada ciência em particular”⁹, o que também é objeto de ponderação de Aurora Tomazini de Carvalho:

A evidência da adoção de um referencial filosófico e a demonstração de premissas eleitas para a construção do objeto, além de serem fundamentais para a credibilidade da teoria é, também, um ato de humildade para com o leitor. Uma série de conclusões jogadas ao léu, por mais que tenham sido construídas com propósitos sérios, reclamam o conhecimento do modelo por aquele que entra em contato com a teoria.¹⁰

Não se pode, todavia, requerer o alijamento de qualquer olhar crítico sobre o direito posto. Quer-se apenas dizer que, neste trabalho, a análise crítica a ser engendrada virá pelos instrumentos dispostos na própria ciência do direito, especialmente por aquela que tudo ampara, a teoria geral jurídica.

É que “viver é recortar o mundo”¹¹, como escreveu Pontes de Miranda, e não há um dado sequer que não chegue à mente sem que ela faça o recorte necessário. O mesmo acontece com o estudo do fenômeno *direito*. É preciso dizer de onde se estar partindo para defini-lo e, daí, seguir esmiuçando-o.

Neste trabalho, o método utilizado está no Construtivismo Lógico-Semântico, aplicado pela primeira vez na doutrina do direito tributário por Paulo de Barros Carvalho¹², quando se analisou a norma jurídica tributária pelo prisma de que a sua incidência sempre dependerá de um intérprete, que na verdade constroi a norma jurídica.

Como já dito no item anterior, esta proposta diferente é das proposições pautadas em teorias hermenêuticas tradicionais, que trabalham sob a batuta da *filosofia da consciência* e colocam o intérprete como sujeito que retira dos textos positivos o sentido que neles já preexistiriam¹³.

O paradigma aqui adotado não permite se retirar *sentido* de um *objeto*. A permitir esta linha, seria como ser possível tirar sentido de uma xícara, de uma caneta ou outro objeto qualquer. Esse “sentido”, conforme o método, é *construído* pelo intérprete, de acordo com os referenciais tomados e com o contexto vivenciado. Por isso o nome da escola iniciar com “Constructivismo”.

⁹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico: direito, economia e tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2005, p. 53.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazzini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Noeses. 2013. p. 42

¹¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O problema Fundamental do Conhecimento**. Porto Alegre: Editora Globo, 1937, p. 27.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013. p. 216

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazzini. **O Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica**. In: CARVALHO, Paulo de Barros... [et al.]. **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Editora Noeses. 2014. p. 17

Além disso, fala-se em “Lógico”, porque, pelo método, o intérprete se aproxima da compreensão do direito utilizando-se das categorias lógicas e de suas respectivas leis, apreendendo a composição estrutural (sintática) do objeto estudado. É este o aspecto analítico do método.

E “semântico”, porque o Constructivismo é desenvolvido para a busca, pelo operador da linguagem jurídica, dos significados desta, auferindo-se sentido a partir “das acepções dos vocábulos jurídicos, às vezes vagos, imprecisos e multissignificativos”¹⁴.

Das próprias premissas que supõe a nomenclatura dada ao constructivismo lógico-semântico, denota-se que tal corte permite estudar o direito como uma expressão de linguagem¹⁵. Sendo assim, a semiótica – *ciência que estuda os signos linguísticos* – é mais uma ferramenta através da qual o direito pode ser investigado.

Pelo prisma lógico ou sintático, aprecia-se a estrutura formal dos signos, suas relações e as “*regras de combinação para a geração de signos compostos*”, onde se enquadra as relações entre normas jurídicas conforme as regras que estruturam a hierarquia do sistema jurídico¹⁶.

Saber se um discurso (norma jurídica) proferido por determinado órgão judiciário é válido, leva o intérprete a investigar as regras sintáticas do sistema, dentre as quais a norma jurídica da competência, isto é, regra autorizativa da criação de novas normas, categoria fundamental para este íterim.

No ângulo semântico, avaliam-se os sentidos das palavras emitidas pelos diferentes focos ejetores de normas que compõem o sistema. Aqui, é comum deparar com os problemas dos significados dos termos empregados.

Por último, tem-se o aspecto pragmático, instante em que a preocupação do jurista se volta para a maneira como os intérpretes do direito, em especial os autênticos (Hans Kelsen¹⁷), dispõem aqueles termos quando da comunicação no interior do sistema

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013. p. 216

¹⁵ “A linguagem inclui-se entre as instituições humanas resultantes da vida em sociedade. O Direito é apenas uma das formas sociais institucionais que se manifesta através da linguagem, que possibilita e proporciona a sua existência. A linguagem é o veículo do qual se utiliza o homem para comunicar-se.” [ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica e investigação do direito**. In: (Coord.) CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico-Semântico**: vol. I. São Paulo: Noeses. 2014, p. 121].

¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Noeses. 2013. p. 169.

¹⁷ Autênticos são aqueles intérpretes cuja proposição vira norma jurídica, tal como juiz de direito, que *participa* da programação do sistema e é um foco ejetor de normas. O intérprete não autêntico diz respeito àqueles atores que não participam do sistema jurídico, de maneira que suas proposições não detêm a coercitividade própria das normas integrantes do sistema. (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p.387-397).

jurídico. A jurisprudência, os diferentes julgados dos tribunais são importantes para o desenvolvimento desta perspectiva.

Mas não é só: o direito tem relação com o conjunto de normas jurídicas vigentes em determinado espaço e tempo, que são voltadas para a implantação, manutenção ou modificação de posturas sociais valoradas e eleitas por uma comunidade, sendo esta comunidade reconhecida por seus pares enquanto tal.

Isto significa que essas normas jurídicas detém um caráter lógico, porque se revelam mediante uma forma sintática específica – hipotético-condicional, através da qual o antecedente, descritor da conduta recortada no mundo dos fatos, é hipótese para uma consequência, efeito dotado de força coercitiva estatal quando enunciado por autoridade competente, aplicado e implementado independentemente da vontade do autor da conduta regradada.

Noutras palavras, normas jurídicas são os juízos hipotéticos-condicionais, submetidas à lógica deontica (*dever-ser*), mediante os quais o intérprete aplica o direito positivo, sistema representado pelo conjunto de enunciados prescritivos expedidos por órgãos competentes (de acordo com outras normas jurídicas), com a função de regular e modelar condutas humanas em sociedade, obrigando-as, permitindo ou proibindo-as, de acordo com os valores vigentes perante determinada cultura.

Esta definição está subjacente à uma premissa precisamente exposta por Clarice Von Oertzen de Araújo:

Nas democracias, o caráter convencional da imperatividade jurídica reside justamente no teor do correlato princípio democrático, o qual prescreve que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos. O respeito às eleições legítima e confere caráter imperativo para as leis produzidas e aprovadas pelo Poder Legislativo. A convenção pretende conseguir dos destinatários uma obediência voluntária e consciente. O que não retira do Direito o seu caráter coercitivo. A coercibilidade jurídica decorre da delegação que o povo faz ao Estado. O monopólio do exercício da força é outra convenção que marca as leis jurídicas como signos simbólicos. Este é o seu intérprete energético genuinamente jurídico, que não encontramos nem nos signos morais e nem nos éticos. (...). Há ainda uma terceira convenção deflagrada pelos signos jurídicos em sua condição de símbolos: é a proibição da ignorância. A ninguém é permitido desobedecer a lei alegando que não a conhece. São convenções operacionais para o exercício da coercibilidade.¹⁸

Estão, portanto, estabelecidas mediante uma *linguagem imperativa* porque voltadas para a aplicação, regulação das condutas sociais. E afirmar isso equivale dizer

¹⁸ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica e investigação do direito**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. I. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). São Paulo: Noeses. 2014, p. 124

que elas se sujeitam à lógica deôntica (do dever-ser) dos sistemas prescritivos, não cabendo a valoração, na análise destas, de ser certa ou errada, pois as mesmas veiculam mandamentos permissivos, proibitivos ou obrigatórios. O que pode ser objeto de valoração é a justiça ou injustiça quando esta dicotomia for vista como elemento integrante do direito, isto é, se ser justa ser um dos condicionantes para a configuração normativa (atender ao princípio da proporcionalidade ou da capacidade contributiva, por exemplo).

Outra questão proveniente desta tomada de posição é ter como certo o princípio da homogeneidade sintática de tais normas. Elas estão sempre estruturadas sobre uma mesma estrutura lógica: um antecedente e um conseqüente, relacionado por uma hipótese condicional (ex.: “dado o fato A, deve ser a consequência B”)¹⁹.

Não obstante, tal princípio há de conviver com o da *heterogeneidade semântica*, significando dizer que, mesmo com estruturação formal equivalente, as normas recebem, dos intérpretes, os mais variados significados, pois sujeitas às construções dos seus destinatários²⁰.

Aliás, é essa a prova de que o sentido não está escondido nos textos. Quem o constroi é o intérprete. E, no direito, alguns desses intérpretes são autorizados pelo sistema para que suas normas jurídicas prevaleçam em detrimento de outras construções.

A interpretação que irá prevalecer, portanto, será aquela transformada em norma jurídica, que passa a integrar o sistema. Noutras palavras, “*o direito que prevalece num conflito de interesses é aquele construído (interpretado) pelo Judiciário*”²¹.

Se fosse diferente, não haveria razão para tantas discrepâncias interpretativas quanto aos textos normativos postos, tantas conclusões doutrinárias diametralmente opostas sobre a mesma matéria. Se o sentido estivesse lá, naquelas letras expostas no Código Tributário Nacional, por exemplo, bastaria lê-las e retirar o sentido nelas contido, o que inequivocamente não acontece.

Essa constatação revela que o direito é *objeto cultural*, desenvolvido historicamente e sujeito à cultura do intérprete construtor da norma jurídica.

¹⁹ É importante esclarecer que tal estruturação nem sempre estará claramente disposta para o intérprete ou cientista do direito. São eles quem enquadram as disposições do texto legal no esquema sintático das normas jurídicas.

²⁰ LACERDA GAMA, Tácio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009, p. 44.

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Noeses. 2013. p. 240.

Como o conjunto de normas existe para concretizar valores, não se pode fugir da concepção axiológica na sua produção (legislador), compreensão (jurista/observador) e aplicação (juiz/participante). O poder de tributar, por exemplo, é o exercício da competência tributária voltada para a concreção de valores estabelecidos no sistema, especialmente na Constituição Republicana, fonte por excelência do direito brasileiro.

Por isso a importância da perspectiva hermenêutica do estudo do direito, indo além da concepção simplesmente analítica e sintática (lógica) – insuficiente para a compreensão do direito. Como é o homem que o edifica, à cultura do seu tempo está atrelado o fenômeno jurídico.

Exatamente na linha do que ensina Eros Roberto Grau, no sentido de que “apenas podemos indagar o que é e como é o direito em cada sociedade”²², de maneira que não há direito, mas sim, *direitos*. Cada sociedade, cada lugar e cada tempo detém o seu regime, construído histórica e culturalmente, com valores próprios. Até porque “a ação do tempo é irresistível, não respeita a imobilidade dos códigos”²³.

Diante desse quadro, explicativo do objeto, a ciência do direito busca formular juízos verdadeiros sobre o seu objeto, de acordo com os controles linguísticos exercidos pelo sistema de referência admitido.

De um lado, o direito positivo é uma camada de linguagem que, sobreposta à uma linguagem ordinária, social, cotidiana, *mundana*, visa alterá-la; é metalinguagem, na medida em que consiste em um texto a falar sobre outro texto²⁴.

Já a ciência do direito, por seu turno, está ali, no terceiro nível linguístico, descrevendo uma metalinguagem que é o direito positivo. Isso não permite esquecer, no entanto, que esses três níveis linguísticos (social-jurídica-científica), apesar de sobrepostos, são absolutamente distintos, assumindo fórmulas e funções antagônicas frente ao mundo.

A ciência jurídica, sustentada na lógica alética do *ser*, tenta descrever o sistema do direito positivo, insculpido nas normas jurídicas emanadas das autoridades

²² GRAU, Eros Roberto. **Direito posto e pressuposto**. 8ª Ed. Malheiros: São Paulo, 2011. p. 112.

²³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2011, p. 24.

²⁴ “As leis, como signos que são, referem-se a objetos. Genericamente considerado, o objeto das leis jurídicas é a conduta humana em sociedade. Ou seja, o texto legal se refere às relações sociais, regulamentando-as. Mesmo as chamadas normas de estrutura – como as normas que atribuem competências – podem ser assim consideradas, na medida em que, em observância ao princípio da legalidade, ao atribuir determinada competência, a norma assegura a legalidade de uma conduta, qual seja, a de produzir outras normas” (ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica e investigação do direito**. In: (coord.) CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico-Semântico**: vol. I. São Paulo: Noeses. 2014, p. 124).

competentes. Não há passagem direta de mensagens entre o campo da ciência jurídica para o campo do direito propriamente dito. É preciso empreender a *tradução*.

É necessário que haja adequação lógica da mensagem emitida. Enquanto aqueles que estão fora do direito – observadores – emitem proposições jurídicas, submetidas ao juízo de verdade ou falsidade, os participantes – intérpretes autênticos – trabalham necessariamente com a lógica do *dever ser*, do válido ou inválido, da legitimidade ou ilegitimidade do comando normativo.

A compreensão do jurisdicionado sobre o conteúdo da norma não altera o comando desta última. Isso só seria possível caso o jurisdicionado estivesse na condição, também, de intérprete autêntico, como nos casos de “*autolançamento tributário*”, em que o contribuinte é sujeito competente para realizar a constituição e extinção do crédito tributário, sob condição de ulterior homologação.

Enquanto o direito positivo se veste de uma linguagem predominantemente técnica, as teorias, que se almejam científicas, precisam adotar linguagem científica, logicamente apurada, num nível maior de formalização, diferentemente do substrato inicial, que é a linguagem pela qual aparecem os fatos, livre, flexível, apurada do ponto de vista pragmático²⁵.

É esta visão que se almeja entender: existem duas formas possíveis de aproximação perante o fenômeno jurídico. A visão do observador não pode ser confundida com a iniciativa do participante, pois, enquanto este detém competência, “poder” para a expedição de normas jurídicas válidas no sistema, aquele se resume a emitir proposições integrantes de outro sistema, submetidas a outra lógica, própria da ciência do direito.

De toda forma, ainda que não seja intérprete autêntico, o jurista figura como sujeito que sedimenta e consolida o sistema posto, e, noutra via, prepara-o para que os participantes, enquanto foco ejetores de normas, consigam encaixá-las num terreno mais plano, “*tijolo com tijolo num desenho lógico*”^{26,27}.

²⁵ “O direito positivo é vertido nula linguagem técnica, assim entendida toda aquela que se assenta no discurso natural, aproveitando, em quantidade considerável, palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao patrimônio das comunicações científicas. Projeta-se sobre o campo social, disciplinando os comportamentos intersubjetivos com seus três (e somente três – lei do quarto excluído) operadores deontico (obrigatório, permitido e proibido) e canalizando as condutas em direção aos valores que a sociedade quer ver implantados. Quanto ao tipo, é uma linguagem técnica, mas sua função é eminentemente prescritiva (...)” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Interpretação e Linguagem: Concessão e delegação de serviço público**. In: Revista Trimestral de Direito Público. n. 10, 10/95. São Paulo: Malheiros. 1995, p. 81).

²⁶ BUARQUE, Chico. **Construção**. Rio de Janeiro: Philips Records.1971.CD.

²⁷ Esta proposição se coordena, inclusive, com o direcionamento de Lourival Vilanova (citando Hans Kelsen) a respeito do sistema da ciência do direito: “Assim como o caos das sensações somente através do conhecimento ordenador da

Como aponta Clarice Von Oertzen de Araújo,

Pelo processo da metalinguagem a doutrina e a jurisprudência constroem uma linguagem paralela àquela do desempenho do Poder Legislativo, procurando descrever o funcionamento do sistema, eliminando os seus ruídos, harmonizando ou decidindo os conflitos normativos e sociais. É justamente a absorção do ruído que produz no aspecto semântico da informação uma programação para ações futuras.²⁸

Esta reflexão se mostra importante quando se busca teorizar o papel da doutrina jurídica frente ao sistema do direito positivo e de sua contínua e profunda reconstrução. É saber: a doutrina deve descrever o direito enquanto dado empírico ou prescrever caminhos para esse dado empírico?²⁹

João Maurício Adeodato entregou à indagação a resposta de que o doutrinador participa da norma, “assim como o legislador, o juiz e até a sociedade aberta dos intérpretes do direito posto (Harbele)”, paradigma diferente do adotado neste trabalho, que segue, com adequações, a visão de Hans Kelsen, para quem:

As normas jurídicas não são juízos, quer dizer, enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento. Elas são, em seu sentido próprio, mandamentos e, como tais, comandos, imperativos; mas não são apenas comandos, pois também são permissões e atribuições de poderes; em todo caso, não são ensinamentos, como por vezes se afirma, identificando o direito como ciência do direito. O direito prescreve, permite, confere poderes, não ‘ensina’ nada.³⁰

A nosso ver, a ciência jurídica, de fato, revela-se enquanto linguagem descritiva, submetida à lógica alética, mas detém um *especial caráter retórico*, de convencimento, com vistas a intentar perante a comunidade jurídica a ideia de que este ou aquele outro raciocínio é o que deve prevalecer.

A doutrina não é simplesmente ignorada quando das expressões dos atos competenciais do aplicador do direito, ao contrário, detém um caráter de saber tecnológico, com influência sobre a realidade³¹, mas também não conforma a norma jurídica enquanto tal.

ciência se converte em cosmos, isto é, em natureza como um sistema unitário, assim também a pluralidade das normas gerais e individuais postas pelos órgãos, ou seja, o material dado à Ciência-do-Direito, só através da ciência jurídica se transforma num sistema unitário sentindo de contradições, ou seja, numa ordem jurídica (Kelsen, *Théorie Pure du Droit*, págs. 98-99)” (VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4ª Ed. São Paulo. 2010, p. 139).

²⁸ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin: 2005, p. 24.

²⁹ ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses. 2011, p. 15.

³⁰ KELSEN, Hans. **Reine Rechtslehre**. Wien: Verlag Osterreich. 2000, p. 73. Apud: ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses. 2011, p. 15.

³¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: Técnica, Decisão e Dominação**. 4ª Ed. 2003. São Paulo: Atlas, p. 263;

2.3 Normas jurídicas

A referência à “norma jurídica” pode remeter o interlocutor a inúmeras acepções do vocábulo. As acepções com as quais este texto trabalha são: (i) enunciado prescritivo, “conjunto de fonemas ou grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, tornam possível a comunicação da mensagem isolada”; (ii) proposição jurídica, vista como os conteúdos de significação construídos a partir dos enunciados prescritivos; (iii) norma jurídica em sentido amplo, momento em que o intérprete preenche a forma lógica hipotético-condicional de sentido e; (iv) norma jurídica em sentido estrito, a qual, além de ter a estrutura lógico-normativa própria, está devidamente coordenada e subordinada com as demais regras jurídicas do ordenamento³².

Suspendendo-se os aspectos semânticos e pragmáticos da linguagem, tem-se a estruturação lógica da norma jurídica: fincada sob o manto da lógica *dever-ser*, estrutura-se num juízo hipotético-condicional onde o antecedente descreve fatos jurídicos e o consequente prescreve relações jurídicas: dado certa conduta, então deve ser tal obrigação.

Essa seria a formalização de toda e qualquer norma jurídica, justamente por ater-se à linguagem prescritiva de condutas, daí por que Paulo de Barros Carvalho sempre relembra a homogeneidade sintática das normas, já referida antes.

Desse ponto, parte o intérprete, surpreendendo a camada sintática do direito positivo, construir e encaixar os sentidos em cima da disposição lógica da norma. E, depois, comparar, relacionar, coordenar e subordinar a norma jurídica, ainda incompleta, com outras dispostas ao longo do sistema, fechando-se o ciclo interpretativo mediante o qual se chega à norma jurídica em sentido estrito.

Do ponto de vista hermenêutico, de construção do sentido através dos textos jurídicos, Paulo de Barros Carvalho descreve o percurso que o intérprete faz em quatro planos: S1 (plano dos enunciados), S2 (plano das proposições), S3 (plano das normas jurídicas); e S4 (plano da sistematização).

O primeiro corresponde àquele dado físico no papel, o conjunto de símbolos organizados. À medida que o intérprete os lê e passa a atribuir significações a tais símbolos, está-se no S2. De posse dessas significações, ele as joga na fórmula lógico-

³² PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses. 2015, p. 23.

sintática das normas jurídicas (hipotética condicional), construindo-as – fase enquadrada no plano S3.

Por fim, a norma jurídica (aqui ainda em sentido estrito) é contextualizada no sistema jurídico, momento em que se estabelecem os vínculos subordinativos, de coordenação, fase última da interpretação, consubstanciada no plano S4, da sistematização³³.

Voltando-se, como exemplo, ao objeto central desse breve ensaio, temos o seguinte: primeiro, o jurista se depara, por exemplo, com a lei 10.705/2000 do Estado de São Paulo. Depois, atribuindo significações ao seu suporte físico (S2), encaixa-as na lógica hipotética-condicional dos sistemas prescritivos (se X, então deve ser Y) – S3 -, chegando à norma jurídica da exação tributária.

Daqui, o operador partirá para o plano S4, quando levará a referida lei à subordinação da Constituição brasileira e eventual decreto regulamentador embaixo de ambas; enfim, colocará o texto normativo interpretativo em seu devido lugar, dentro do sistema hierárquico do direito³⁴.

Tratando sobre esse percurso gerador de sentido e enfatizando a capacidade de exaustão da interpretação sistemática, em detrimento de outros métodos, Paulo de Barros Carvalho descreve o seguinte:

(...) os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem, tanto no nível semântico, quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque antessupõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência.³⁵

Por isso, no plano hermenêutico, de construção de sentido dos textos normativos (semântica), não se pode nunca perder de vista o método sistemático, metodologia por excelência, conforme leciona o citado autor.

A delimitação desse conjunto é justamente para alertar que não se pode cair na armadilha da “interpretação do Direito por tiras”, prática há muito condenada por Eros

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2015, p.134-135.

³⁴ E, é interessante notar, que, na situação dita, caso estejamos falando de um intérprete credenciado pelo sistema – por exemplo, um juiz da Vara da Fazenda Pública – este irá inserir novos enunciados prescritivos mediante uma sentença, por exemplo, remetendo-se novamente ao plano S1, ditando-se um movimento incessante de interpretações, que provoca o conhecimento do Direito.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 100.

Roberto Grau³⁶, retirada da concepção de Norberto Bobbio no sentido de “considerar-se a árvore, mas não a floresta”³⁷.

Ao tratar, nesse estudo, do imposto sobre transmissão *causa mortis*, não se pode fugir de estabelecer o quadro normativo em que o imposto se encontra (plano S4). O regime jurídico ao qual se submetem os impostos, os direitos fundamentais estabelecidos na Constituição, seus princípios, as imunidades tributárias, o desenho da competência estadual, as normas gerais fixadas em lei complementar e, inclusive, as normas jurídicas advindas do que estabeleceu o legislador privado no âmbito das sucessões, enfim, todo o sistema jurídico.

Note-se que, ao longo do percurso gerador de sentido, existem elementos os quais, mesmo que não normas jurídicas, na acepção estrita do vocábulo, a compõem, de sorte que lhes outorga o nome de norma jurídica em sentido amplo, sendo eles, os textos normativos expostos no papel, enunciados prescritivos que não estão previamente construídos em juízo hipotético-condicional.

Esses sentidos também se sujeitam a limites caracterizadores do próprio direito: a prescrição do factualmente impossível e o factualmente necessário.

A norma jurídica que prescreve a consequência “o pagamento do tributo deve se dar na estação lunar”, além de ferir princípios sintáticos do sistema, desrespeitaria tal limite semântico, que também está contido na definição de norma jurídica, só que no seu aspecto puramente semântico.

Portanto, normas jurídicas são elementos categoriais construídos pelo intérprete para aplicação do direito (se este for intérprete autêntico, nos dizeres de Kelsen) ou para a sua descrição, caso se esteja falando de intérprete que não ocupa o sistema enquanto autoridade competente (observador).

Indo mais além, a estrutura lógica da norma jurídica completa é composta por duas proposições, sendo bimembre.

Enquanto que, na norma primária, está consubstanciada a norma descritora da conduta juridicamente relevante (antecedente) e os seus efeitos jurídicos (consequente), é na norma secundária onde se situa a sanção, isto é, norma jurídica que detém, no seu antecedente, a relação jurídica primária descumprida e, no consequente, a relação jurídica processual mediante a qual se faz cumprir a obrigação previamente violada.

³⁶ GRAU, Eros Roberto. **Direito posto e pressuposto**. 8ª Ed. Malheiros: São Paulo, 2011. *Passim*.

³⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo: UNB/Polis. 1991, p. 19.

Em termos abstratos³⁸, seria possível descrever da seguinte maneira:

$$[D(H \rightarrow C(S'.S''))] \vee [D(-C \rightarrow C'(S'''.S''))].$$

Sobre a fórmula, Paulo de Barros Carvalho ensina da seguinte maneira:

Na completude, as regras do direito têm feição dúplice: (i) norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), visto no suposto; (ii) norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.³⁹

Sobre esta classificação, é importante destacar duas lições. Em primeiro lugar, a qualificação de “primária” ou “secundária” nada tem que ver com relações de ordem temporal ou causal-natural. A relação, entre norma primária e secundária, é exclusivamente lógico-jurídica, de modo que uma é antecedente *lógico* da outra⁴⁰. Da norma descritora vai-se à norma sancionatória por via da “*causalidade jurídica*”, conceito relacional fruto do modal deôntico que rege toda a sintática do sistema.

Em segundo lugar, vê-se que, em toda norma jurídica, na sua estruturação completa, figurarão como sujeitos de relação três indivíduos diferentes: o sujeito ativo, sujeito passivo e o Estado-juiz.

Na norma primária, o credor (sujeito ativo) participa da relação jurídica consequência da conduta descrita no antecedente normativo praticada pelo devedor (sujeito passivo). Caso descumprida essa relação jurídica, o credor aciona o terceiro sujeito: o Estado-juiz, quem fará cumprir a segunda relação jurídica, estabelecida na norma secundária.

Noutras palavras, só se aplica a norma secundária em caso de não incidência da norma jurídica primária. Ou se cumpre uma, ou outra; por isso que não se tratam de conceitos temporais, como já anotado.

Diz-se “*fará cumprir*” no sentido de “deverá fazer cumprir”, pois o direito não toca a realidade social, justamente porque está no plano do deôntico, do *dever ser*, de onde não se consegue partir e chegar no plano alético:

³⁸ Como já indicado anteriormente, a abstração não se confunde com a generalização. Sobre a primeira, equivalente à formalização, ou redução a termos lógicos, Paulo de Barros Carvalho escreve que “Trata-se de despojarmos a linguagem natural, técnica, científica ou qualquer outra, de seus teores estritos de significação, substituindo-os por símbolos que expressem os objetos em geral, os predicados em geral, além das partículas que cumprem funções meramente sintáticas e operatórias”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 73).

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 138.

⁴⁰ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 74.

Interpõe-se, entre esses dois universos, a vontade livre da pessoa do destinatário, influenciando decisivamente na orientação de sua conduta perante a regra do direito.⁴¹

Em terceiro nível de discussão, nota-se que a norma secundária termina sendo “a chave do castelo” para se deduzir a proposição acerca do que é direito e, por consequência, ciência do direito.

Se observada a norma primária, todo e qualquer sistema normativo poderia nela ser enquadrado. Os sistemas deônticos ficariam contemplados sem muita dificuldade, já que regidos por normas onde figuram uma hipótese de conduta a ensejar uma consequência para o sujeito praticante daquela conduta. (v. g. se levar a mão à bola dentro da área, então deve ser falta a ser cobrada a onze metros do gol).

É na norma secundária, isto é, nos enunciados normativos construídos pelo Poder Judiciário, onde está o *jurídico*, motivo pelo qual sempre deve ser levada em conta quando se falar do sistema do direito. Somente este tipo de sistema social pode usar de um processo organizado de coerção para imprimir o direcionamento dado pelo próprio sistema, sem pedir permissão ao atingido, detendo a figura do Estado como elemento inerente a esta ideia.

Neste aspecto, Hans Kelsen centralizou o estudo das sanções no direito. Radical neste ponto, chegou, na sua obra inicial, a defender a tese de que é possível construir um sistema jurídico apenas com normas sancionatórias⁴².

Norma secundária para Kelsen, a violência/coercibilidade, ainda que simbólica, potencial, articula-se como elemento integrativo entre o direito e a vida; mundo das normas e mundo dos fatos.

Para se percorrer este caminho, a norma sancionatória precisa ser aplicada, mediante o que se convencionou chamar de exercícios de subsunção (fato ao antecedente) e imputação (antecedente implica consequente), também aplicados por autoridade competente, a revelar que a norma jurídica, para valer, precisa servir de substrato de decisão pelas autoridades competentes.

Para o autor, normas secundárias seriam as descritivas de condutas, a partir das quais se poderia pressupor o descumprimento de uma conduta, avistada, já ali, na própria regra sancionatória.

Eis os termos por via dos quais o jurista explicou sua ideia:

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. 2. 2015, p. 260.

⁴² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984, *passim*.

O ser-devida da sanção inclui em si o ser-proibida da conduta que é o seu pressuposto específico e o ser-prescrita da conduta oposta. (...) A conduta prescrita não é a conduta devida; devida é a sanção. O ser-prescrita uma conduta significa que o contrário desta conduta é pressuposto do ser devida da sanção. A execução da sanção é prescrita, é conteúdo de um dever jurídico, se a sua omissão é tomada como pressuposto de uma sanção.⁴³

A posição, porém, não prevaleceu. Em sua obra póstuma, o pensamento retorna à necessidade da norma primária:

Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato de violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda, como norma secundária – e não o contrário, como foi por mim anteriormente formulado. A norma primária pode, pois, aparecer inteiramente independente da norma secundária.⁴⁴

Por sua vez, Lourival Vilanova concorda que “*a norma sancionatória pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida*”⁴⁵ e adota a linha registrada na obra póstuma de Hans Kelsen, de que norma primária seria aquela onde se situa a descrição da conduta ordenada, e secundária a equivalente à sanção, entendimento aqui também perfilhado.

No mesmo direcionamento, estão as normas jurídicas sancionatórias; só que com uma peculiaridade. O antecedente da norma jurídica de sanção é, invariavelmente, a negação (descumprimento) da relação jurídica estabelecida na norma jurídica “dispositiva”, nos termos que usa Eurico Marcos Diniz de Santi⁴⁶. Logo, dado o descumprimento da relação prevista no conseqüente de outra norma jurídica, dar-se-á a relação jurídica sancionatória.

Também é sanção “*o conseqüente da norma geral e abstrata, como a própria norma que tem como antecedente a tipificação do ilícito*”, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho⁴⁷, ou ainda, no sentido empregado por Tácio Lacerda Gama:

Nesta acepção estrita, a sanção é uma ordem para que se anule uma conduta desconforme com a determinação da norma prescritiva. Isso, por sua vez, é levado a efeito pelos órgãos que desempenham competências jurisdicionais.⁴⁸

⁴³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984, p. 66.

⁴⁴ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Fiorentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p.181.

⁴⁵ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses. 2010, p. 51.

⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2010, *passim*.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e método**. 32ª Ed. São Paulo. 2013, p. 848.

⁴⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: teoria para nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 63.

Se neste conseqüente, fato ilícito que qualifica a norma jurídica enquanto sancionatória, estiver presente a atividade processual do Estado-juiz (direito subjetivo de ação⁴⁹), fala-se em norma jurídica secundária em sentido estrito ou perinorma, como firma Carlos Cossio⁵⁰. Se a sanção, ao contrário, detiver em seu conseqüente as chamadas sanções administrativas, sem intervenção do Poder Judiciário, tratar-se-á de norma jurídica primária sancionadora, como deduz Eurico Marcos Diniz de Santi⁵¹.

Firmadas tais premissas, desde o método até o objeto de estudo, é preciso estabelecer mais uma baliza estratégica para o desenvolvimento do presente trabalho, mediante o qual será possível se chegar às normas jurídicas que guardam elevado grau de proximidade com o tema apresentado, relativo à incidência do ITCM em meio ao processo de transmissão da herança. O roteiro está consubstanciado na noção de sistema jurídico, importante para a concreção das normas referidas.

2.4 A ideia de sistema jurídico

Para Paulo de Barros Carvalho, “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”⁵².

Geraldo Ataliba, por sua vez, também guarda a proposição descritiva de que o sistema corresponde ao “conjunto orgânico” cujos elementos possuem e preenchem os critérios conotativos de pertinência fixados naquele contexto:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina *sistema*.⁵³

⁴⁹ O processo judicial é a forma de exercício da coercitividade estatal. É a maneira mediante a qual a força é empregada que caracteriza o sistema jurídico.

⁵⁰ COSSIO, Carlos. **Teoria Ecológica e Teoria Pura do Direito**. in: Revista Forense, Vol CXXIX, Ano XLVII, Fascículo 563, Maio de 1950. Rio de Janeiro. p. 38-47

⁵¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad. 1996, p. 38-39.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 4.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária**. In: Revista da faculdade de direito, São Paulo, v.62, n.2, 1967. p.224.

Indo mais adiante, Cristiano Carvalho encontra quatro acepções principais para o vocábulo, quais sejam:

1) conjunto de partes coordenadas entre si; 2) reunião de proposições, de princípios coordenados de molde a formarem um todo científico ou um corpo de doutrina; 3) reunião, combinação de partes reunidas para concorrerem para um certo resultado; 4) método, combinação de meios de processo destinados a produzirem um certo resultado.⁵⁴

Nota-se, portanto, que além de pressupor uma ordem estabelecida, o sistema necessita de elementos conformadores desse arranjo, no caso, os princípios. Outrossim, essa coordenação entre partes, da qual Cristiano Carvalho trata, existe porque cada sistema opera com uma linguagem própria, um código próprio⁵⁵.

Enquanto que na política, por exemplo, o código binário governo/oposição é preponderante, ou, na religião, a contraposição está adstrita a sagrado/profano; no direito, lícito/ilícito (direito/não direito) é que ocupa esse lugar.

Esse código de comunicação própria evidencia que o sistema jurídico trabalha em níveis de complexidades e abstrações distintas. “O que não está nos autos, não está no mundo da decisão” é o jargão típico que explica a peculiaridade desse sistema⁵⁶.

À mesma conclusão se chega quando se está diante do princípio do non-liquet, ou da proibição de denegação de justiça, que impede o direito de se abster de dizer o que ele mesmo é, ou seja, de dar a última palavra sobre o que é lícito (permitido e/ou obrigatório) ou ilícito (proibido).

Para Lourival Vilanova, tal dever de julgar confere completude ao sistema jurídico, à medida que o direito impõe ao próprio direito, por intermédio de um elemento

⁵⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico: direito, economia e tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2005, p. 38.

⁵⁵ “Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam. Sendo o princípio, pois, *a pedra de fecho* do sistema ao qual pertence, despreza-lo equivale, nos mais das vezes, a incidir em erro inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual (...)”. (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 48).

⁵⁶ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, Sistema Jurídico e Decisão judicial**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2011. p. 76

seu (juiz), o dever de se autocriar, reproduzindo-se num ciclo. Disso se retira que o direito é um sistema dito autopoietico⁵⁷, conforme a dicção de Niklas Luhmann⁵⁸.

É dessa descrição que se constata que, enquanto sistema, o direito opera de modo fechado e aberto, ao mesmo tempo.

Primeiro, é fechado porque ele se reproduz, produzindo novas normas jurídicas, utilizando-se de códigos internos ao próprio sistema jurídico. Segundo, fala-se em operação aberta pois essa demanda externa – que ele resolve via seus elementos internos – representa exatamente a abertura cognitiva do sistema⁵⁹, ou seja, as demandas ocorridas no estrato social chegam ao sistema, que transforma esses códigos externos em linguagem jurídica e acaba devolvendo novas prescrições a integrarem o sistema.

Não obstante, essa constatação não significa dizer necessariamente que o sistema jurídico abarcaria unicamente esse percurso de criação “autêntica” ou “oficial” do direito. Como alerta Celso Fernandes Campilongo, o direito é produzido, dia após dia, no bojo das relações sociais pela iniciativa privada e os indivíduos, na medida em que estes realizam os fatos jurídicos cujos elementos estão enquadrados nas hipóteses normativas⁶⁰:

Dito isso, é importante não perder de vista que a classificação estabelecida em matérias do direito – tributário, família, sucessório, trabalho, etc. – está situada unicamente no sistema da ciência do direito (dogmática), não sendo válido atribuir um caráter de diferentes sistemas fechados inseridos no corpo do direito positivo.

O tema central desse trabalho, que reivindica a interligação entre regras de caráter processual, tributário, civil, além de enunciados prescritivos de cunho procedimental, aponta a “natureza” destas regras apenas para manter a uniformidade do discurso, sem

⁵⁷ Fabiana Del Padre Tomé é didática na definição: “A teoria da autopoiese foi desenvolvida, inicialmente, por Humberto Maturana e Francisco Varela, biólogos que, numa visão sistêmica dos seres vivos, divisaram a simultaneidade de fechamento organizacional e a abertura para informações advindas do ambiente. Dada a operatividade dessa teoria, passou a ser aplicada ao estudo dos sistemas sociais, sendo primorosamente desenvolvida por Niklas Luhmann, tomando por sistema autopoietico aquele que produz sua própria organização, conservando a identidade do sistema e, ao mesmo tempo fazendo-o sofrer transformações indispensáveis à sua sobrevivência. De forma simplificada, podemos dizer que autopoietico é o sistema que reproduz seus elementos valendo-se de seus próprios componentes, por meio de operações internas” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 50).

⁵⁸ LUHMANN, Niklas. **O Direito da Sociedade**. Trad. Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes. 2016, *passim*.

⁵⁹ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, Sistema Jurídico e Decisão judicial**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2011. p. 81.

⁶⁰ “(...) a comunicação acerca do direito ocorre, na maioria das vezes, fora do circuito composto por tribunais, juízes, promotores e advogados. Basta pensar nas incontáveis estratégias de criação privada do direito e nos variados mecanismos que filtram as questões jurídicas com acesso aos Tribunais. Ou seja, a periferia do sistema jurídico opera num grau de complexidade mais elevado do que o seu centro. O sistema jurídico espera, sem que isso o desfigure ou enfraqueça, que a maioria das comunicações jurídicas de sua periferia não desemboque no seu centro, isto é, nos tribunais (do mesmo modo, o sistema político organiza-se de forma que nem todas as comunicações políticas se transformem em decisões coletivamente vinculantes).” (CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, Sistema Jurídico e Decisão judicial**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2011. p. 76)

esquecer a necessidade de unicidade do direito positivo (objeto da ciência) que reivindica a conformação da interpretação à hierarquia normativa inerente ao sistema jurídico.

Logo, reitera-se: o direito positivo consiste no sistema prescritivo composto por normas dirigidas à regulação da conduta humana no plano das relações sociais, e ciência do direito, vertida em linguagem descritiva do direito, submetida à lógica apofântica (ser ou não ser, verdade ou falso, lógica das ciências, ou lógica clássica), que constroi o sentido desse objeto, consubstancia-se como metalinguagem (outra camada de linguagem) em relação ao direito positivo.

Definidas as premissas a partir das quais o estudo parte, necessária a congregação dos fatores condicionantes do exercício da competência tributária estadual, estudando analiticamente as relações de coordenação e subordinação entre as normas envolvidas, a partir da *competência* como categoria fundamental de controle de validade da tributação.

3 COMPETÊNCIA E CONTROLE DE VALIDADE

No capítulo anterior, já foram colocadas diversas manifestações que reproduzem efeitos sobre a concreção do que significa “norma jurídica” e, especialmente, da diferença de plataformas lógicas entre os discursos da ciência do direito e do direito positivo propriamente dito.

Na ordem de ideias desenvolvida, sobressalta-se a afirmação de que a competência tributária se mostra como pedra fundamental para a aferição e controle da legitimidade da tributação, notadamente diante da feição sistêmica detida pelo direito – relatada anteriormente.

Para ficar mais claro,

Estudamos a competência tributária para: identificar normas jurídicas relativas à tributação; perceber como essas normas surgem, se transformam e se extinguem; distinguir uma norma produzida de forma regular de outras produzidas irregularmente; ter argumentos para demonstrar essa irregularidade; perceber que reações o sistema de direito positivo prescreve para as normas irregulares. Esses propósitos, todos eles, evidenciam o estrito vínculo entre competência e validade das normas jurídicas.⁶¹

A adoção deste ou daquele outro conceito a respeito da validade da norma jurídica delineia o teor do objeto estudado – *direito enquanto conjunto de normas jurídicas válidas num espaço-tempo*, como, de outro lado, ombreia o presente trabalho a determinada escola jurídica específica, norteando o teor do debate acerca do tema.

Inobstante, como já indicado, o importante da pesquisa não é necessariamente vincular-se à somente uma perspectiva acerca do direito, mas, sim, tecer considerações sempre indicando o sentido atribuído às proposições, conformando-as à doutrina escolástica da qual se aproprie.

Diante deste cenário, passando especificamente a fundamentar a orientação de que a competência é o elemento fundamental que se garante a aferição da legitimidade da tributação e da norma jurídica em geral, há quatro definições para validade que, invariavelmente, permeiam este exercício.

Em primeiro lugar, o sentido de validade jurídica atribuído por Hans Kelsen está na sua equivalência com a ideia de existência da norma, de maneira que dizer que uma norma *vale* significa, necessariamente, afirmar que ela existe, tendo em vista que a

⁶¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 315.

validade tem “*status* de relação”, mediante a qual se averigua a pertinência de determinada norma ao ordenamento jurídico⁶².

Nos termos utilizados por Hans Kelsen,

Quando se diz: ‘uma norma vale’, admite-se essa norma como existente. ‘Validade’ é a específica existência da norma, que precisa ser distinguida da existência de fatos naturais, e especialmente da existência dos fatos pelos quais ela é produzida.⁶³

Este ponto de vista revela a visão interna do direito, enquanto integrante do sistema, de maneira que, a validade como sinônimo de existência da norma jurídica tem como sistema de referência o intérprete autêntico, que não pode negar a existência da norma para fugir da sua apreciação e deve decreta-la válida ou inválida. A norma já estava lá, surtiu efeitos, reproduziu inúmeras relações jurídicas, não se podendo negar sua inexistência, sua nulidade desde sempre, como muitos propagam.

Esta interpretação pressupõe a validade das normas como “*o correto encadeamento entre normas de diferentes graus hierárquicos*”, de maneira que descrever a validade de uma norma implica “a investigação das relações hierárquicas entre normas superiores e inferiores”, nos precisos termos de Clarice Von Oertzen de Araújo⁶⁴.

Num outro ponto de vista, para Pontes de Miranda, validade significa um segundo apetrecho da norma jurídica além da existência, de maneira que o objeto de estudo da ciência jurídica é dividido em normas jurídicas válidas e não válidas, sendo válidas aquelas que detém “*todos os elementos componentes*”⁶⁵.

A avaliação do jurista brasileiro é a seguinte:

(...) Somente depois de se afirmar que existe é possível pensar-se em validade ou em invalidade. Nem tudo que existe é suscetível de a seu respeito discutir-se se vale, ou se não vale. Não há de afirmar nem de negar que o nascimento, ou a morte, ou a avulsão, ou o pagamento valha. Não tem sentido. Tão-pouco, a respeito do que não existe: se não houve ato jurídico, nada há que possa ser válido ou inválido. Os conceitos de validade ou de invalidade só se referem a atos jurídicos, isto é, a atos humanos que entraram (plano da existência) no mundo jurídico e se tornaram, assim, atos jurídicos.⁶⁶

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2006, p. 57.

⁶³ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris. 1986, p. 3.

⁶⁴ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica e investigação do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. I. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). São Paulo: Noeses. 2014, p. 124

⁶⁵ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral**. Tomo IV. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi. 1970, p. 8.

⁶⁶ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral**. Tomo IV. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi. 1970, p. 8.

O problema desta concepção está num fato já alertado no capítulo anterior: norma jurídica só deixa de produzir efeitos por outra norma jurídica. Só o próprio sistema, mediante a publicação de uma norma, pode prescrever modificações no sistema jurídico. É o caráter dinâmico, autopoietico, inerente ao sistema jurídico que é ignorado, tendo em vista que, afinal, “O sinal de validade ou invalidade da norma jurídica não muda em face da posição da doutrina”⁶⁷⁶⁸.

Somente ao intérprete autêntico é garantido este poder, cuja significação está atrelado ao que se convencionou chamar de *poder de violência simbólica*, consistente na autoridade que detém o Poder Judiciário para uniformizar o sentido do direito positivo.

Nos termos do Tércio Sampaio Ferraz Júnior,

A uniformização do sentido tem a ver com um *fator normativo de poder*, o *poder de violência simbólico* (cf. Bourdieu e Passeron, 1970:18). Trata-se do poder capaz de impor significações como legítimas, dissimulando as relações de força que estão no fundamento da própria força. Não nos enganemos quanto ao sentido desse poder. Não se trata de coação, pois, pelo poder de violência simbólica, o emissor não co-age, isto é, não se substitui ao outro. Quem age é o receptor. Poder aqui é controle. Para que haja controle é preciso que o receptor conserve suas possibilidades de ação, mas aja conforme o sentido, isto é, o esquema de ação do emissor. Por isso, ao controlar, o emissor não elimina as alternativas de ação do receptor, mas as neutraliza. Controlar é neutralizar, fazer com que, embora conservadas como possíveis, certas alternativas não contem, não sejam levadas em consideração.⁶⁹

Por isso que não se concorda com Carlos Maximiliano, em que pese relevante estética da afirmação, quando o autor ensina que “um preceito contrário ao estatuto supremo não necessita de exegese, porque não obriga a ninguém: é como se nunca tivesse

⁶⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 323.

⁶⁸ Tércio Sampaio Ferraz Júnior explica de modo preciso a interpretação do autor austríaco, ao trazer a lúcida proposição no seguinte sentido: “Para Kelsen, quando um órgão se pronuncia sobre o conteúdo de uma norma, por exemplo, o juiz quando determina o sentido de uma lei no processo de aplicação, produz um enunciado normativo. Como qualquer norma, esse enunciado é vinculante. Isso está na base de sua discussão da hermenêutica. Assim, *a contrario sensu*, todo ente que não é órgão, ao interpretar, ainda que diga qual *deva* ser o sentido de uma norma, não produz um enunciado vinculante. Aquele *dever-ser* não tem, pois, caráter de norma. É o caso, por exemplo, de um parecer jurídico ou de uma opinião doutrinária exarada num livro. (...) Quando se trata de órgão, ocorre uma determinação do sentido do conteúdo da norma, e essa determinação é vinculante. O órgão interpretante *define-lhe* o sentido. Definir, do latim *finis*, significa estabelecer limites, fronteiras. Essa definição, diz Kelsen, é produto de um *ato de vontade*. Trata-se de um ‘eu quero’ e não de um ‘eu sei’. E sua força vinculante, a capacidade de o sentido definido ser aceito por todos, repousa na competência do órgão (...). Havendo dúvidas sobre o sentido estabelecido, recorre-se a uma autoridade superior até que uma última e decisiva competência o estabeleça definitivamente. A sequência é de um ato de vontade para outro de competência superior.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: Técnica, Decisão e Dominação**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas. 2003, p. 262-263).

⁶⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: Técnica, Decisão e Dominação**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas. 2003, p. 276.0

existido”⁷⁰. Só quem possui o poder de desobrigar alguém, diante da invalidade da norma, é o Poder Judiciário.

Noutro viés, uma terceira alternativa seria eleger o critério da efetividade para identificar se a norma jurídica é válida (no sentido de *existir*), já que se percebe sérias dificuldades em aferir a validade por via da estrutura ou tão somente do sentido da norma.

De certa maneira, esta dedução é apresentada por João Maurício Adeodato, quando o autor define que não há distinção rigorosa entre a sintática e a semântica das linguagens prescritivas e descritivas, estando a resposta no caráter pragmático, advindo do contexto e do uso dos termos das arenas de debate.

Literalmente:

Ocorre que a forma sintática – a estrutura –, pela qual o enunciado se apresenta, nem sempre permite dizer com segurança se se trata de uma descrição ou prescrição, pois pode-se expressar uma prescrição normativa com o verbo ‘ser’, por exemplo. Da mesma maneira, o critério semântico não parece suficiente. De acordo com ele, não se pode atribuir um sentido de verdadeiro ou falso aos enunciados prescritivos, mas somente aos descritivos. Contudo, há enunciados que não podem ser ditos verdadeiros ou falsos, como os metafísicos, e nem por isso constituem prescrições. Resta o *critério pragmático*, que constitui um dos marcos teóricos da filosofia retórica sobre o direito: se não há distinção sintática ou semântica rigorosa entre as linguagens prescritiva e descritiva é o contexto, o uso no caso concreto, que vai determinar esse sentido.⁷¹

O critério distintivo da efetividade é encampado por Alf Ross, para quem o direito não pode ser visto como um arranjo de palavras, mas, sobre este fenômeno, deve prevalecer a interpretação de que a aplicação ou não pelos Tribunais é o fator decisivo na conceituação da validade (enquanto existência) das normas jurídicas. É válida a norma que tem a possibilidade de ser apreciada pelos Tribunais.

Daí por que a possibilidade de controle jurisdicional garante a validade da norma, preceito que se concretiza na ideia de *efetividade*, segundo a qual “*somente os fenômenos*

⁷⁰ “No Brasil e nos países de regime semelhante ao dos Estados Unidos, é mais vasto o campo de ação da crítica: além da autenticidade, deve também a *constitucionalidade* do dispositivo ser objeto de exame preliminar. Um preceito contrário ao estatuto supremo não necessita de exegese, porque não obriga a ninguém: é como se nunca tivesse existido. Cumpre inquirir se foi prolator da norma o poder competente: Congresso, Presidente, Ministro, etc.; se a mesma era da alçada federa, estadual ou municipal; se constitui matéria de lei, ou de regulamento; se este se enquadra naquela ou inova alguma coisa não autorizada implicitamente pelas câmaras; se o ato do Executivo emana de delegação e se esta foi concedida em termos tolerados pelo Código Fundamental. Desde que o elaborador ultrapassou os limites das atribuições, o juiz nada interpreta; nega eficiência ao texto, porque não se trata de disposições válidas, e, sim, de um excesso de poder, a que não se deve acatamento: *nullus major defectus quam defectus potestatis*.” (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20ª Ed. Rio de Janeiro. 2011, p. 15).

⁷¹ ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses. 2011, p. 15.

*jurídicos no sentido mais restrito – a aplicação do direito pelos tribunais – são decisivos para determinar a vigência das normas jurídicas*⁷².

Diante de todas essas considerações, Tácio Lacerda Gama ensina que a controvérsia advinda dessas diferentes formas de ver o direito – e por consequência, a validade das normas jurídicas – está posicionada precisamente na identificação do sujeito a quem compete desenvolver estas aferições e controles: se observadores do sistema, ou se integrantes, participantes que são do programa de poder entregue pela competência jurídica⁷³.

É típico da comunicação interna do direito, emanada de atos de fala prescritivos advindos dos “focos ejetores de normas”⁷⁴, igualar a noção de validade e existência, “*ao passo que é típico de que observa, para descrever, distinguir existência de validade*”.

Para Tácio Lacerda Gama,

São dois tipos de comunicação jurídica, realizadas por agentes que ocupam diferentes posições em relação ao sistema jurídico, cumprindo funções igualmente diversas e que, por isso, não podem ser consideradas contraditórias, mas sim complementares.⁷⁵

Para explicar a importante distinção, que, aliás, entrega ao jurista a possibilidade de trabalhar com todas essas diferentes visões – cabendo-lhe apenas o ônus argumentativo de indicar, a cada momento, a qual das premissas está a aderir – o referido autor revela “não existirem razões para optar por uma definição do conceito de validade em detrimento de outra”, tendo em vista que a contradição é fruto apenas da distinção de ponto de vista, de premissas adotadas⁷⁶.

A constatação garante maior segurança ao intérprete de trabalhar com os diferentes conceitos de validade, evitando-se restrições, por exemplo, ao controle de validade material das normas – *conformidade com a materialidade constitucional do imposto, por exemplo* – exercitado pelo jurista⁷⁷.

⁷² ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Trad.: Edson Bini. São Paulo: Edipro. 2000, p. 324.

⁷³ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 315.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, *passim*.

⁷⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competências comunicativas e o tema da validade no direito**. In: CARVALHO, Paulo de Barros [et. al.]. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses. 2014, p. 272.

⁷⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 315.

⁷⁷ Tárek Moysés Moussallém faz esta ponderação sobre a questão do controle de validade material, trazido por Ricardo Guastini e Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “Em Tércio Sampaio Ferraz Junior, podemos vislumbrar um outro sentido para a expressão *validade semântica*, por ele denominada (b) validade material, (relação de subordinação material) em contraposição a *validade sintática* (relação de subordinação formal). Ricardo Guastini corrobora tal assertiva ao doutrinar: ‘se disse materialmente válida quando non sai incompatible com l enorme – ad essa materialmente sovraordinate – che ne limitano o predeterminano il possibile contenuto’. *Em que pese o entendimento desses ínclitos*

Este cenário revela que o conceito de validade é plurívoco e modifica-se de acordo com as premissas tomadas pelo intérprete, isto é, os critérios eleitos para se promover o teste frente ao sistema jurídico.

Não obstante, a regra de competência permite a aferição da validade em ambas as perspectivas, de maneira que seus aspectos condicionantes são critérios que definem a potencialidade de determinada norma jurídica ao sistema do direito⁷⁸.

Tudo isso é importante para dizer que o conceito de validade está intrinsecamente vinculado ao conceito de direito, de sistema positivo. Na medida em que se considera o direito enquanto sistema de normas jurídicas válidas em determinado espaço e tempo, a validade torna-se característica inerente ao fenômeno jurídico.

Por consequência, se a validade integra o conceito de direito e permite a avaliação – *seja pelo observador, seja pelo participante* – da pertinência de determinada norma frente ao sistema do direito positivo, o traçado, o caminho normativo que permite esta conclusão é a regra de competência tributária, cuja estrutura, sentido e função viabilizam, inclusive, a organização hierárquica do direito, quando figura como fundamento de validade para outras normas⁷⁹.

Neste sentido, a norma de competência tributária se mostra como importante ferramenta capaz de elucidar os condicionantes da outorga de “poder” aos entes estatais e, por consequência, do controle de validade das normas jurídicas postas, sejam elas individuais e concretas, sejam gerais e abstratas.

3.1 Síntese dos condicionantes para o controle de validade da tributação

Friedrich Nietzsche já previa que *todo incondicionado pertence à patologia*, afirmativa que invariavelmente se aplica aos poderes institucionais, cuja Carta Constitucional de 1988 recortou as arestas para, mediante o desenho das *competências*,

juristas, entendemos possível reduzir a (b) validade semântica-material à questão da validade sintática entre norma de produção normativa e norma produzida, justamente porque o minimum do sistema do direito positivo reside em sua forma.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2006, p. 174.

⁷⁸ “Norma não é válida de per se, mas é válida porque tem *relação de pertinência* com dado sistema S, e tem essa relação porque proveio de fonte geratriz normativamente (o que exclui o costume como fato puro) estabelecida”. (VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4ª Edição. São Paulo: Noeses. 2010. p. 30).

⁷⁹ “Isto ocorre em virtude de a norma sobre a produção jurídica, ao regular a forma de produção sobre as demais normas, tornar-se o fundamento de validade destas, o que possibilita a visualização do sistema do direito positivo em sua organização hierárquica.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Noeses. 2006, p. 166).

entregar uma porção de condutas cujo exercício será legítimo sempre que atender à forma enunciativa e à matéria enunciada, ambas prévia e conjuntamente fixadas.

Roque Antônio Carrazza define competência tributária como a aptidão ou possibilidade jurídica de criar tributos em abstrato, traduzida numa autorização constitucional para instituição de prestações pecuniárias compulsórias⁸⁰, o que revela a posição do autor por distinguir competência tributária – para este jurista, legislativa – da competência para cobrança e fiscalização (“criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar”⁸¹)⁸².

Paulo de Barros Carvalho descreve a competência tributária com os seguintes dizeres:

‘Competência’, com as acepções encontradas no direito positivo e na doutrina, é termo próprio do vocabulário técnico-jurídico. Quando empregado na Constituição para autorizar as pessoas políticas de direito constitucional interno a legislar sobre matéria tributária, falamos em ‘competência tributária’. Trata-se de especificação da competência legislativa, posta como aptidão de que são dotadas aquelas pessoas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento, e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. A despeito de a locução experimentar outras tantas acepções na própria simbologia do direito tributário brasileiro, focalizarei esse modo de emprego da expressão, circunscrito à atividade de legislar sobre o assunto, em termos inaugurais.

No plexo de faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura aquela de editar normas disciplinadoras do segmento das imposições tributárias, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência, até as que disponham a propósito de uma imensa gama de providências, circundado o núcleo da regra-matriz e tornando possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.

A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2003, p. 593-594.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2003, p. 594

⁸² Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, editem normas jurídicas criando, *in abstracto*, tributos. (...) Resulta do exposto que a competência tributária pode ser colocada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. Deveras, o tributo só vai irromper, *in concreto*, quando, tendo uma lei traçado, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária, verifica-se, no mundo fenomênico, o fato imponível (fato gerador *in concreto*). Pois bem, a competência tributária, como vimos, é exatamente a faculdade de editar esta lei, criando, *in abstracto*, o tributo. Deste modo articulado nosso raciocínio, vemos que o exercício da competência tributária é um *prius* em relação ao efetivo nascimento do tributo (neste sentido, um *posterius*).” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2003, p. 596).

matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.⁸³

Ao propor uma teoria sobre a norma de competência tributária, Tácio Lacerda Gama desenvolve e aglutina na norma competencial uma série de critérios que serão tomados como roteiro para este trabalho. Para este Professor, a competência consiste “em vínculo jurídico que se estabelece entre a programação de um tipo de enunciação para disciplinar certa matéria (M)”⁸⁴.

Antes disso, fixa como premissa três específicas noções relativas ao conceito de competência tributária:

- i. por competência tributária entendemos a aptidão para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos;
- ii. norma de competência em sentido amplo engloba toda e qualquer proposição que concorra para programar essa aptidão;
- iii. norma de competência em sentido estrito é o juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários ao fato enunciação válida e, no seu conseqüente, a relação jurídica em cujo objeto estão os condicionantes materiais para a norma de inferior hierarquia;
- iv. a formação da norma de competência em sentido completo pressupõe reunir, além da norma de competência em sentido estrito, uma norma jurídica que prescreva a sanção pelo exercício ilegítimo daquela, ou seja, a sanção pela criação de norma jurídica sem fundamento de validade.⁸⁵

Neste percurso, o referido jurista identifica aspectos voltados à (i) identificação do sujeito apto à criação de normas, (ii) dos atos para a indicação do processo de criação normativa, (iii) as coordenadas espaciais, (iv) o tempo em que a conduta competencial poderá ser exercitada, (v) o vínculo entre os sujeitos que criam e devem se sujeitar à prescrição, (vi) o modal lógico (permitido, proibido ou obrigatório) ao qual a conduta está submetida e, por fim, (vii) a programação da matéria que poderá ser objeto da *conduta monogenética*⁸⁶.

Está na hipótese da norma de competência os elementos próprios da enunciação, da forma pela qual as normas jurídicas devem ser instituídas, onde se identificam: quem,

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 240.

⁸⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 79.

⁸⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 66.

⁸⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 53.

de que forma⁸⁷, e em que circunstâncias de espaço e de tempo⁸⁸ as normas podem ser criadas.

Ultrapassada a hipótese jurídica competencial, que delinea o compasso da forma enunciativa através da qual a competência é estabelecida no ordenamento jurídico, o consequente normativo – relação jurídica de competência – trata da matéria a ser enunciada, sobre o que a norma tributária poderá tratar.

Nesta etapa, descreve-se o vínculo entre o sujeito ativo a dispor sobre determinada matéria, capaz de exigir o respeito da norma de inferior hierarquia por um sujeito passivo⁸⁹, norma cuja matéria será limitada por novos condicionantes materiais (sujeito, espaço, tempo e conduta regulada), o que pode ser reproduzido na seguinte formulação: $N_{jcom} = H \{ [s.p(p1,p2,p3...)] . (e.t) \} \rightarrow R [S (s.sp) . m (s.e.t.c)]^{90}$.

Eleitos os critérios, preenchidos os elementos, a norma produzida será inválida caso desrespeite tais aspectos, o que poderá provocar (i) a suspensão de sua eficácia, quando sua invalidade é reconhecida num conflito entre partes; (ii) a extinção de sua vigência, quando definida sua invalidade com efeitos *erga omnes* e com efeitos

⁸⁷ A Constituição Federal estabelece no artigo 155, §1º que, nas hipóteses de sucessão *causa mortis* ocorrida no exterior, a instituição do tributo deve ser precedida de lei complementar nacional, critério procedimental da competência tributária do ITCMD nestas circunstâncias, portanto. Sobre este aspecto procedimental da norma, Tácio Lacerda Gama ensina o seguinte: “E não poderíamos deixar de citar, por sua absoluta pertinência ao tema, o critério procedimental, que é a referência ao modo de realização do verbo enunciar. Essa referência, por sua vez, pode ser de duas espécies: um ato ou um procedimento, conforme prescreva o direito positivo. (...) O modo de realizar a enunciação é, pois, um elemento fundamental na compostura interna da hipótese das normas de competência tributária. Ignorado qualquer dos seus aspectos, ou seja, feita a enunciação dos textos de direito positivo sem atenção a qualquer dos elementos previstos no modo de enunciação, o texto não terá sido enunciado de forma correta. O fato enunciação não terá ocorrido de acordo com o sistema. Logo, a norma jurídica inserida por esse instrumento introdutor será inválida”. (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 74).

⁸⁸ Por exemplo, “Na competência legislativa, o caso das medidas provisórias é bastante eloquente. Desde que foi promulgada a Constituição de 1988, o Presidente da República dispõe da prerrogativa de editar medidas provisórias com força de lei para tratar de certos temas, em casos que se configurem como urgentes e relevantes. Publicado o ato normativo, deve ser imediatamente convertido em projeto de lei para apreciação do Congresso Nacional, no prazo de sessenta dias, prorrogáveis uma única vez. Não realizada a enunciação no prazo devido, o ato perderá sua eficácia desde a publicação, ressalvadas as exceções dos § 11 e § 12 do artigo 62 da Constituição. O exercício da enunciação fora de prazo cria obstáculo intransponível à validade do ato normativo.” (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 76).

⁸⁹ “Como se pode perceber, o atributo de ser ‘sujeito ativo’ da competência pode ser desdobrado em: ter aptidão para editar o texto; propor medida judicial para que seja reconhecida a validade do texto com eficácia ‘erga omnes’; e ser chamado a defender a validade/licitude do texto na hipótese de haver propositura de ação judicial voltada a configurar a sua ilicitude” (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 83).

⁹⁰ “norma jurídica de competência N_{jcom} é igual ao vínculo que se estabelece entre um tipo de enunciação e uma matéria. Na hipótese $\{ [s.p(p1,p2,p3...)] . (e.t) \}$, estão prescritos o sujeito, o procedimento, as referências de espaço e de tempo. Outro ponto relevante, o vínculo (\rightarrow) entre antecedente e consequente expressa a decisão – o ato de vontade – de ligar certa matéria a determinado tipo de enunciação. A programação sobre a matéria é feita por dispositivos que determinam um sujeito e uma conduta, indicando o espaço e o tempo de sua realização. Além disso, essa programação de matéria é feita no interior de uma relação jurídica, onde dois ou mais sujeitos se unem pelo dever de editar enunciados de forma vinculada ou discricionária” (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 94).

retroativos, ou ainda (iii) vigência e eficácia suspensas, na medida em que for norma individual e concreta (lançamento tributário, por exemplo)⁹¹.

Tudo isso revela que o exercício da competência é condicionado ao regime jurídico, conjunto de normas jurídicas válidas que limitam a construção de uma norma válida no sistema do direito positivo, mas, importante lembrar, o sistema jurídico está posto e, invariavelmente, exerce as limitações que lhe são próprias, às quais deve deferência o legislador.

Não obstante, além da competência para instituição dos tributos em abstrato, que se materializa na competência tributária legislativa, há as demais modalidades competenciais, que influenciam a narrativa desenvolvida no curso deste trabalho.

3.2 Modalidades de competência

Viu-se que a “conduta nomogenética”⁹², de criação de normas jurídicas, está regulada no direito positivo por outras normas que disciplinam a matéria, a forma e a sanção decorrente deste exercício, de modo que a norma de competência jurídico-tributária define sobre o que pode tratar a regra-matriz de incidência tributária, qual processo legislativo (enunciação) deve ser perquirido e qual a sanção consequente ao descumprimento desta forma de enunciar a matéria tributável.

A atribuição de sentido a esta programação indica que a norma de competência prescreve a formalidade exigida para que o sujeito competente possa integralizar determinado conteúdo prescritivo no sistema jurídico.

Ademais, enquanto a formalidade consiste no procedimento, conjunto de atos para a consecução produtiva da norma, a matéria está atrelada à regulação de comportamento, que, no caso da norma de competência, revela-se na conduta que poderá ser objeto de outra norma jurídica.

Daí que se pode construir as diferentes perspectivas acerca das diferentes matérias, formas em face das quais o sujeito competente pode realizar a aplicação da norma de competência, de modo que a matéria competencial configura-se na prescrição de

⁹¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 122.

⁹² GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. XLV.

“comportamento, sujeito, espaço e tempo, acerca dos quais as pessoas competentes podem criar normas jurídicas válidas”⁹³.

Indo além, é preciso realizar o exercício de distinguir as modalidades de *condutas nomogenéticas* para que se possa manejar de forma mais lúcida as diferentes competências que rodeiam a norma jurídica tributária do ITCMD, em seu viés sucessório.

Em primeira linha de estudo, a competência legislativa está na possibilidade que os entes federativos têm de criar, tributos e descrever os critérios de suas regras-matrizes de incidência, dando nascimento aos tributos no plano das normas gerais e abstratas. Para usar os termos de Roque Antônio Carrazza, “*exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos*”⁹⁴.

Tal como as demais normas (homogeneidade sintática), a competência legislativa está delimitada nos âmbitos do sujeito que promove a conduta, das coordenadas de espaço e tempo e do tipo, da materialidade da conduta regulada. Igualmente, a competência legislativa tributária integra-se pelos enunciados de autorização constitucional, os princípios, as imunidades tributárias e os enunciados complementares⁹⁵, estudados em tópico seguinte.

A aptidão jurídica entregue aos Estados para instituir normas que regulem a instituição, arrecadação e fiscalização do ITCMD tem início com a perspectiva da competência tributária legislativa, cuja sequência normativa começa na Constituição da República e desemboca no Código Tributário Nacional, podendo, até mesmo, ser calibrada por lei ordinária – tal como vem a ocorrer no imposto sobre transmissão *causa mortis* devido em sucessão processada por inventário judicial.

Em seguida, é possível classificar uma outra modalidade de competência – que repercute sobre o tema deste trabalho. É o caso da competência administrativa, ou, especificamente, competência tributária administrativa, consistente na aptidão jurídica entregue aos órgãos do Poder Executivo para a edição de regras infralegais, com vistas à aplicação das normas tributárias. Isto de maneira que, “se as competências legislativas

⁹³ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 230.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2003, p. 302.

⁹⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 244.

programam a criação de leis, a competência administrativa programa a edição de atos voltados à aplicação das leis aos casos concretos”⁹⁶.

Enquanto os enunciados normativos resultantes da competência legislativa denominam-se de “instrumentos introdutórios primários”, Paulo de Barros Carvalho discrimina os “instrumentos introdutórios secundários” como sendo aqueles que estão subordinados à lei. Discorda-se com o autor apenas quando este ensina que os instrumentos secundários “não obrigam os particulares”⁹⁷.

Nesta seara, a competência administrativa pode advir não só do Poder Executivo, mas também do Poder Legislativo e Judiciário, quando estes atuam na execução de sua organização e controle da estrutura administrativa, precisando as regras mediante as quais os órgãos integrantes destas estruturas devem se comportar para que se alcancem os preceitos constitucionais subjacentes a cada um desses Poderes.

Com reflexos no ITCMD, e especialmente no procedimento sucessório extrajudicial, o Conselho Nacional de Justiça exercita esta competência não propriamente tributária, mas com repercussão na exação estadual.

Desde a Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004, o CNJ detém a competência de controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário, inclusive em face dos serviços auxiliares da justiça, isto é, “serventias e órgãos prestadores de serviços notariais e de registro que atuem por delegação do poder público ou oficializados”, tal como determina o artigo 103-B, §4º da Constituição Federal.

Ao regular, portanto, as atividades cartorárias no país, o CNJ termina expedindo regras sobre a lavratura de escrituras públicas de inventário e partilha, positivadas inicialmente na Lei 11.441/2007. Interfere, portanto, diretamente na competência para regulação dos registros públicos. Logo, trata-se de mais uma categoria para o debate sobre a tributação da herança nas hipóteses de transmissão *causa mortis* por vias extrajudiciais, o que será debatido no momento oportuno.

Ainda dentro da *competência administrativa*, Tácio Lacerda Gama subdivide o tema na competência para promover a incidência da norma tributária, atividade revelada na possibilidade de efetuar o lançamento tributário, além de sustar a cadeia de positivação

⁹⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 244.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 91.

do crédito tributário via o reconhecimento de causa suspensiva de exigibilidade, por exemplo⁹⁸.

No caso do Imposto sobre transmissão *causa mortis*, todos esses aspectos de competência administrativa estão entregues aos Estados e ao Distrito Federal, cabendo-se falar ainda em competência do Conselho Nacional de Justiça quanto ao processamento extrajudicial dos inventários e partilhas, que precisa ser distinguido da regulação normativa do tributo estadual.

Por fim, ainda na elucidação das distintas modalidades de competência tributária, pode-se falar em competência jurisdicional, positivada constitucionalmente no art. 5º, inciso XXXV (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”). Aqui, está-se diante da típica norma secundária, materializada no processo judicial mediante o qual o Poder Judiciário é acionado a fim de se decidir o conflito trazido à sua apreciação.

Neste aspecto, o tributo estadual sobre heranças também revela peculiaridade quando se nota a cognição jurisdicional entregue ao órgão judicial em que se processa o feito sucessório, cuja lide envolve a liquidação da herança e, ao mesmo tempo, a definição, pelo Juízo, da base de cálculo devida ao imposto.

Por fim, fala-se ainda na competência tributária privada, materializada na aptidão jurídica imputada aos contribuintes para promover a incidência de normas tributárias, sobre a qual Tácio Lacerda Gama esclarece: “a competência tributária privada é a mais limitada entre as competências que indicamos acima”⁹⁹.

No decorrer do presente estudo, ora se fará referência à competência tributária legislativa, ora à administrativa, ora à jurisdicional. Algumas vezes, porém, a competência tributária será observada pelo prisma generalista, em sentido amplo, que abarcará estas três modalidades atinentes à matéria tributária.

Sobre todas elas, atua com constância invariável uma condicionante: os princípios constitucionais, especialmente os de cunho eminentemente tributário. Condicionam o exercício da competência em sua forma e na matéria (hipótese e consequente jurídicos), na medida em que devem ser observados na instituição e aplicação das normas tributárias.

⁹⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 259.

⁹⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 259.

4 PRINCÍPIOS

Paulo de Barros Carvalho emprestou profundidade teórica e detectou a amplitude semântica do termo *princípio*:

(...) no campo das significações, o uso do signo ‘princípio’ oferece farta variedade contativa, de tal sorte que alcança todas as circunscrições de objetos, atuando nas quatro regiões ônticas. É uma palavra que frequente com intensidade o discurso filosófico, expressando o ‘início’, o ‘ponto de origem’, o ‘ponto de partida’, a ‘hipótese-limite’ escolhida como proposta de trabalho.¹⁰⁰

Os princípios atuam num sistema como elementos de sustentação e, no direito, não é diferente. Eles movimentam a carga valorativa (axiológica) e servem, por isso, de norte interpretativo das normas que compõem o sistema, assim como de “norte legislativo” daquelas que por ventura venham a integrá-lo (direcionados, portanto, ao legislador em sentido amplo).

Sobre ser norte interpretativo, dotado de alta carga valorativa e de grande alcance, mas pequena especificidade, tem que ver com o que Geraldo Ataliba expressou a respeito dos princípios constitucionais:

(...) princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente pesseguidos pelos órgãos de governo (poderes constituídos). (...) Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.¹⁰¹

Os princípios constitucionais atuam como normas de posição privilegiada e portadora de expressiva carga axiológica, ou como norma veiculadora de limites objetivos à atuação do intérprete¹⁰² e, neste caso, a herança, por exemplo, atua exatamente nas duas vertentes.

Ao mesmo tempo em que, de um lado, o artigo 5º, inciso XXX¹⁰³ entrega ao intérprete instrumento axiológico a ser utilizado na interpretação, de outro, elege-se como obstáculo claro e intransponível, ao se impedir a extinção do direito hereditário mediante

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre os princípios constitucionais tributários**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 55, p. 143.

¹⁰¹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 35.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 41.

¹⁰³ “É garantido o direito de herança”.

a tributação, ambas vertentes atuantes sobre a aplicação da regra-matriz de incidência tributária do imposto estadual.

Isto se diz em consonância com a ideia de que *todo enunciado normativo é base empírica para uma valoração*, pois aquele sempre pressupõe o ato interpretativo. Aliás, é o que ensina Lourival Vilanova nesta passagem:

Todo enunciado normativo é base empírica para um juízo de valor, mas no processo de geração da norma está uma valoração, que fica subjacente à objetivação valorativa, que a norma, positivamente posta, delinea. A descida até essas valorações subjacentes ocorre na interpretação e na aplicação do direito.¹⁰⁴

Princípios podem, enquanto norma jurídica propriamente dita, trazer os valores que fundam o sistema jurídico ou, também nessa condição, representarem limites objetivos – vale dizer, instrumentos jurídicos – que se voltem à efetivação desses valores. A arrematação de Tácio Lacerda Gama é singular:

Entre princípios e regras existiria uma espécie de cooperação intertextual fundada nos seguintes termos: a regra positiva o princípio, imprimindo-lhe objetividade e sentido e, na contrapartida, os princípios legitimam as regras, colocando-se como se estivessem a serviço dos mais prestigiosos valores do Sistema do Direito Positivo.¹⁰⁵

Além disso, fala-se em mais dois usos dessas categorias: na condição de valores inseridos em normas jurídicas de posição privilegiada no sistema, além de limite objetivo inserto nas normas jurídicas, mas ambos independentes da estrutura normativa em que estão inseridos.

Na conceituação de Eurico Marcos Diniz De Santi, os princípios jurídicos interferem diretamente na formulação da norma jurídica, moldando sua estrutura, tanto no antecedente (hipótese), quanto no conseqüente normativo (relação jurídica estabelecida). Nas palavras do autor, princípios jurídicos são:

fragmentos normativos, unidades de significação de enunciados normativos, que integram o arcabouço de normas jurídicas, alterando, constituindo (positiva e negativamente) e delineando a estrutura dual da regra, seja pelo antecedente, seja pelo seu conseqüente normativo¹⁰⁶.

Naquelas duas primeiras acepções, fala-se em princípios como normas jurídicas, nas duas últimas, inclusive na abarcada pelo jurista citado, eles são valores ou limites

¹⁰⁴ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2015, p. 255

¹⁰⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 252.

¹⁰⁶ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad. 1999. p. 94.

objetivos trazidos pelo sistema, que apesar de integrarem, em alguns momentos, a construção das normas jurídicas, estão destas independentes.

No sistema tributário nacional, por exemplo, tem-se a isonomia tributária, capacidade contributiva e vedação ao confisco como princípios jurídicos veiculadores de valores, no caso, constitucionalmente previstos, assimilados pelo estudioso através do instrumental da axiologia, ou teoria dos valores.

Por outro lado, são limites objetivos tributários, por assim dizer, a legalidade, irretroatividade tributária, ou até as imunidades¹⁰⁷.

Para checar o cumprimento, pelo legislador, desses últimos princípios, basta fazer a subsunção do fato à norma (ex.: verificar se a norma tributária produziu efeitos no mesmo exercício, em descumprimento à anterioridade tributária), enquanto que analisar se uma norma tributária cumpre o princípio da isonomia, justiça ou segurança jurídica requer um esforço argumentativo bem maior.

Noutro prisma de discussão, não se pode perder de vista que, às vezes, os princípios jurídicos não estão descritos especificamente num ou outro dispositivo, legal ou constitucional.

Para identifica-los, é preciso que o intérprete percorra um caminho maior sobre os textos normativos, a fim de que, da interpretação de diversas partes do sistema jurídico, encontre (ou melhor, construa, fundamente) o princípio jurídico, que diversas vezes encontra-se implícito, não textualmente expresso num dispositivo, mas proveniente da junção de diversas expressões encontradas no texto constitucional.

Diante de tais enunciações, é na Constituição onde se identifica a norma basilar do sistema jurídico. Ressalta-se que a abordagem não tem ânimo exaustivo, diante da infundável carga semântica que deveria ser colocada nos conceitos vindos à tona.

A hermenêutica sobre esta matéria – como qualquer outra de natureza tributária – perpassa pelas luzes dos princípios constitucionais detidos na Constituição Federal, tendo em vista que a rigidez imposta ao sistema constitucional tributária requer a fixação de premissas sólidas nesta seara.

Na visão de Geraldo Ataliba,

A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo todo o nosso sistema tributário moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – senão expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente,

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 292.

contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte. (...) a nosso ver, o sistema brasileiro é o mais perfeito de quantos existem. É, na verdade, invejável a perfeição técnica da Constituição brasileira, quanto a este aspecto.¹⁰⁸

Para José Afonso da Silva, são os princípios jurídicos tributários que firmam, sustentam, o sistema tributário nacional, na medida em que, de maneira complexa, congrega diversas regras que vinculam o legislador em sentido estrito (normas de estrutura) e, ao mesmo tempo, protege as garantias fundamentais dos contribuintes frente ao poder estatal:

designa-se por sistema tributário o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. O sistema envolve organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Compreende outros elementos que não a simples nomenclatura dos tributos. Engloba princípios e definições básicas que denotem harmonia e coerência dos componentes.¹⁰⁹

Arrematando a elucidação semântica a respeito do tema, pelo menos no que interessa ao presente estudo – da faceta do princípio enquanto condicionante da competência tributária, Roque Antônio Carrazza maneja a seguinte exposição:

(...) os princípios exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico-positivo, já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, aí incluídas as *individuais*, com *efeitos concretos*, como é o caso das decisões judiciais. A aplicação destes mandamentos deve dar-se de modo consentâneo com as diretrizes fixadas nos princípios. Em suma, princípios são normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante: indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas.¹¹⁰

Orientar, condicionar, iluminar a interpretação das normas jurídicas em geral revela, no princípio, a característica de norte para o legislador, aplicador e observador do sistema jurídico, por isso sua capacidade de aglutinar os mais diferentes debates acerca do direito – assim como a categoria fundamental da competência.

Dito isso, a análise aqui desenvolvida sobre algumas espécies de princípios se dará mais no sentido de compreender a maneira como os determinados princípios jurídicos, seja na condição de normas jurídicas, sejam na condição de valores ou limites objetivos,

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. **Direito constitucional tributário positivo: sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária**. In: Revista da faculdade de direito, São Paulo, v.62, n.2, 1967. p. 237-238.

¹⁰⁹ SILVA, José Afonso da. **Sistema tributário constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1975. p.244.

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 58.

repercutem, ou devem repercutir, sobre a construção da norma jurídica que sobressai dos textos legais relacionados ao imposto sobre transmissão causa mortis.

4.1 República e Pacto Federativo

“Tanto o princípio republicano quanto o princípio federativo são os alicerces necessários da presente formação do Estado brasileiro”¹¹¹. E é logo no caput do artigo 1º onde se encontra a disposição constitucional que ampara esses dois princípios fundadores.

O dispositivo inicial da Carta Magna do Brasil ordena que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”, deixando expressa a opção pelo sistema político-administrativo republicano, composto – indissolúvelmente – pelos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Em seguida, elevando ao patamar de imutável sua opção – pelo menos na Constituição vigente –, o constituinte escolheu como cláusula pétrea a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais, impedindo a proposta de emenda constitucional tendenciosa a abolir tais formulações (art. 60, §4º).

No sistema constitucional tributário, tais princípios, e especialmente o do pacto federativo, também repercutem (limitam) na forma como o legislador (em sentido amplo¹¹²) há de tratar sobre o sistema tributário nacional. Ele – o princípio – traz o valor da autonomia dos entes federativos e garante que essa autonomia seja privilegiada, tanto do ponto de vista tributário, como do financeiro em geral.

Diz-se do ponto de vista tributário, porque o sistema jurídico garante que cada ente federativo exerça plenamente, sem embaraços, a sua competência e administração tributárias, em que pese Tácio Lacerda Gama já de muito tempo alertar que a autonomia dos entes federados não está diretamente vinculada à preservação da competência tributária destes, mas sim de sua autonomia financeira.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 293.

¹¹² Enquanto que legislador em sentido amplo representa todos aqueles que produzem direito, normas jurídicas, como por exemplo: juízes, membros de um Tribunal de Contas, policiais, etc., o legislador em sentido estrito corresponde exclusivamente ao produtor da lei, em seu sentido formal, vale dizer, os membros do Poder Legislativo que ali estão por força democrática.

Do ponto de vista financeiro, não há como se falar autonomia federativa se não é dada a autonomia orçamentária, financeira, aos entes que compõem o Brasil, razão pela qual a Constituição também prega, por intermédio de tais princípios, que os entes federados tenham capacidade de se autogerirem financeiramente, sem dependência uns dos outros.

Renato Lopes Becho ainda encontra nos princípios da República e da Federação outros que deles decorrem, na seara tributária. Provém do princípio republicano, os princípios da indelegabilidade da competência tributária e da vinculabilidade da tributação. Por outro giro, decorrendo do princípio federativo, identifica-se o princípio da autonomia municipal, da não discriminação tributária em razão da procedência ou destino dos bens, da territorialidade e da uniformidade da tributação¹¹³.

No caso, os princípios em estudo atuam para que os Estados guardem sua competência sobre o ITCMD, legislando – dentro dos demais limites constitucionais do sistema – a respeito do citado imposto e impedindo que entes diversos avancem sobre esse campo competencial, que é único e exclusivo, segundo a Constituição da República Federativa do Brasil.

Ademais, os ditos princípios constitucionais, apesar de “fundantes”, ou seja, direcionados aos fundamentos da estrutura político-administrativa estatal, repercutem perenemente nos direitos e garantias dos contribuintes, sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

Se determinado ente tributante invade a competência tributária de outro, legisla e cobra tributo que a Constituição determina competir a outro ente, é o sujeito passivo o lesado, cabendo-lhe a insurgência contra a exação indevida, que desrespeita a autonomia das unidades federadas¹¹⁴, por isso a importância dos citados princípios também no prisma “micro” do sistema, por assim dizer.

4.2 Propriedade e vedação ao confisco

Se é verdade que o princípio da capacidade contributiva encontra-se nas dobras da isonomia, como se verá a seguir, não menos correto dizer que a vedação ao confisco – estabelecido pelo art. 150, inciso IV da Constituição do Brasil – está imbricado com o

¹¹³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva. 2011. p. 361

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 291.

princípio jurídico da propriedade, presente no art. 5º, inciso XXIII e no art. 170, II, ambos da Carta Maior.

O princípio ora em estudo é daqueles que demanda grande esforço analítico-hermenêutico do intérprete para conceituação. Conforme leciona Renato Lopes Becho, a sua elucidação está no campo dos juízos *a posteriori*, posto que é na experiência que o intérprete poderá identificar o (des)respeito ao comando, atividade sempre mais fácil de desempenhar quando atenta à axiologia (teoria dos valores) que resvala sobre o ditame constitucional¹¹⁵.

Isto porque, como sugerido no início deste trabalho, o direito é fruto de um contexto cultural e prescreve condutas que buscam, através de normas jurídicas submetidas à lógica deôntica (dever-ser), atingir determinados valores, que merecem observação desde a criação (legislador) até a sua aplicação (intérprete).

Quanto à vedação ao confisco, a Constituição de 1934 deixava tudo mais simples: fixava em vinte por cento do valor do tributo o limite máximo para a tributação (artigo 185). Não obstante, o sistema jurídico atual não prevê tal teto. E é melhor que assim o faça, já que somente diante do texto normativo é que permitirá se construir a norma jurídica cabível.

Não obstante isso – e aqui tentando avançar na atribuição de sentido ao ditame – ninguém discorda que o tributo será confiscatório quando aniquilar, destruir a propriedade privada, ou seja, no momento em que absorver toda a renda ou patrimônio do contribuinte.

Exemplo: se o sujeito detém uma renda de R\$ 10.000,00, será indiscutivelmente confiscatório o tributo que for no valor de R\$ 10.000,00. Disso ninguém tem por que discordar.

Em segundo plano, o princípio do não confisco relaciona-se, também, com “a insuportabilidade da carga à luz do princípio da existência digna¹¹⁶, porque além de não poder destruir totalmente a propriedade privada do contribuinte, o legislador está proibido de adentrar na parcela mínima vital à existência digna daquele.

Nas palavras do então Ministro Ilmar Galvão: “não precisa tirar do bolso do servidor tudo que ele ganha para que haja confisco. Basta tornar insuportável sua vida”¹¹⁷.

¹¹⁵ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário – teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 464.

¹¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 275.

¹¹⁷ Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2010-2/DF, Plenário, Relator Ministro Celso de Mello, DJe: 12.04.2002.

Avançando ainda mais, Ayres Fernandino Barreto ensina que restará descumprido o princípio constitucional:

sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, ofício ou profissão, bem assim quando ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas.¹¹⁸

Portanto, o limite objetivo advindo da propriedade privada revela que nem o Estado, nem outros cidadãos, podem interferir no direito que cada um sujeito tem de possuir bens. E mais: é ilícito depredar, também, *o meio utilizado* por aquele na busca de angariar bens. Esse meio está expressamente protegido pela livre iniciativa e o trabalho, fundamentos do sistema econômico constitucional (art. 170, caput, CRFB).

Voltando todas essas reflexões para análise do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, vê-se que, nesse caso, apesar de continuar a dificuldade na sua delimitação semântica, o não confisco ganha especial relevância, tendo diferentes desdobramentos.

Primeiro porque o que se tributa, especialmente na transmissão causa mortis, é patrimônio construído anteriormente pelo de cujus e sujeito à tributação durante toda a vida deste, de modo que não se trata de um patrimônio novo, como um ganho de capital sujeito ao Imposto de Renda.

Em segundo lugar, conforme se tratará a seguir, o direito fundamental à herança, estabelecido pela Constituição do Brasil, no seu art. 5º, inciso XXX, atua claramente como mais um limite-objetivo (não só em aspectos tributários), somando-se em carga valorativa ao princípio da vedação ao confisco tributário, limitando ainda mais o avanço destruidor da tributação sobre a herança.

Esses dois aspectos revelam que, no ITCMD, o princípio da vedação ao confisco via tributação ganha ainda mais força, merecendo, especialmente, ainda maior atenção pelo legislador (fala-se aqui em sentido estrito), quando da edição de textos normativos que alterem sua estrutura, especialmente seus aspectos quantitativos (base de cálculo e alíquotas).

De todo modo, tal como ocorria na Constituição de 1934, o constituinte originário de 1988 abriu espaço para a limitação das alíquotas em face das quais os Estados poderiam legislar sua tributação *causa mortis*.

¹¹⁸ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1986, p. 108.

Este percentual está fixado por Resolução do Senado e alcança, atualmente, o patamar de 8% (estudo a ser realizado em capítulo posterior), de maneira que o eventual desrespeito ao confisco fica bastante limitado pelos limites estabelecidos no critério quantitativo da materialidade objeto de tributação.

4.3 Direito fundamental à herança

A herança está dentre aqueles enunciados normativos cuja significação viabiliza a estabilidade do direito, da regulação das condutas diante da morte, fruto da ação do tempo – que é um, para o direito, outro, para o mundo dos fatos.

O direito cria seu sistema de linguagem próprio para sustentar o momento de falta absoluta de um sujeito-foco de incidência normativa, em que todas as relações jurídicas precisam ser instantaneamente reordenadas, continuadas, mesmo frente à descontinuidade da vida humana.

A participação societária que ficou para trás, os contratos firmados, os bens, móveis e imóveis, enfim, tudo ficaria no limbo, caso não houvesse o direito sucessório, distorcendo-se e paralisando-se o sistema jurídico.

A herança e, conseqüentemente, a sucessão causa mortis, são institutos que instrumentalizam a continuidade das relações jurídicas frente à finitude do humano, impedindo, assim, distorções e paralisia do sistema jurídico em face das alterações vividas no tecido social.

A interpretação de José de Oliveira Ascensão vai nesta linha e agrega o seguinte:

O direito das sucessões realiza a finalidade institucional de dar a continuidade possível ao descontínuo causado pela morte. A continuidade a que tende o Direito das Sucessões manifesta-se por uma pluralidade de pontos de vista. No plano individual, ele procura assegurar finalidades próprias do autor da sucessão, mesmo para além do desaparecimento deste. Basta pensar na relevância do testamento.

A continuidade deixa marca forte na figura do herdeiro. Veremos que este é concebido ainda hoje como um continuador pessoal do autor da herança, ou *de cuius*. Este aspecto tem a sua manifestação mais alta na figura do herdeiro legitimário.

Mas tão importante como estas é a continuidade na vida social. O falecido participou desta, fez contratos, contraiu dívidas... Não seria razoável que tudo se quebrasse com a morte, frustrando os contraentes. É necessário, para evitar sobressaltos na vida social, assegurar que os centros de interesses criados à volta do autor da sucessão prossigam quanto possível sem fracturas para além da morte deste.¹¹⁹

¹¹⁹ ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito civil. Sucessões**. 5ª Ed. Coimbra: Coimbra Editora. 2000, p. 13.

A Constituição brasileira alocou no art. 5º, inciso XXX, a seguinte asserção: “é garantido o direito de herança”, direito individual fundamental, não passível de modificação mediante emenda constitucional, nos termos do art. 60, §4º, inciso IV, também da Carta da República. O texto constitucional confere a garantia institucional ao herdeiro, entregando-lhe um direito subjetivo ao recebimento da herança¹²⁰¹²¹.

Boa parte da doutrina costuma construir uma valoração subjacente peculiar ao dispositivo constitucional, ajustando o preceito constitucional ao papel dos Estados, via ITCMD, na redistribuição de renda e diminuição das desigualdades sociais, tudo com base na perspectiva de que a herança não é fruto do trabalho, nem propriamente do capital do herdeiro, por quem é auferida sem esforço algum, digamos assim.

O magistério de Cunha Gonçalves é no sentido de que a previsão magna está impregnada de estímulos à atividade econômica, na medida em que se garante a destinação do produto – do capital e do trabalho – aos herdeiros, de modo que o princípio agiria como “uma das bases da coesão familiar”, impedindo-se o que o autor convencionaria chamar de “egoísmo personalista”¹²². Nesta linha da eficácia social, sustenta-se a legislação da transmissão causa mortis também no valor que representa quanto à proteção, coesão e perpetuidade da família¹²³.

E, diante deste plexo axiológico, Richard e Peggy Musgrave descrevem que os impostos sobre transmissões causa mortis “possuem um interesse considerável como uma questão de filosofia social e como um instrumento de ajuste na distribuição da riqueza”, em que pesem ocuparem uma posição secundária no quesito arrecadação tributária¹²⁴.

No direito brasileiro, o fato é que o direito à herança encontra-se estritamente vinculado e decorrente do direito fundamental à propriedade privada, sendo deste consequência natural.

¹²⁰ “O texto constitucional brasileiro confere proteção expressa ao direito de herança (art. 5º, XXX) enquanto garantia institucional – é garantido o direito de herança – e enquanto direito subjetivo. O caráter normativo de seu âmbito de proteção confere ao legislador, como de resto no contexto do direito de propriedade em geral, ampla liberdade na disciplina do direito de herança.” (BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 372)

¹²¹ “É importante ressaltar, no entanto, que o direito à herança, concedido aos herdeiros do falecido, não está garantido unicamente por meio de disposição infraconstitucional, e sim – e principalmente – pela Carta Magna, que tratou de assegurar o *direito à herança* como sendo um direito fundamental daqueles que são considerados herdeiros do morto” (COSTALUNGA, Karime. **Direito de herança e separação de bens**. São Paulo: Quartier Latin. 2009, p. 115).

¹²² CUNHA, Gonçalves. **Tratado de Direito Civil**. São Paulo: Max Limonad. 1956, p. 467.

¹²³ HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. **Direito das Sucessões: introdução**. In: HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; PEREIRA, Rodrigo da Cunha [et. al.]. **Direito das sucessões**. 2ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey. 2007, p. 5.

¹²⁴ MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus. 1980, p. 307.

Tratando especificamente do assunto, viabilizando a pauta teórica para a relação especial entre o direito das sucessões e a propriedade, Maria Helena Diniz aduz o seguinte:

Na verdade, poder-se-á dizer que o fundamento do direito sucessório é a propriedade, conjugada ou não com o direito de família; daí as afirmações de Cogliolo de que o direito das sucessões tem a sua razão de ser nos dois institutos combinados: a propriedade e a família; e a de Lacerda de Almeida de que o direito sucessório é o 'regime da propriedade na família'.

A propriedade de transferir bens *causa mortis* é um dos corolários do direito de propriedade, uma vez que, caso contrário, a propriedade ficaria despida de um dos seus caracteres, ou seja, a perpetuidade. Kipp chega até a afirmar que essa integração da sucessão *mortis causa* à propriedade é tão necessária que, se assim não fosse, essa última se desfiguraria, convertendo-se em mero usufruto vitalício.¹²⁵

Aqui, observa-se que o direito fundamental guarda relação com outros princípios, seja o da liberdade (art. 5º, caput), propriedade (art. XXII) e, mais especificamente, da livre iniciativa econômica (art. 170, II) e da proteção à família (art. 226, caput), todos descritos no texto constitucional.

A norma jurídica daí construída revela comando destinado ao legislador (em sentido amplo). A determinação é no sentido de que qualquer intervenção estatal (seja de expediente tributário, de mudanças no rito processual das sucessões, etc.) que atinja direito de herança não pode ser no sentido de extingui-lo, nem de torna-lo inviável, de difícil exercício.

O mesmo se diz para a iniciativa privada. Não está permitido aos particulares, pelo menos no ordenamento jurídico brasileiro, a livre disposição do patrimônio de forma tal que não se transfira bem algum ao fim da vida do sucedido, por exemplo.

Neste ponto, o Supremo Tribunal Federal tem considerado que a regulação das sucessões, no ordenamento jurídico brasileiro, possui especial vínculo com a proteção, coesão e perpetuidade da entidade familiar.

Ao julgar a inconstitucionalidade do artigo 1.790 do Código Civil Brasileiro, fixando a tese de que não cabe distinção de regimes sucessórios entre as figuras dos cônjuges (casamento) e dos companheiros (união estável), o Supremo Tribunal Federal, mediante o voto do relator para acórdão na ocasião, Ministro Luís Roberto Barroso, pontuou expressamente a ideia de proteção à família como elemento de legitimidade do direito sucessório, que pode ser relacionado ao direito fundamental de herança:

¹²⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Sucessões**. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 125.

O fundamento do Direito Sucessório no Brasil é a noção de continuidade patrimonial como fator de proteção, de coesão e de perpetuidade da família. O regime sucessório no país envolve a ideia de proteção em dois graus de intensidade. O grau fraco aplica-se à parte disponível da herança, em relação à qual o sucedido tem liberdade para dispor, desde que respeitados os requisitos legais para sua manifestação de vontade. Quanto a essa parte, a lei tem caráter supletivo, conferindo direito de herança aos herdeiros vocacionados somente no caso de inexistir testamento.

Já o grau forte refere-se à parte indisponível da herança (a chamada legítima), que corresponde a metade dos bens da herança que a lei impõe seja transferida a determinadas pessoas da família (os herdeiros necessários), que só deixarão de recebê-la em casos excepcionais também previstos em lei. Sobre essa parcela, o sucedido não tem liberdade de decisão, pois se trata de norma cogente. Apenas se não houver herdeiros necessários, não haverá legítima, e, portanto, o sucedido poderá dispor integralmente de sua herança. Esse regime impositivo justifica-se justamente pela necessidade de assegurar aos familiares mais próximos do sucedido um patamar de recursos que permita que preservem, na medida do possível, o mesmo padrão existencial até então desfrutado.

O regime sucessório encontra-se, assim, vinculado ao conceito de família.(...) Se o Direito Sucessório brasileiro tem como fundamento a proteção da família, por meio da transferência de recursos para que os familiares mais próximos do falecido possam levar suas vidas adiante de forma digna, é incompatível com a ordem de valores consagrada pela Constituição de 1988 definir que cônjuges e companheiros podem receber maior ou menor proteção do Estado simplesmente porque adotaram um ou outro tipo familiar.¹²⁶

Do mesmo modo, há tempos se integralizou o sistema jurídico com a teoria da eficácia horizontal dos direitos fundamentais, reconhecendo o dever de atenção pelos particulares indistintamente, seja no âmbito da relação privada, sejam nas relações com a participação do Estado. Literalmente:

(...) As violações a direitos fundamentais não ocorrem somente no âmbito das relações entre o cidadão e o Estado, mas igualmente nas relações travadas entre pessoas físicas e jurídicas de direito privado. Assim, os direitos fundamentais assegurados pela Constituição vinculam diretamente não apenas os poderes públicos, estando direcionados também à proteção dos particulares em face dos poderes privados. (...)¹²⁷

Portanto, detentor de plena eficácia técnico-jurídica, o dispositivo constitucional sequer relega à legislação ordinária o fio condutor de sua concreção. Resta ao legislador apenas assegurar “*a existência, a funcionalidade e a utilidade privada desse direito*”¹²⁸, não podendo o intérprete perder de vista que há, ali, uma materialidade mínima de proteção fixada no texto constitucional.

¹²⁶ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 646.721/RS, Relatoria originária Ministro Marco Aurélio, Relatoria para Acórdão Ministro Roberto Barroso, Plenário, DJe 10.05.2017.

¹²⁷ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 201.819/RJ, Relatoria originária Ministra Ellen Gracie, Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes, DJe de 27 de outubro de 2006.

¹²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 198.

Em paralelo a esse regramento, importante fazer referência ao artigo 5º, inciso XLV, da Carta Republicana, cujo teor estende a obrigação de reparar dano ou a pena de perdimento de bens aos sucessores, mas limita expressamente a transferência da sujeição passiva “até o limite do valor do patrimônio transferido”.

Assim, a análise do ITCMD, especialmente em sua matriz da transmissão causa mortis, deve perpassar por este princípio jurídico, sabendo-se que é inválida norma jurídico-tributária que confisque ou inviabilize a herança, não só pela vedação ao confisco tributário, mas, também, pelo direito fundamental garantido pela Constituição, por isso a intensidade normativa maior do comando.

4.4 Legalidade

Condicionante por excelência da competência nos estados democráticos de direito, o princípio da legalidade invoca a premissa de abstração e isonomia atribuída ao regramento expedido pelo poder estatal na conformação das condutas às quais os valores estampados no direito reivindicam a proteção e estímulo.

A legalidade representa uma diretriz indispensável ao sistema jurídico nacional. Consoante Celso Antônio Bandeira de Mello, enquanto o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é da essência de qualquer Estado, de qualquer sociedade juridicamente organizada com fins políticos, o da legalidade é específico do Estado de Direito, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá a identidade própria¹²⁹.

Quando o constituinte de 1988 estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5, inciso II), materializa um mandamento para que todos os direitos subjetivos e os deveres correlatos não advenham do arbítrio das autoridades constituídas, mas sim do império da lei enquanto diploma oriundo do Parlamento, uma das plataformas de pleno exercício democrático¹³⁰.

Nesse sentido, o princípio da legalidade surge da necessidade de consentimento do povo para a imposição de direitos e obrigações. A restrição na esfera de direitos dos cidadãos deve ser feita apenas quando autorizada por ele mesmo, assim como a prescrição de seus direitos.

¹²⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 99-100.

¹³⁰ “Como o objetivo primordial do direito é normar a conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltece-lo” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 162).

Tratando-se de matéria tributária, a legalidade assume um outro patamar, pois o legislador constituinte reputou necessário reforçá-la de maneira especial no capítulo responsável pelo “Sistema Tributário Nacional”. Nos termos do artigo 150, inciso I, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, exigindo-se que, na lei tributária, se faça presente “todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência, isto é, aquele mínimo irredutível, aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo”¹³¹.

Não é suficiente para que se atenda ao princípio da legalidade em matéria tributária – no que tange, é bom lembrar, à edificação legal das *facti species* dos tributos –, que a imposição fiscal decorre da lei, quer dizer, requer-se mais, pois a imposição fiscal necessita, em todos os seus contornos, estar na lei.

Segundo as lições de Geraldo Ataliba:

Tributo só pode ser criado por lei, tributo só pode ser aumentado por lei, por ato legislativo. Mas, um ato do Poder Legislativo esgotante, exaustivo, que diga tudo que é necessário para que se repute criado um tributo. (...)

Esse é o conteúdo do princípio da legalidade. E se, por acaso, o legislador desenhar um tributo e deixar de mencionar explicitamente qualquer de seus dados essenciais, não criou tributo, só mostrou vontade de criar tributo, mas não criou tributo, aquela norma não tem eficácia e não pode ser posta em aplicação¹³¹.

Na seara tributária, a legalidade ganha robustez do que se convencionou chamar de “tipicidade cerrada” do direito tributário, na medida em que o artigo 150, inciso I prescreve expressamente ser vedado à União, Estados, Municípios e Distrito Federal “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, exigindo-se que, na lei tributária, se faça presente “todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência, isto é, aquele mínimo irredutível, aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo”¹³².

O princípio da legalidade tributária se revela na condição de limite objetivo à atuação do legislador, na medida em que condiciona a forma mediante a qual é possível se exercer a tributação. Roque Antônio Carrazza percebe um grau de importância maior deste princípio no âmbito do controle da tributação pela Constituição Federal:

¹³¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Revista de Direito Tributário nº 51, janeiro/março de 1990, p.151.

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 302.

Em linhas gerais, só ela pode disciplinar questões que girem em torno da criação e extinção de tributos. É a fonte de produção primária por excelência das normas tributárias, abaixo apenas da Constituição Federal. (...) Lavoram em equívoco, portanto, os que sustentam que o chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para *ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei*, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.¹³³

Paulo de Barros Carvalho ainda professa registrando que “Refletir sobre o princípio da legalidade, aqui, equivale a meditar sobre o próprio direito”, lembrando que o referido comando constitucional obriga os intérpretes julgadores à busca de “frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*”¹³⁴, a revelar o norte interpretativo expressamente designado pela Constituição.

No que tange ao regime jurídico do ITCMD, o Poder Judiciário tem sido provocado para dar efetividade ao referido princípio com constância.

Questão reiterada ao longo dos anos tem sido as tentativas de aplicação, pelas Fazendas Públicas estaduais, da alíquota máxima de oito por cento fixada na Resolução n. 9, de 1992 do Senado Federal, sem que houvesse lei estadual específica neste sentido. Aplicando o conjunto de princípios fundantes do sistema tributário nacional, o Tribunal de Justiça do Ceará teve a oportunidade de rechaçar este movimento administrativo do fisco, evitando o desrespeito à legalidade¹³⁵.

Outro controvérsia correntemente instalada, desta vez no Tribunal de Justiça de São Paulo, costuma se dar na impugnação dos contribuintes à base de cálculo instituída por meio do Decreto Estadual n. 55.002, de 2009, que introduzia – contra a lei 10.705/2000 – como parâmetros mínimos para a tributação do ITCMD os valores (i) de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (“ITBI”), quando se tratasse de imóveis urbanos e, tratando-se de transmissão *causa mortis* de imóvel rural, “o valor

¹³³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito tributário**. 30 Ed. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 290.

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 300.

¹³⁵ “DIREITO TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - REMESSA NECESSÁRIA - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCMD - Incidência da alíquota máxima de 4% prevista na lei estadual nº 11.527/1988, vigente à época da ocorrência do fato gerador, em 8 de maio de 1998. Impossibilidade da aplicação automática do disposto na resolução nº 09/1992 do senado federal, que majorou o teto da alíquota do itcmd para 8%. Necessidade de lei estadual no mesmo sentido, que somente foi editada em 2003 (LEI ESTADUAL Nº 13.417) e entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2004. Observância dos princípios constitucionais da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade da lei (ART. 150, I E III, 'A' E 'B', DA CF). Precedentes do STF e do t.jce. Remessa necessária conhecida e desprovida. Sentença confirmada.” (Tribunal de Justiça do Ceará, Remessa Necessária n. 0125888-12.2015.8.06.0001, Relatoria Desembargadora Tereze Neumann Duarte Chaves, DJe 16.01.2017)

médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade”.

Sucedendo que a Lei de regência do ITCMD no Estado atribuía critérios distintos para estabelecimento das grandezas mínimas indicadas pelo contribuinte na hora de se submeter ao Imposto sobre Transmissão *causa mortis*, quais sejam: no caso de imóvel urbano, o valor venal de referência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (“IPTU”) ou, em se tratando de imóvel rural, o valor do imóvel atribuído pelo contribuinte para fins de Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (“ITR”), tudo nos termos do artigo 13, da Lei 10.705/2000.

O Tribunal Estadual, provocado pelos contribuintes, percebeu a distorção causada e passou a adotar o entendimento firme no sentido de que o Decreto 55.002/2009 inovou sem amparo legal a base de cálculo do tributo, em violência ao princípio da legalidade tributária¹³⁶.

4.5 Irretroatividade

A limitação retroação das leis postas é corolário da segurança jurídica e está resguardado expressamente no texto constitucional pelo que dispõe o artigo 5º, inciso XXXVI, segundo o qual: “As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, claro limite objetivo à competência estatal em busca do respeito à estabilidade das relações – enquanto a previsibilidade das relações futuras é garantida pelo princípio da anterioridade das leis, tratado a seguir.

Nessa perspectiva, a irretroatividade é ampla, porquanto o seu comando deverá ser observado por todas as leis do ordenamento jurídico brasileiro, não podendo o legislador negligenciá-la, sob pena de expedir uma norma inconstitucional, passível de controle, prévio ou posterior, realizado pelos órgãos competentes.

¹³⁶ “ITCMD. Base de cálculo. Imóvel urbano. LE nº 10.705/00, art. 9º e 13, I. DE nº 46.655/02. DE nº 55.002/09. – A LE nº 10.705/00 preceitua no art. 9º, caput e § 1º, que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito transmitido, o qual não será inferior àquele fixado para o lançamento do IPTU. O DE nº 55.002/09, por sua vez, inova ao permitir a adoção do valor venal de referência do ITBI para fins de cálculo do ITCMD. A alteração da base de cálculo de tributo somente pode ser introduzida por lei, sob a pena de violação ao princípio da legalidade. Inteligência do art. 97, II e IV e § 1º do CTN. Precedentes do TJSP. – Segurança concedida. Recurso oficial e do Estado desprovidos”. (Tribunal de Justiça de São Paulo, Remessa Necessária 1043700-54.2017.8.26.0053, Relatoria Desembargador Torres de Carvalho, Décima Câmara de Direito Público, DJe: 30.10.2018)

A norma constitucional prescreve expressamente que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Entretanto, para que a irretroatividade ampla faça algum sentido, imperioso conhecer os três institutos mencionados pela Constituição Federal.

Entende-se por direito adquirido aquele direito subjetivo que não foi exercido à época da lei que lhe instituiu e, sobrevindo nova lei, mutua-se em direito adquirido, eis que era direito exercitável e exigível à vontade de seu titular.

Já o ato jurídico perfeito, consoante disposição do artigo 6º, §1º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, é aquela já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

Em mais uma prova da forte carga axiológica que permeia as garantias fundamentais dos contribuintes na seção de limitações ao poder de tributar, a Constituição revela, especificamente na seara tributária, tratamento específico, de modo a vedar a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, nos termos do artigo 150, inciso III, alínea “a” da Carta da República.

Esta limitação busca preservar o passado de eventuais novas atribuições, novas obrigações tributárias, reforçando o preceito fundamental da legalidade, na medida em que exige a instituição de lei prévia no comando da tributação, não havendo no texto constitucional qualquer exceção ao império deste princípio. Nos termos de Leandro Paulsen, “A lei instituidora ou majoradora de tributos tem de ser, necessariamente, prospectiva, não se admitindo nenhum tipo de retroatividade, ainda que retrospectiva ou imprópria”¹³⁷⁻¹³⁸.

Neste sentido, complementa Tácio Lacerda Gama já traz a diferenciação perante o princípio da anterioridade (exposto a seguir):

¹³⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2014, p. 182.

¹³⁸ “Pode ocorrer que o fato gerador de determinado tributo seja composto pela soma de vários fatos isolados, valorizados num certo período de tempo, de tal sorte que só se aperfeiçoe tal fato gerador com a implementação do último daqueles fatos isolados... (...) O fato gerador, aí, não se traduz, isoladamente, nos fatos a ou b (rendimentos), ou no fato c (despesa). O fato gerador é a série ‘a+b-c’. A lei, para respeitar a irretroatividade, há de ser anterior à série ‘a+b-c’, vale dizer, a lei deve preceder todo o conjunto de fatos isolados que compõem o fato gerador do tributo. Para respeitar-se o princípio da irretroatividade, não basta que a lei seja prévia em relação ao último desses fatos, ou ao término do período durante o qual os fatos isoladamente ocorridos vão sendo registrados.” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva. 15 Ed. 2009, p. 119-120).

Com esse conceito, fica bem delimitada a distinção entre os princípios da anterioridade e da irretroatividade. Nesta, limita-se o critério temporal da regra-matriz possível – objeto da relação de competência – vedando a tributação de fatos ocorridos antes da vigência da lei. A anterioridade, por sua vez, limita o início da vigência da lei no tempo, prescritas, porém, por meio de estratégias distintas, conforme explicado acima. Constituem, por isso, dois princípios jurídicos que prescrevem limites objetivos, para viabilizar um valor: segurança jurídica¹³⁹.

4.6 Anterioridade

A anterioridade consiste em princípio limitador da tributação previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição, norma disposta no sentido de vedar aos entes federados a instituição de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, dicção interpretada por Paulo de Barros Carvalho no sentido de que “a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protaída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito”¹⁴⁰.

A importância emprestada pela Constituição ao sistema nacional tributário já é sabida, diante da forma analítica como é tratada a tributação e suas limitações no âmbito da redação constitucional.

Isto fica claro quando o princípio da anterioridade tributária, fixado no já citado artigo 150, inciso III, alínea “b”, é esmiuçado em mais uma condicionante positiva, isto é, a denominada anterioridade nonagesimal, positivada desde a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, mediante o acréscimo da alínea “c” ao artigo 150, inciso III da Carta da República.

A ordem advinda do cume da pirâmide normativa é a de que o tributo só será exigível no exercício financeiro seguinte (anterioridade) e depois de noventa dias de sua instituição ou aumento. Os tributos excepcionados desta limitação são os previstos no artigo 153, incisos I, II, III e V da Constituição (Imposto de Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre a Renda e Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários), além dos empréstimos compulsórios (art. 148, I) ou impostos extraordinários (art. 154, II), assim como a fixação das grandezas

¹³⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 148.

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 162

tributáveis do Imposto sobre propriedade de veículos automotores (art. 155, III) e Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (art. 156, inciso I).

Nota-se que, invariavelmente, a instituição ou majoração do ITCMD será válida desde que atenda aos limites objetivos fixados no princípio da anterioridade e da noventena.

4.7 Isonomia, capacidade contributiva e progressividade¹⁴¹

O princípio jurídico-tributário da capacidade contributiva¹⁴² é corolário da isonomia tributária (art. 150, II, CRFB) e do princípio da igualdade, elencado no art. 5º, *caput*, da Constituição brasileira. “Desborda-se do princípio da isonomia” e representa eficaz mecanismo para se alcançar a “justiça fiscal” e igualdade tributária, nos dizeres de Roque Antônio Carrazza¹⁴³.

Para Geraldo Ataliba, a capacidade contributiva exige que a tributação “seja modulada de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes”, de tal maneira que, nos termos do Professor citado: “a violação dessa – pelos excessos tributários – configura confisco, constitucionalmente vedado”¹⁴⁴

Além de estar vinculado topograficamente na Constituição aos impostos, tem sua aplicação controvertida em certas situações, diante da postura consciente do constituinte de definir que esse tipo de tributo, quando possível, terá caráter pessoal e será graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte. Eis o teor do art. 145, §1º da Constituição brasileira:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,

¹⁴¹ Não será abordado, neste item, a denominada “progressividade extrafiscal”, aplicada não necessariamente com o objetivo de arrecadação, mas voltada à nítida indução de comportamentos, como é o caso da progressividade de alíquotas no Imposto Territorial Rural, autorizada constitucionalmente para estimular a produtividade das terras brasileiras – em cumprimento à função social da propriedade, nos termos do artigo 153, §4º da Constituição Federal.

¹⁴² Alberto Macedo ensina que “O princípio da capacidade contributiva, como princípio basilar do direito tributário, adveio com a doutrina de Von Justi, sendo difundido por Adam Smith em sua clássica obra *A Riqueza das Nações* (1776). A aplicação da igualdade e da justiça que com ele se busca, ao longo de décadas, consubstanciada no Liberalismo clássico do século XVIII – *laisser-faire, laisser-passer* –, foi aos poucos ganhando nova roupagem, com crescente intervencionismo do Estado, o Estado Social, transmutando-se em igualdade social-econômica-material, onde o direito tributário passou a exercer papel ativo, como instrumentalizador de redução das diferenças econômicas entre pessoas, grupos e regiões” (MACEDO, Alberto. **A progressividade fiscal nos impostos sobre a propriedade e a decisão do STF sobre o ITCMD**. In: Estudos de Direito Tributário. (Coord). PARISI, Fernanda Drummond [et.al] São Paulo: Malheiros. 2014, p. 273).

¹⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2013, p. 97.

¹⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **IPTU – Progressividade**. Cadernos de Direito Municipal. In: Revista de Direito Público. V. 93/233, p. 157.

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho, sem deixar de criticar a diferenciação entre capacidade contributiva absoluta e relativa trazida pela doutrina (segundo o autor, inicialmente pelo jurista espanhol Vicente-Arche Domingo), entende que o princípio da capacidade contributiva resta obedecido quando o legislador apanha dos fatos sociais “de conteúdo econômico”, que presumem riqueza, supondo o Estado que tais contribuintes possuem condições de arcar com seu preço. Para o citado autor, capacidade contributiva seria “dado pré-jurídico”, ao qual está adstrito o legislador em sentido estrito¹⁴⁵.

Na verdade, esse preceito decorreria do próprio princípio da justiça, alcançado via aplicação, no caso, da proporcionalidade, além da igualdade (art. 5º, caput) e da própria vedação ao confisco (art. 145 IV), fundamentos esses que obrigam o legislador à aplicação da proporcionalidade em toda e qualquer exação tributária que componha o sistema.

Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁶ diferencia a capacidade contributiva absoluta e relativa para dizer que a capacidade contributiva, além de ser “um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis” (absoluta), é “um limite ou critério para a graduação da tributação” (relativa).

Com palavras diferentes: além de pinçar fatos sociais valoráveis economicamente (absoluta), é dever do legislador, segundo o valor expresso na capacidade contributiva, arrumar a norma jurídico-tributária de forma tal que, quem detenha maior riqueza, pague sempre progressivamente mais imposto do que aquele menos abastado (relativa).

Sabendo dessa fragmentação da capacidade contributiva, há impostos cujo fatossigno que presume essa riqueza se volta para aspectos diferentes da conta bancária, do patrimônio como um todo, ou das fontes de renda do contribuinte, de maneira que não guardam o caráter pessoal, nem são graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por isso, Elizabeth Nazar Carrazza professa que o princípio da capacidade contributiva, na sua acepção relativa, só produzirá efeitos no caso dos impostos ditos “pessoais”, o que não significa dizer que poderá alguém submetido à tributação chamada “real” se esquivar da tributação. Mas, ao contrário, a linha de raciocínio é no sentido de

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 333.

¹⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 332.

que somente na pessoalidade é que se pode cumprir a capacidade contributiva via progressividade¹⁴⁷.

Na lição de Geraldo Ataliba, impostos reais seriam aqueles cujo critério material do fato jurídico tributário descreve um fato independente da qualidade e condições do sujeito passivo. Para o Autor, a “hipótese de incidência” consiste num fato “objetivamente considerado”¹⁴⁸.

Por outro lado, impostos pessoais têm, de maneira inerente ao verbo ou complemento do aspecto material da competência tributária, aspectos da capacidade contributiva do sujeito passivo.

O legislador descreve a hipótese de incidência impregnando-a com circunstâncias jurídicas do próprio sujeito passivo, fazendo uma conexão ou agrupamento entre o critério pessoal (lá no consequente), com o critério material.

E complementa:

Esta classificação é de grande relevo, para fins hermenêuticos. Primeiramente, o legislador, ao legislar, deve atender ao imperativo do §1º do art. 145 da Constituição (“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal...”). Quer dizer, é imperioso tentar – observadas as exigências da isonomia – categorizar as bases e modular as alíquotas de modo a considerar as qualidades pessoais do contribuinte.¹⁴⁹

Assim, a razão para a expressão constitucional “sempre que possível” consubstancia-se na previsão de que, “*observadas as exigências da isonomia*”, deveria ser modulado o critério quantitativo da regra-matriz apenas dos impostos ditos pessoais, como expõe o Professor anteriormente citado.

Noutra via interpretativa, diferente de Elizabeth Nazar Carraza e do próprio Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho é mais pragmático ao deduzir que a ressalva – “*sempre que possível*” – feita pelo constituinte é ineficaz (para fins de capacidade contributiva relativa), tendo em vista que independentemente desse preceito, o legislador poderá sempre escolher quando será dada ser cumprido ou não os dizeres do art. 145, §1º, da CRFB, de modo que a dicção referida seria indiferente ao poder optativo do legislador quanto à vinculação ou não, dos impostos, ao caráter pessoal e capacidade econômica do contribuinte¹⁵⁰.

¹⁴⁷ CARAZZA, Elizabeth Nazar. **IPU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Editora Juruá. 1992, p. 50.

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 125.

¹⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 125.

¹⁵⁰ “Ainda que nos pareça interessante a visão dicotômica de Arche-Domingo, bem como a argumentação envolvente e sutil de Maffezzoni, qualquer delas podendo abrir ensanchas a observações elucidativas, cremos que continua sendo

Noutro ponto de vista, segundo a interpretação de Roque Antônio Carrazza, a expressão “sempre que possível”, consignada pelo constituinte na enunciação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º), é justamente para prescrever que sempre quando “a regra-matriz do imposto (traçada na Constituição Federal) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva [relativa]”¹⁵¹.

A isso equivale dizer que, quando o imposto captar fato vinculado à pessoa (renda, por exemplo), deve-se obedecer à capacidade contributiva relativa, trazida no art. 145, §1º, da Constituição Federal, questão considerada por Paulo de Barros Carvalho controversa, diante da dificuldade de, por vias jurídicas, estabelecer eventual invalidade da norma que disponha sobre os tributos pessoais por não terem respeitado à capacidade contributiva relativa.

O encaminhamento contrário será quando o fato-signo presuntivo de riqueza se voltar para coisas, bens em geral, independentes da capacidade econômica global do contribuinte, situações em que não será possível instituir impostos graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, hipótese autorizativa do não atendimento à referida previsão constitucional.

Ocorre que não se pode fugir da concepção de que “princípios como progressividade, pessoalidade ou seletividade servem às democracias compromissadas com a igualdade e a justiça social”, como ensina Misabel Abreu Machado Derzi¹⁵². Sabendo que a capacidade contributiva se materializa mediante estes instrumentos, o Estado Fiscal plasmado na Constituição da República está atrelado ao cumprimento destes mecanismos, independentemente da espécie tributária tratada.

De um lado, a pessoalidade trazida no referido art. 145, §1º, CF/88 costuma ser efetivada no sistema tributário brasileiro de algumas maneiras, dentre elas: a concessão de descontos, isenções, benefícios fiscais entre outros tratamentos tributários adequados à atividade econômica ou situação jurídica do contribuinte. Igualmente, a aplicação do

categoria vaga e imprecisa, que condiciona o raciocínio do jurista em terreno alheio à sua ciência, tolhendo-o no seu método, sem que desse trabalho nada possa extrair de útil, em termos exclusivamente jurídicos. Consoante ousamos supor, no Brasil. O sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da *capacidade contributiva absoluta*, uma vez que os fatos escolhidos são aqueles que denotam signos de riqueza. Em outras palavras, por capacidade contributiva deve entender-se apenas a absoluta e, mesmo assim, como dado pré-jurídico. Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 336.

¹⁵¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Direito constitucional tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 110.

¹⁵² BALEIRO, Aliomar. Atualiz.: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar. 2014, p. 62.

princípio da seletividade – *tão negligenciado pelos Estados brasileiros* – frente aos impostos sobre o consumo providencia a pessoalização do tributo, para utilizar os termos constitucionais¹⁵³.

Por fim, a própria progressividade é mecanismo importante na concreção dos princípios da isonomia tributária e capacidade contributiva relativa, na medida em que permite que o Estado remova as desigualdades econômicas entre os contribuintes e levem corretamente em consideração o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas na exata medida da sua riqueza¹⁵⁴.

A progressividade, diferente da proporcionalidade, tem relação com a variação de alíquotas em razão diretamente proporcional à base de cálculo, enquanto que aquela segunda está adstrita a manutenção da mesma alíquota para diferentes bases de cálculo.

Na progressividade, a alíquota varia de acordo com a base de cálculo, “em razão diretamente proporcional”, mediante o que aumentando a base tributável, aumenta-se o percentual de alíquota aplicável. Para usar novamente os ensinamentos de Alberto Macedo:

A progressividade, baseando-se na presunção de que quem possui, por exemplo, imóvel mais valioso deve sujeitá-lo a alíquota maior, confere obediência à igualdade, a qual intrinsecamente pressupõe comparabilidade e diversidade, balizando-se tanto o limite inferior quanto o superior dessa faixa de capacidade econômica pelo não confisco. Nos impostos sobre a propriedade, a riqueza do contribuinte se revela no valor do bem, variando-se a alíquota conforme esse valor; nos impostos sobre o consumo, a riqueza do contribuinte se revela na essencialidade do bem vendido, variando-se a alíquota conforme essa essencialidade.¹⁵⁵

Diante de todo esse cenário, alinhado à narrativa dos mecanismos de concreção da capacidade contributiva, a adoção do critério distintivo entre impostos reais e pessoais termina sem grande sustentação diante do ordenamento jurídico tributário brasileiro, eis que a capacidade contributiva se revela como norma jurídica direcionada ao legislador tributário em geral (“norma de conduta legislativa” ou “norma de estrutura”)¹⁵⁶, diante da necessidade de concreção da isonomia tributária e da igualdade ampla.

¹⁵³ “Assim, embora costumemos exemplificar a aplicação da capacidade contributiva objetiva e da pessoalidade om a tributação sobre a propriedade de bens imóveis, elas valem também para os impostos sobre o consumo, na medida em que incidem sobre bens individualizados (no caso, sua circulação), revelando-se a seletividade (obrigatória no caso do IPI) o melhor instrumento concretizador da pessoalidade no caso dos impostos sobre o consumo” (MACEDO, Alberto. **A progressividade fiscal nos impostos sobre a propriedade e a decisão do STF sobre o ITCMD**. In: Estudos de Direito Tributário. Coord. PARISI, Fernanda Drummond [et.al] São Paulo: Malheiros. 2014, p. 281)

¹⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2013, p. 101.

¹⁵⁵ MACEDO, Alberto. **A progressividade fiscal nos impostos sobre a propriedade e a decisão do STF sobre o ITCMD**. In: Estudos de Direito Tributário. Coord. PARISI, Fernanda Drummond [et.al] São Paulo: Malheiros. 2014, p. 281

¹⁵⁶ É por isso que Roque Antônio Carrazza termina concordando que “O princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, aos impostos que cria *in*

4.7.1 Jurisdição constitucional sobre o tema

O entendimento pela aplicabilidade da progressividade a impostos tidos por “reais” não prevalecia no Supremo Tribunal Federal até o final dos anos 1990, quando a Corte visitou o tema, decidindo com Repercussão Geral, o Recurso Extraordinário 153.771/MG, em que se analisava a progressividade no Imposto Predial e Territorial Urbano (“IPTU”).

O julgamento ocorreu antes da nova previsão constitucional que trazia a disposição no sentido de que o IPTU poderá “ser progressivo em razão do valor do imóvel”, nos termos do art. 156, inciso I, normatizado pela Emenda Constitucional 29/2000, razão pela qual, naquele contexto normativo, a discussão estava adstrita ao sentido e alcance da norma emanada do art. 145, §1º da Constituição.¹⁵⁷

O debate dizia respeito especificamente à possibilidade de uma lei do Município de Belo Horizonte estabelecer alíquotas progressivas de acordo com o “padrão” da habitação (popular, baixo, normal, alto ou luxo), cuja propriedade submetia-se à incidência do IPTU.

Na ocasião, o Ministro Relator Carlos Velloso restou vencido ao defender a possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas no critério quantitativo do IPTU. A linha seguida pelo Relator originário era justamente aquela que, atualmente, vigora tranquilamente na jurisprudência da Corte Suprema.

Por ocasião das conclusões em seu voto, o referido Ministro registrou a seguinte ordem de ideias:

A interpretação, pois, do que está inscrito no §1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva.¹⁵⁸

abstracto, um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes”. (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2013, p. 105).

¹⁵⁷ De igual forma, não se estava diante da “progressividade sancionatória” ou extrafiscal, estabelecida pelo artigo 182, §4º da Constituição: Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

¹⁵⁸ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 153.771, Relatoria originária Ministro Carlos Velloso, Relatoria para Acórdão Ministro Moreira Alves, Plenário, DJ 20.11.1996.

Porém, a posição vencedora foi a de que a graduação das alíquotas só seria constitucional nos casos de impostos ditos “pessoais”, o que, na visão clássica do Autor italiano Gianini, consistiriam nos tributos que “alcançam o conjunto de rendimentos ou de bens do contribuinte”, diferentemente dos impostos ditos “reais”, que alcançariam bens ou rendimentos “considerados na sua objetividade” e desconsideradas as condições pessoais do sujeito passivo¹⁵⁹.

Sobre o IPTU especificamente, a *ratio* subjacente ao Acórdão prolatado tem duas vertentes: a progressividade fiscal do IPTU não é permitida tanto em virtude do artigo 145, §1º da CF/88, quanto porque, segundo o Supremo Tribunal Federal da época, o artigo 156, §1º, por admitir a progressividade apenas para fins extrafiscais (“de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”), não sustentaria a progressividade voltada especificamente para a capacidade contribuinte do sujeito passivo.

O voto vencedor, da lavra do Ministro Moreira Alves, pautou-se na ideia de que o IPTU deveria ser interpretado sob o regime jurídico de um imposto real e, nestas condições, “não está em jogo a capacidade contributiva do contribuinte que só é levada em conta com relação a impostos pessoais com finalidade fiscal”.

Criticando este posicionamento da Corte Suprema, Alberto Macedo aponta o seguinte:

A classificação dos impostos como de natureza real ou pessoal não se sustenta cientificamente. Sempre se tributa uma pessoa relativamente ao bem que ela possui, pois a riqueza da pessoa sempre é representada por bens. Mesmo no imposto sobre a renda são bens do contribuinte que são tributados, e, no caso, sua renda também é um bem; portanto, também de natureza real. Isso demonstra que, a rigor, não é a natureza dos impostos que é real ou pessoal, mas, sim, a forma pela qual eles estão instituídos e cobrados, conferindo-se maior ou menor pessoalidade a esses impostos. E essa forma foi prevista no art. 145, §1º, em que o constituinte determina ao legislador que confira aos impostos o melhor grau de personalização possível. Caracterizam-se os impostos pessoais, assim, por possuírem critérios que levam em conta a capacidade econômica do contribuinte, na sua individualidade.¹⁶⁰

O mesmo norte foi dado na apreciação de progressividade em Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, quando foi mantida a posição de ilegitimidade das alíquotas progressivas no julgamento do Recurso Extraordinário n. 234.105/SP¹⁶¹.

¹⁵⁹ GIANINI. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 9ª Ed. Milano: Dott A Giuffrè Editore. 1974, p. 159.

¹⁶⁰ MACEDO, Alberto. *A progressividade fiscal nos impostos sobre a propriedade e a decisão do STF sobre o ITCMD*. In: Estudos de Direito Tributário. Coord. PARISI, Fernanda Drummond [et.al] São Paulo: Malheiros. 2014, p. 269.

¹⁶¹ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 234.105/SP, Relatoria Ministro Carlos Velloso, DJe: 31.03.2000.

Desta vez, o Ministro Carlos Velloso, relator do processo, reverte sua tese para decidir que, no ITBI, a capacidade contributiva se alcança mediante tributação proporcional ao preço de venda, mas com alíquota invariável.

Aliás, neste particular, enquanto o Ministro Relator do Recurso Extraordinário n. 234.105/SP fundamenta sua revisão de posicionamento na ausência de alicerce constitucional para progressividade do ITBI, os demais Ministros, em que pese acompanharem o dispositivo do julgamento, mantêm a linha de que somente os impostos ditos pessoais aceitariam a graduação das alíquotas conforme a capacidade contributiva.

Depois disso, o Supremo Tribunal Federal editou a súmula 656, com o seguinte teor: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Transplantando esta linha interpretativa para o ITCMD, fixava o STF, na ocasião, o entendimento de que a competência tributária dos Estados quanto ao referido tributo não incluiria o cumprimento do princípio jurídico da capacidade contributiva pelas vias da progressividade, de maneira que o estabelecimento pelas leis estaduais tornaria inválido o tributo, cujo texto normativo estaria sujeita à nulidade a ser decretada em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade.

4.7.2 Posição do Supremo Tribunal Federal quanto à progressividade no ITCMD

Não fosse o entendimento prevalecente, hoje, no Supremo Tribunal Federal, talvez fizesse sentido seguir o aprimoramento na identificação de distinções entre impostos reais ou pessoais, no objetivo de aferir mais uma linha jurídica de controle de validade da tributação estadual.

No entanto, o Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, sobreposto a amplo debate no Supremo Tribunal Federal, definiu a constitucionalidade das alíquotas progressivas no ITCMD com amparo fundamentalmente nos princípios da “igualdade material tributária” e da capacidade contributiva, mas não restringindo tal arcabouço normativo a este ou aquele outro imposto específico (como fazia o Supremo “de ontem” quanto aos tributos ditos “pessoais”).

A conclusão a que se chegou foi diametralmente oposta ao que se tinha anteriormente: todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, em face do qual as justificativas são as mais variadas, colhidas nos votos dos julgadores.

Na condução dada pelo Ministro Eros Grau, retira-se a ideia simples e objetiva de que a Constituição não faz distinção entre os impostos pessoais e reais, prescrevendo, na verdade, que os impostos deverão ter caráter pessoal, independentemente da sua “natureza”, tal como já havia alertado o jurista Alberto Macedo, cujo entendimento se retratou anteriormente.

Por ser designado como relator para o Acórdão – diante do voto vencido do Relator originário, Ministro Ricardo Lewandowski –, a ementa do julgado revela muito da tese do Ministro Eros Grau – *a Constituição não fez distinção entre impostos reais e pessoais* – e pouco da efetiva fundamentação trazida pelos Ministros que se curvaram à divergência instalada por este último.

Para o Ministro Marco Aurélio, por exemplo, a justificativa ficou no argumento de cunho social: a gradação de alíquotas visa uma espécie de compensação, de modo que também haja incidência em menor grau em relação àqueles que não detenham capacidade contributiva elevada.

Continua a deduzir o Ministro que, por não se ter, pelo menos por enquanto, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas – competência tributária desenhada pelo artigo 153, inciso VI da Constituição –, “essa progressividade acaba por alcançar, considerando-se o valor dos bens transmitidos, a disciplina por via transversa, indireta, desse tributo”.

Ministro Menezes Direito, por sua vez, também vai ao “lugar comum” para decidir pela progressividade: decide que “a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja”.

A tributação com alíquotas únicas “é insensível à intensidade econômica da base que se está tributando”: eis a ponderação levantada por Ministro Joaquim Barbosa. E, numa consignação importante, Ministro Ayres Britto registra que, no caso do ITCMD, a progressividade das alíquotas “não tem como descambar para o confisco, pois, no caso do ITCMD, há o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal”, base argumentativa que também sustentou o desfecho de constitucionalidade da matéria.

A Ministra Ellen Gracie enriquece o debate com uma característica importante desta espécie tributária, isto é, a de que o ITCMD, ao contrário do ITBI, tributa transmissões a título gratuito, de tal maneira que, invariavelmente, estar-se-á diante de “*um engradecimento do patrimônio do recipiente*”.

Logo, a validade da progressividade sobre o ITCMD terminou sendo garantida pelo Supremo Tribunal Federal, por dever de observância aos chamados princípios da igualdade material tributária e da própria capacidade contributiva.

No entanto, é preciso trazer à tona mais um fator condicionante que atua sobre esta matéria. A progressão das alíquotas precisa atender a um fim específico: a capacidade contributiva absoluta, de maneira que outros objetivos não são adequados nem proporcionais ao instrumento da progressividade. Este é o caso da progressão pelo grau de parentesco entre os herdeiros e o *de cujus*, critério que não tem conexão com a capacidade contributiva, nem com a isonomia tributária, razão pela qual se traz, a seguir, o debate que ascendeu nos Tribunais do país.

4.7.3 Progressividade sob o critério do grau de parentesco

Ricardo Lobo Torres identifica um “princípio da personalização” no ITCMD, expresso em várias leis alienígenas que preveem a graduação do imposto tomando por base o grau de parentesco entre herdeiro e de cujus, princípio que faria o ITCMD ser um imposto chamado pessoal, isto é, “um imposto que bem se vocaciona à tributação progressiva”¹⁶².

Aliomar Baleeiro avaliou precisamente o ITCMD para concluir o seguinte: sendo a base de cálculo do Imposto sobre herança o valor líquido dos quinhões e legados herdados, a exação sobre transmissão causa mortis, o imposto é de caráter “direto e pessoal sobre o herdeiro, e não imposto real sobre o monte ou espólio”:

A progressividade nos tributos é a melhor técnica de personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais e familiares dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. (...) Os legisladores dos países mais desenvolvidos levam em consideração os encargos familiares, filhos e parentes idosos e outras despesas essenciais (como na França, Alemanha e Itália), de modo que há deduções que podem reduzir consideravelmente o imposto devido, mas tornam-no, ao mesmo tempo, mais pessoal. Entre nós, entretanto, nas últimas décadas, o imposto sobre heranças e doações, embora já tenha sido pessoal e progressivo, tem se tornado cada vez mais objetivo e insensível às relações de parentesco e aos encargos familiares (...) ¹⁶³

¹⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar. 2007, p. 228.

¹⁶³ BALEEIRO, Aliomar. Atualiz.: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar. 2014. P.343

Esta ordem de ideias está pautada no critério distintivo de que, tendo a exação se voltado para o quinhão hereditário em detrimento do acervo hereditário indiviso, o tributo enquadrar-se-ia na classificação de imposto pessoal e direto, “e não o imposto real sobre o monte ou espólio”¹⁶⁴.

Para fundamentar sua linha interpretativa, o autor traz à reflexão o seguinte:

Embora Nitti inclua o imposto sucessoral entre os indiretos, sua moderna utilização sobre os quinhões hereditários coloca-os entre os diretos e pessoais. As legislações contemporâneas acentuam diferentes características da personalização atual desse tributo, especialmente quanto:

- a) à discriminação pelo grau de parentesco (alíquotas menores entre descendentes, ascendentes e cônjuges; médias para colaterais e pesadas entre estranhos – cresce o índice numérico de progressão à medida que se distancia o parentesco);
- b) à isenção para pequenos quinhões, sobretudo se os herdeiros são órfãos, assim como para instituições filantrópicas;
- c) às reduções para herdeiros de avançada idade ou que não são ricos;
- d) à escala progressiva, segundo o vulto dos quinhões;
- e) à agravação do tributo, se o herdeiro reside noutro Estado ou no estrangeiro;
- f) à possibilidade de encarar os encargos de família do defunto e do herdeiro para mitigação da tabela (lei francesa que estabelece deduções quando o de cujus deixa vários filhos ou quando os tem numerosos o herdeiro).¹⁶⁵

Em nota de atualização da obra do referido autor, Misabel de Abreu Machado Derzi defende a posição trazendo alguns exemplos de países que, considerando o imposto sobre heranças como “imposto pessoal”, utiliza-se da progressividade em razão do grau de parentesco na tributação sobre herança¹⁶⁶.

Caio Mário da Silva Pereira também segue esta linha, na medida em que advoga no sentido de que os possíveis efeitos maléficis – do ponto de vista econômico, social – da sucessão *causa mortis* seriam arrefecidos pela tributação progressiva de transmissões a ascendentes e colaterais. “Os descendentes e o cônjuge pagariam menos impostos do que os ascendentes; os colaterais sofreriam maior tributação”¹⁶⁷, diz o autor.

Em que pese o respeito à ponderação dos autores citados, o Supremo Tribunal Federal – *em atenção justamente ao princípio da capacidade contributiva* – desautorizou o exercício desta competência tributária.

¹⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. Atualiz.: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense. 2012, p. 482.

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. (Atualiz.) DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar. 2014, p. 345.

¹⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. (Atualiz.) DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar. 2014, p. 345.

¹⁶⁷ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil: direito das sucessões**. 24ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 8.

Em primeiro lugar, a progressividade, quando submetida aos critérios de filiação, como sustenta Aliomar Baleeiro, Misabel de Abreu Machado Derzi e Caio Mário da Silva Pereira, não capta parâmetros jurídicos presuntivos de riqueza para sua aplicação.

Essa graduação por grau de parentesco fere, frontalmente, o princípio da capacidade contributiva absoluta, pois baliza a tributação por fatores alheios à capacidade econômica que eventualmente detenha o herdeiro.

Ainda nessa primeira razão, ousa-se discordar de Misabel de Abreu Machado Derzi quando a jurista descreve que pensar contrariamente à progressividade por grau familiar seria esquecer-se da proteção constitucional à família, elencada no art. 226 da Constituição brasileira, lembrando os ensinamentos que reproduzimos no início deste trabalho, quanto à unidade do sistema jurídico¹⁶⁸.

É que não parece lógico defender a proteção especial à família como princípio constitucional a gerar efeitos sobre a tributação, argumentando, ao mesmo tempo, por maiores alíquotas sobre o patrimônio daqueles que também são família, mas guardam menor grau de parentesco com o de *cujus*.

O fato de se tributar de modo mais gravoso os parentes mais longínquos, não quer dizer que se está protegendo especialmente a família. Ao contrário. A proteção se presta mediante o resguardo, mediante a *garantia da parcela disponível* à família, e não “sancionando” com maior tributação parentes distantes do núcleo familiar.

Portanto, a tributação progressiva pautada na filiação, não encontrando fundamento na capacidade contributiva absoluta, é inválida perante o sistema constitucional vigente, restando insustentável frente ao sistema jurídico posto.

Ainda neste ponto particular, a progressividade é permitida pelo STF única e exclusivamente quando ela abraçar o princípio da capacidade contributiva absoluta. Vale dizer: as alíquotas podem ser tanto maiores quanto maior for tamanho do patrimônio transferido. “O critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de *cujus* ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva”¹⁶⁹.

¹⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. Atualiz.: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar. 2014, p. 360.

¹⁶⁹ Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 602.256, Primeira Turma, Relator o Ministro Edson Fachin, DJe de 01.03.2016.

Não é válido texto normativo que crie maiores alíquotas tomando por base outra finalidade a não ser essa. Leis estaduais que trazem o grau de parentesco entre o de cujus e os herdeiros são invalidas, segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁷⁰¹⁷¹.

Conclusão: no direito brasileiro, hoje, a progressividade de alíquotas, instrumento da capacidade contributiva relativa, é válida sim, e para todos os impostos, só que deve ser utilizada de acordo com a capacidade contributiva absoluta, captando fatos presuntivos de riqueza para que possa ser instituída.

¹⁷⁰ “Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ITCMD. Progressividade. Critério para estabelecimento de faixas progressivas. Grau de parentesco. Impossibilidade. 1. Ambas as Turmas da Corte têm rechaçado o critério eleito pela legislação pernambucana para o estabelecimento de faixas de alíquotas progressivas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos (ITCMD) baseado no grau de parentesco entre o transmitente ou doador e o beneficiário dos bens e direitos. Precedentes. 2. Nego provimento ao agravo regimental. Deixo de aplicar ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que a parte agravada não apresentou contrarrazões ao recurso”. (Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 958.709, Relatoria Ministro Dias Toffoli, Plenário, DJe 02.12.2016).

¹⁷¹ Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 854.869/PE, Segunda Turma, Ministra Cármen Lúcia, Plenário, DJe: 04.11.2015.

5 IMUNIDADES

As imunidades atuam como condicionantes negativos à tributação, de tal forma que desenham a competência tributária provocando a “exclusão” de certos sujeitos da obrigação de pagar tributo em virtude de algum critério específico, eleito na Constituição da República. “Desde que não imponham o tributo sobre isto ou em face daquele sujeito” é o discurso imposto pelas imunidades face à atribuição fiscal dos Municípios, União, Estados e Distrito Federal.

A ideia de condicionante negativo está ligada à proteção de determinadas grandezas voltada a valores petrificados na Carta Magna, que alcançaram a importante condição de estarem fora do campo competencial impositivo dos Entes federados.

Por isso, Roque Antônio Carrazza deduz que as imunidades tributárias “materializam direitos fundamentais, já que dotados de forte carga axiológica”, razão pela qual “o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular”¹⁷²¹⁷³¹⁷⁴.

Regina Helena Costa vê as imunidades como “norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade”, na medida em que a norma imunizante consiste em mais uma das várias formas de definição da competência. Constitui, também, uma espécie de direito subjetivo daqueles beneficiados pela norma¹⁷⁵.

É importante registrar a crítica conceitual de Paulo de Barros Carvalho a respeito da ideia de imunidade enquanto limitação constitucional ao poder de tributar. Para o jurista, o intérprete precisa estar atento ao fato de que não há sucessão temporal ou uma

¹⁷² CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 837

¹⁷³ Em igual sentido é a lição de Regina Helena Costa: “Destaque-se, em primeiro lugar, que as imunidades tributárias são *direitos fundamentais* porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos (...): são normas constitucionais, erigidas ao *status* de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata.” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 90)

¹⁷⁴ José Souto Maior Borges ensina que “Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, ideias-força ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação” (BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões literárias. 1980, p. 184-185).

¹⁷⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 63.

certa cronologia de atos nestas circunstâncias, isto é, primeiro autoriza-se a competência e, depois, num segundo momento, prescreve-se as limitações oriundas das imunidades.

Ao contrário, as imunidades compõem, integram a norma jurídica de competência tributária, assim o fazendo na qualidade de condicionante negativo constitucional, colaborando “no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes”¹⁷⁶.

Tácio Lacerda Gama também estuda o tema sob a mesma vertente quando registra que a competência tributária é o resultado da reunião de enunciados que prescrevem o espaço para tributação, de modo que “a análise desses enunciados deve ser feita de modo simultâneo – sincrônico –, tomando-se os enunciados válidos ao mesmo tempo”¹⁷⁷.

O referido jurista verticaliza o debate para descrever que “as imunidades nada mais representam que princípios”, não havendo diferença objetiva entre ambos, pois, ao fim e ao cabo, entende-se a imunidade como um princípio veiculador de limites objetivos à tributação (daí a nomenclatura *condicionante negativo*)¹⁷⁸.

Em meio a este cenário, traz-se à reflexão a proposição de Paulo de Barros Carvalho quanto às imunidades tributárias:

Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁷⁹¹⁸⁰

Isto significa dizer que as imunidades estão todas previstas no texto constitucional, de modo expressamente fixadas, sendo elas normas jurídicas proibitivas, reguladoras da conduta do legislador, que preveem a incompetência dos Municípios, Estados, União e Distrito Federal.

¹⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2015, p. 349.

¹⁷⁷ GAMA, Tácio Lacerda Gama. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 169.

¹⁷⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 254.

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2015, p. 379.

¹⁸⁰ Interpretando a definição, Tácio Lacerda Gama atribui a seguinte descrição: “Partindo-se dessa definição, é possível extrair as seguintes ilações: i) imunidades não se confundem com isenções; ii) a referência é à ‘norma’ em sentido amplo, entendida como enunciado de direito positivo; iii) a referência a ‘situações específicas e suficientemente caracterizadas’ permite entender as imunidades como princípios que ditam limites objetivos à instituição dos tributos”. (GAMA, Tácio Lacerda Gama. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 174).

As imunidades encontram-se distribuídas no texto constitucional e podem ser diferenciadas em imunidades genéricas e específicas. Esta última estará identificada quando a norma constitucional for direcionada unicamente a um tributo específico, enquanto que a imunidade geral tem como destinatário todos os legisladores da federação, não se destinando a um tributo específico¹⁸¹.

No artigo 150, inciso VI da Carta Republicana, há referência a imunidades especificamente voltadas à competência tributária relativa à instituição dos impostos.

A alínea “a” estabelece a denominada imunidade recíproca, decorrência natural do princípio federativo, analisado em tópico precedente. Trata-se da vedação à instituição, pelos entes da federação, de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, evitando-se a desigualdade e desarmonia entre as diferentes pessoas políticas.

Esta, por sua vez, não se aplica na hipótese de materialidades provenientes da exploração de atividade econômica regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preço ou tarifa pelo usuário (art. 150, §3º, CRFB).

Ainda, o artigo 150, §2º da Constituição estende a imunidade recíproca às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, especialmente no que diz respeito ao patrimônio, renda ou serviços “vinculados a suas finalidades essenciais ou dela decorrentes”.

Na alínea “b” está a previsão da imunidade conferida aos templos de qualquer culto, intrinsecamente vinculado ao direito fundamental à liberdade religiosa.

O patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos (inclusive suas fundações), entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e assistência social que não tenham fins lucrativos também estão protegidas pela norma imunizante advinda do art. 150, inciso VI, alínea “c”.

Igualmente, os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão estão resguardados pela alínea “d”, enquanto que a alínea “e” do art. 150, inciso VI atribui imunidade tributária aos fonogramas ou videogramas musicais produzidos no Brasil que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros ou obras por estes interpretadas, imunidade incluída pela Emenda Constitucional n. 75, de 15 de outubro de 2013.

¹⁸¹ GAMA, Tácio Lacerda Gama. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 174

Como dito, há ainda diversas outras normas jurídicas de imunidade tributária definidas no curso do texto constitucional brasileiro.

O artigo 149, §2º, inciso I atua como norma imunizante das receitas decorrentes da exportação frente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico eventualmente estabelecidas pela União Federal.

Já o artigo 153, §3º, inciso III sustenta a imunidade que obstrui a incidência de do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre os produtos que sejam destinados à exportação. Em sequência, o §4º, inciso II do mesmo dispositivo traz a regra geral e abstrata de que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não alcançará as chamadas pequenas glebas rurais (nos termos legais) quando o proprietário que a explore não possua outro imóvel.

As alíneas do artigo 155, §2º, inciso X, regulando a competência tributária dos Estados na instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), retiram do campo normativo destes entes as seguintes situações: operações que destinem mercadorias para o exterior, serviços prestados a destinatários no exterior, operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, e ainda prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. O artigo 155, §3º ainda traz a imunidade destinada a operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, sobre as quais, nos termos do próprio dispositivo, só poderá incidir ICMS ou impostos sobre a importação e exportação.

Como não se trata do objeto central do presente estudo, foi trazido apenas um panorama geral sobre as normas constitucionais que veiculam estes condicionantes negativos à atividade do legislador e do Estado de uma maneira ampla. A norma de competência tributária é integrada pelas normas imunizantes, na exata medida em que esses limites objetivos representam um dos “elementos de sentido da competência tributária”¹⁸².

¹⁸² GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 254.

Como visto, o direito fundamental à herança não atingiu a carga axiológica que lhe fizesse o constituinte de 1998 atribuir-lhe a qualidade de imunidade tributária. A materialidade herança não é imune aos impostos nem a qualquer outro tributo previsto no ordenamento jurídico brasileiro (o que não significa dizer que não existam outros condicionantes, inclusive axiológicos, que atuem sobre a competência dos Estados).

Em certa medida, a jurisprudência já chegou a refletir sobre controvérsias situadas em imunidades que caminham mais proximamente ao Imposto *causa mortis*. Há, portanto, certas imunidades que estão inseridas no regime jurídico do tributo estudado, mas na condição de imunidades gerais, e não especificamente voltadas ao ITCMD.

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios teve a oportunidade de se debruçar sobre hipótese em que a Arquidiocese de Brasília pretendia a repetição de indébito de ITCMD em virtude do recebimento de doação de determinados imóveis, isto é, patrimônio transmitido, por doação, a “templo de qualquer culto”, o que provocou o atendimento da pretensão da referida entidade religiosa¹⁸³. Na lide, não havia discussão quanto à aplicação da imunidade ao ITCMD, em virtude da inequívoca expressão do texto constitucional, restringindo-se o debate jurisdicional à vinculação do patrimônio recebido à finalidade institucional da Arquidiocese.

O mesmo pleito foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal quanto à doação recebida pela Ordem dos Advogados do Brasil, ocasião em que o STF entendeu por estender a imunidade recíproca, trazida no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal, à entidade. Novamente, ficou expresso no Acórdão: “Consoante a jurisprudência da Corte, a imunidade tributária recíproca constante do art. 150, VI, a, e § 2º, da Constituição Federal, abrange o ITCMD”¹⁸⁴.

¹⁸³ Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, Apelação Cível 20160110382599, Segunda Turma Cível, Relatoria Desembargador Cesar Loyola, DJe 01.09.2017.

¹⁸⁴ Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 938594, Relatoria Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 31.01.2017.

6 MATERIALIDADE: SOBRE O QUE, EM QUE MOMENTO E QUEM PODE TRIBUTAR

Oswaldo Santos de Carvalho ensina que a Constituição é o vetor da tributação, na medida em que disciplina, de maneira rígida, o perfil da tributação (competência tributária) sem margens para a “derivação do leito previamente por ela traçado”.

Nas palavras do referido jurista,

A Constituição Federal cuida de disciplinar rigidamente, e quase à exaustão, o perfil da tributação, e, bem assim, de estipular a competência legislativa tributária sem margem para qualquer derivação do leito previamente por ela traçado, de sorte que qualquer estudo jurídico-tributário que pretenda ser dotado de rigor metodológico deve seguir os comandos norteadores insculpidos na Constituição.

É a Constituição o vetor da tributação, em que deve ser haurido o fundamento de todas as normas, de sorte que o legislador de cada pessoa política dentro do sistema federativo, ao tributar, por um lado, deve partir do vértice constitucional, elaborando normas gerais e abstratas, trilhando o caminho previamente demarcado pelo Texto Maior, desde as próprias Emendas Constitucionais até as normas de menor envergadura (portarias, decretos etc.), posto que nenhum ato infraconstitucional pode subsistir se afrontar os ditames máximos inscritos na Constituição.¹⁸⁵

Os enunciados de autorização constitucional, cuja técnica de atribuição de competência legislativa se dá qualificando os sujeitos competentes para instituir tributos sobre determinadas materialidades¹⁸⁶, representa uma das formas pelas quais a Constituição Federal atribui “poder” aos entes, caso em que está enquadrado o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação.

Ao descrever o aspecto material da norma de competência tributária, promove-se a identificação das condutas e da proporção destas condutas em face das quais o ente competente pode estabelecer a norma geral e abstrata de incidência. São os condicionantes materiais: enunciados que programam e delimitam a matéria da norma a ser criada.

Já neste aspecto, é importante deixar registrado três lições desenvolvidas por Tácio Lacerda Gama para identificação precisa da categoria “materialidade” no direito tributário brasileiro, o que é feito pelo jurista quando retrata a norma completa de competência tributária.

¹⁸⁵ CARVALHO, Oswaldo Santos de. **O direito ao crédito nas aquisições de bens de uso e consumo e a não cumulatividade do ICMS – imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços**. In: COSTA, Alcides Jorge. [et..al]. *Temas de direito Tributário: Estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 313.

¹⁸⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 245.

Elas são base para a descrição das condicionantes materiais (matéria em sentido estrito, tempo e lugar) que garantem a validade do tributo estadual *causa mortis*.

Literalmente:

(...) A matéria de uma norma jurídica, por sua vez, é a regulação de um comportamento. No caso da norma de competência, o comportamento a ser regulado é a matéria sobre a qual a norma poderá versar. (...) programa-se a enunciação qualificando um sujeito como competente, indicando as circunstâncias de espaço e de tempo para que ele possa exercer validamente seu poder, bem como o modo de fazer, consubstanciado no ato ou conjunto de atos que devem ser realizados para produzir um texto de forma legítima. Terceira: a matéria é um comportamento. O comportamento é prescrito por um verbo, que pode ser delimitado quanto ao sujeito que o realiza, as condicionantes de espaço (onde deve ser realizado) e de tempo (quando pode ser realizado). Com esses pressupostos, é fácil perceber que a matéria da norma de competência nada mais é do que prescrição de comportamento, sujeito, espaço e tempo, acerca dos quais as pessoas competentes podem criar normas jurídicas válidas.¹⁸⁷

Estas premissas retratam que a matéria a ser enunciada pelos Estados encontra-se invariavelmente desenhada na Constituição Federal, a partir do que se seguem os demais limites fixados pelo regime jurídico que discipline o tributo. Repita-se: a matéria da norma de competência nada mais é do que prescrição de comportamento, sujeito, espaço e tempo, acerca dos quais as pessoas competentes podem criar normas jurídicas válidas – está ela localizada na relação jurídica de competência à qual já foi feita referência em linhas anteriores.

Neste sentido, ao elencar os impostos de competência dos Estados e Distrito Federal, a Constituição brasileira, em seu artigo 155, inciso I, estabeleceu o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos.

O parágrafo primeiro do referido artigo, por sua vez, prevê novas condicionantes de lugar e de forma, como é o caso, em primeiro lugar, do inciso I, cujo teor determina que na hipótese de transmissão via herança de bens imóveis e seus respectivos direitos, o Estado onde estiver localizada a situação do bem será aquele competente para a instituição, cobrança e fiscalização do imposto (competência tributária em sentido amplo).

Já o inciso II do referido parágrafo reproduz a norma jurídica de que os bens móveis, títulos e créditos competirão ao lugar em que processado o inventário ou

¹⁸⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 229-230.

arrolamento, ou, no caso de doação, será o Estado (ou Distrito Federal) onde tiver domicílio o doador.

O inciso III, por sua vez, disciplina um condicionante de forma de instituição do tributo. O dispositivo traz situação específica (sucessão ou doação no exterior) para reger sobre como deve ser a criação da norma tributária naquela ocasião.

Trata-se da hipótese em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou – no caso estudado neste trabalho –, do contexto em que o *de cujus* “possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior”, oportunidade em que a tributação estadual será válida quando houver lei complementar nacional regulando a sua instituição pelos diferentes Estados. Esta questão será objeto de análise quando for a hora de tratar a respeito da influência das normas gerais no regime jurídico do imposto sobre transmissão *causa mortis*.

Por fim, o inciso IV define que o Senado Federal fixará as alíquotas máximas do imposto, papel desempenhado, atualmente, pela Resolução 09, de 06 de maio de 1992, cujo texto indica a alíquota máxima de oito por cento para o tributo estadual.

6.1 Herança ou legado: materialidade em sentido estrito

A materialidade do imposto estadual, o ato de suceder *causa mortis*, consistente na *sucessão hereditária*, tem que ver com a aquisição de bens e direitos provenientes de pessoa física que morre aos que lhe sucedem, passando a ocupar sua situação jurídica¹⁸⁸. A transmissão é objeto da tributação deve ser exclusivamente em decorrência da morte (já que não é objeto de maiores reflexões, neste trabalho, a transmissão não onerosa entre vivos, a doação¹⁸⁹).

No ordenamento jurídico brasileiro, esta transferência se dá via plataforma normativa específica, regulada pelo direito das sucessões, afetado à competência

¹⁸⁸ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil: direito das sucessões**. Atualização por Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 2.

¹⁸⁹ “O que se percebe, é que existe uma tendência do direito fiscal moderno em tributar de modo idêntico à transmissão ‘causa mortis’ e as doações de bens ‘inter vivos’, uma vez que a doação tem a mesma índole da sucessão ‘causa mortis’. Trata-se de um critério acertado, sendo a capacidade contributiva do herdeiro ou do donatário equivalentes, uma vez que ambas as transmissões se dão a título gratuito. Também as alíquotas equiparadas permitem coibir a evasão do imposto sucessório por meio de doações, que ocorreria no caso das doações não serem tributadas ou serem tributadas por alíquotas inferiores.” (BIAVA JÚNIOR, Roberto. **A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o ‘de cujus’ possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior – análise da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses**. Revista de Direito Tributário Atual, n. 26. 2011, p. 318).

legislativa privativa da União, nos termos do artigo 22, inciso I da Constituição da República.

Neste caso, o critério material restará caracterizado quando se identificar a transmissão de propriedade, por causa da morte, de quaisquer bens e direitos, conforme dita a Constituição (art. 155, I). Nas palavras de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo,

A abertura da sucessão é o ponto de partida de todo o fenômeno hereditário. É começar o fato sucessório. O elemento essencial de toda a disciplina jurídica da transmissão por morte é o próprio fato da sucessão enquanto continuação nos sucessores das relações jurídicas que compõem o patrimônio do falecido. O fato gerador do imposto *causa mortis* dá-se com a transmissão da propriedade ou de quaisquer bens e direitos, e ocorre no momento do óbito.¹⁹⁰

Além da transmissão da propriedade dos bens imóveis, o Estado captará também as hipóteses em que os demais direitos reais sobre imóveis forem transferidos por causa de morte.

O artigo 1.225 do Código Civil, ao elencar treze espécies de direitos reais em seus incisos, incluída propriedade, identifica que será possível a incidência do imposto estadual sobre a transmissão de dez deles, já que retirados o penhor, a hipoteca e a anticrese, direitos reais de garantia de dívidas, alheios, portanto, ao critério material do imposto – face a total dissonância da capacidade contributiva absoluta.

Os dez tipos de direitos reais passíveis de tributação seriam: propriedade, superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador de imóvel, a concessão de uso especial para fins de moradia, a concessão de direito real de uso e a laje (inciso XIII incluído pela Lei 13.465, de 11 de julho de 2017).

Somente a propriedade refere-se a um direito real sobre coisa própria, enquanto os demais estariam relacionados a direito real sobre coisa alheia. Conforme a dicção do artigo 1.228, *caput* do Código Civil, o proprietário guarda consigo o direito de usar, gozar, dispor e reaver o bem, todos concentrados em sua esfera jurídica. Neste sentido, os demais direitos reais ficam adstritos ao gozo ou fruição, garantia ou aquisição¹⁹¹.

¹⁹⁰ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do advogado. 2013, p. 220.

¹⁹¹ “Neste sentido, como exemplo de direitos reais de gozo/fruição sobre coisa alheia pode-se mencionar: as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, a concessão de uso especial para fins de moradia, a concessão de direito real de uso, e, por fim, o *direito real de superfície*” (SOUSA, Leandro Eloy. **A não incidência de ITBI e ITCMD na cessão de direito de superfície para Fundos de Investimento Imobiliário (FII)**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. v. 231. Dez, 2014, pp. 45-53).

Todos eles, quando referidos a bens imóveis, encontram-se perfectibilizados pelo registro no Cartório de Registro de Imóveis, ou, quando forem relativos a bens móveis, estarão perfeitos através da tradição do bem após a definição do quinhão em processo sucessório.

A transmissão em razão de morte, segundo o Código Civil (art. 1.784), dá-se através da transferência da herança, deixada pelo *de cuius* aos herdeiros legítimos – que guardam essa qualidade em razão da lei –, ou legatários – herdeiros pela vontade do *de cuius* expressa no testamento.

Seguindo na elucidação semântica da materialidade, resta correto descrever que “morte” há de ser entendida nos moldes do sistema jurídico brasileiro, o qual prevê o instituto como sendo causa de extinção da pessoa natural (art. 6º, CC/2002), podendo, inclusive, ser presumida quanto aos ausentes na forma da lei, situação em que também haverá transmissão de herança e, por via de consequência, caracterizado estará o critério material do imposto.

A decretação da morte presumida pode se dar nas condições que a lei civil autoriza a abertura da sucessão do ausente, ou, independentemente disso, quando for extremamente provável a morte de alguém que estava em perigo de vida, ou ainda quando alguém, combatente, é desaparecido ou feito ferido em campanha, não aparecendo após dois anos do término da guerra, conforme dita o artigo 7º do Código Civil brasileiro.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal aprovou a súmula de número 331, admitindo que o ITCMD é devido no inventário por morte presumida¹⁹².

Há diversas normas jurídicas, emanadas pela jurisprudência dos tribunais, que precisam ser consideradas para fins de controle de validade do imposto sobre transmissão *causa mortis*, razão pela qual serão objeto de apreciação aspectos comumente tidos por controversos no que tange à materialidade em sentido estrito do citado tributo estadual.

6.1.1 Incidência sobre a extinção do fideicomisso

A norma jurídica que materializa o instituto do fideicomisso parte do enunciado prescritivo disposto no artigo 1.951 do Código Civil, segundo o qual o sucedido pode estipular, em seu testamento, a transferência de patrimônio a terceiro sob certa condição

¹⁹² Supremo Tribunal Federal. Súmula 331: “É legítima a incidência do imposto de transmissão ‘causa mortis’ no inventário por morte presumida”.

e tempo, após a morte do herdeiro ou legatário (fiduciário). Logo, este último que recebe o bem via *saisine* fica, na condição de fiduciário, com a obrigação civil de transferir o bem ao fideicomissário, atingidas os termos ou condições.

Eis a redação legal trazida pelo Código Civil:

Art. 1.951. Pode o testador instituir herdeiros ou legatários, estabelecendo que, por ocasião de sua morte, a herança ou o legado se transmita ao fiduciário, resolvendo-se o direito deste, por sua morte, a certo tempo ou sob certa condição, em favor de outrem, que se qualifica de fideicomissário.

Nesta relação jurídica estão presentes três sujeitos: o fideicomitente (sucedido), quem institui o fideicomisso; o fiduciário, quem é nomeado pelo testador para receber a herança e o fideicomissário, quem receberá a herança após atingidas as condições previstas no testamento.

O fiduciário tem a propriedade restrita e resolúvel da herança, diz o artigo 1.953 do Código Civil. No entanto, o fideicomisso não se confunde com o usufruto, diga-se de passagem.

Enquanto o fideicomisso é sucessivo (primeiro, o fiduciário, depois, o fideicomissário), o usufruto é simultâneo frente a estas partes (um sujeito fica com a nu-propriedade, enquanto outro detém o uso e gozo do bem). Somente após vencido o prazo, ocorrida a condição ou havendo o falecimento do fiduciário, a propriedade será transmitida aos seus herdeiros legítimos ou testamentários, tudo conforme dispuser o testamento.

Para Sílvio Rodrigues,

(...) o testador impõe a um herdeiro, ou legatário, chamado fiduciário, a obrigação de por sua morte, a certo tempo, ou sob certa condição, transmitir a outro, que se qualifica de fideicomissário, a herança ou legado.¹⁹³

O fiduciário recebe a herança ou legado sob *condição resolutiva*, tendo em vista que há a estipulação em favor do fideicomissário desde o testamento, firmado em vida, ainda que submetida à condição ou termo específico¹⁹⁴.

Verifica-se, portanto, que há duas situações objeto de controvérsia para fins de instituição do Imposto *causa mortis*. A transmissão da herança em condições ordinárias, decorrente da transmissão automática com a morte do sucedido, cuja tributação será

¹⁹³ RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil: direito das sucessões**. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 277.

¹⁹⁴ “(...) o fideicomissário recebe os bens fideicomitados não do fiduciário, mas do próprio fideicomitente (capit a gravante, non a gravato); rigorosamente falando, nenhuma transmissão existe do fiduciário para o fideicomissário (BARROS, Washington Monteiro de. **Curso de direito civil: direito das sucessões**. Atualização por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. 39ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 208)

materializada quando promovido o instrumento sucessório devido (inventário judicial, arrolamentos ou inventário extrajudicial), e, posteriormente, uma nova “sucessão”, oriunda da extinção do fideicomisso e transferência da titularidade do bem após atingido o tempo ou condição fixado no testamento.

Analisando o tema, o Superior Tribunal de Justiça chegou à interpretação de que não se perfectibiliza à materialidade do ITCMD a transferência advinda deste segundo estágio, isto é, da extinção do fideicomisso, de maneira que o único fato jurídico tributário relevante é a instituição do fideicomisso via testamento (que reivindica a incidência do ITCMD, pois há transmissão *causa mortis*), sob pena de ocorrência de bitributação, uma vez que, ao ser extinto o fideicomisso, não há nova transmissão de propriedade por causa de morte, eis que a transferência já estava previamente estipulada.

Sob a relatoria do Ministro José Delgado, ainda em 2005, a Corte Superior expressou claramente duas normas jurídicas: (i) “não é devido o imposto de doação sobre a extinção de fideicomisso, sob pena de ocorrência de bitributação” e (ii) “Ao extinguir-se o fideicomisso não há transmissão de propriedade”¹⁹⁵.

Nesta perspectiva, Cláudio Carneiro aponta o seguinte desfecho:

Assim, temos que se o fideicomissário renunciar à herança, ou morrer antes do fiduciário ou antes do prazo fixado no testamento, a propriedade se consolida na figura do fiduciário, cabendo em tese o ITCMD, mas as leis estaduais isentam do tributo essa hipótese. *Por outro lado, se o fiduciário renunciar ou morrer antes, extingue-se o fideicomisso, e nesse caso não incidirá imposto sobre transmissão.*¹⁹⁶ (grifou-se)

Daí por que a materialidade do imposto detém mais este contorno. A extinção do fideicomisso, provocando a transmissão do direito ao fideicomissário, não representa a materialidade constitucional prevista para o imposto *causa mortis*. Noutra via, em tese, a transmissão *causa mortis* em face da qual foi instituído o fideicomisso tem consistência para ser objeto de tributação do ITCMD.

6.1.2 A questão dos seguros de vida e planos de previdência privada

Com certa frequência, os tribunais passaram a apreciar situações referentes aos planos de previdência privada, instrumentos financeiros voltados à proteção econômica

¹⁹⁵ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 606.133, Primeira Turma, Relatoria Ministro José Delgado, DJe 11.04.2005. O mesmo desfecho se repetiu no julgamento do Recurso Especial 1.004.707, sob a mesma relatoria, com DJe em 23.06.2008.

¹⁹⁶ CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 251.

de segurados, cuja contribuição é desembolsada ao longo de determinado período e administrada por seguradoras ou fundos de investimento. Especialmente dois destes veículos costumam ser objeto de controvérsia na jurisprudência: o Vida Gerador de Benefício Livre (“VGBL”) e o chamado Plano Gerador de Benefício Livre (“PGBL”).

As entidades que operam e distribuem estas previdências privadas são seguradoras controladas e fiscalizadas pela Superintendência de Seguros Privados (“SUSEP”), em conformidade com a redação do art. 1º, do Decreto-Lei n. 73/1996, que, inclusive, têm sua gênese atrelada à ideia de previdência complementar à previdência social.

O artigo 3º do referido decreto ainda traz a disposição expressa de que as operações de seguros privados são todos aqueles seguros de coisas, pessoas, bens, responsabilidades, obrigações, direitos e garantias.

O Regulamento fixado pela SUSEP empresta ao VGBL a natureza de “seguro de vida com cobertura de sobrevivência”, estruturado no regime financeiro de capitalização e na modalidade de contribuições variáveis, com o objetivo da concessão de capital segurado a pessoas físicas sob a forma de (i) pagamento único, (ii) renda mensal vitalícia, (iii) renda mensal temporária, (iv) renda mensal vitalício com prazo mínimo garantido, (v) renda mensal vitalícia reversível ao beneficiário indicado, (vi) renda mensal vitalícia reversível ao cônjuge com continuidade aos menores (vii) renda mensal por prazo certo.

Já para o PGBL, a SUSEP estabelece a condição de “plano de previdência complementar aberta”, também estruturado no regime financeiro de capitalização e com contribuição variável, com as mesmas condições de reversibilidade: (i) renda mensal vitalícia, (ii) renda mensal temporária, (iii) renda mensal vitalícia com prazo mínimo garantido, (iv) renda mensal vitalícia reversível ao beneficiário indicado, (v) renda mensal vitalícia reversível ao cônjuge com continuidade aos menores, ou ainda (vi) renda mensal com prazo certo.

Em linhas gerais, ambos são o que se convencionou chamar de planos por sobrevivência, mas o VGBL está adstrito às regras de seguro de vida pessoal e o PGBL se refere a previdência complementar aberta, que, após um certo tempo de capitalização, proporcionam rendas mensais (vitalícia ou por certo tempo) ou até um pagamento único, a depender da contratação do plano.

Em ambas as relações, identifica-se o (i) assistido, pessoa física em gozo do benefício, (ii) o beneficiário, sujeito indicado por aquele que contrata o plano – (iii)

participante – para receber os valores do benefício ou resgate na hipótese de falecimento do participante.

Sobre o PGBL, o Superior Tribunal de Justiça já delimitou as características e o regime jurídico ao qual estão atrelados tais institutos. Com o julgamento do Recurso Especial 1.121.719, o STJ definiu o PGBL da seguinte maneira:

No caso em análise, a aplicação em fundo de previdência titularizada pelo recorrente é o PGBL - Plano Gerador de Benefício Livre, que consiste em um plano de previdência complementar que permite a acumulação de recursos e a transformação destes em uma renda futura, sendo possível, também, o resgate antecipado dos valores depositados (art. 14, III, da LC 109/2001). Caso o titular do plano faça sua declaração de imposto de renda pelo modelo completo, pode ainda usufruir de incentivo fiscal, deduzindo da base de cálculo do imposto até o limite de 12% da renda bruta anual.

A sistemática da aplicação corresponde a depósitos periódicos do contratante para o plano, que são aplicados em Fundo de Investimento de Cotas, com rendimentos a longo prazo, transformando-se em reserva financeira. O contratante estabelece uma data para se aposentar, que não precisa coincidir com a da previdência oficial, optando por receber a renda em uma única parcela ou em depósitos mensais.¹⁹⁷

Portanto, o referido instrumento configura-se como previdência complementar aberta, que permite a acumulação de recursos transformada em renda fixa mensal ou resgate antecipado, ambos em favor do titular do plano.

De outro lado, há posicionamentos que emprestam o mesmo tratamento a ambos os instrumentos, PGBL e VGBL, no sentido de que são “planos de previdência privada que, após a ocorrência do sinistro (no caso, morte), passam a ser considerados seguros de vida, cujos recursos devem ser destinados ao seu respectivo beneficiário”¹⁹⁸.

Mas, a própria SUSEP trabalha com a diferenciação entre os institutos, de maneira que PGBL está classificado dentre os planos de previdência privada aberta e o VGBL considera-se seguro de vida propriamente.

Aglutinando este contexto normativo, o artigo 794 do Código Civil estabelece que “no seguro de vida ou de acidentes pessoais para o caso de morte, o capital estipulado não está sujeito às dívidas do segurado, *nem se considera herança para todos os efeitos de direito*”. Significa dizer que, do ponto de vista do direito privado, o capital estipulado no seguro de vida ou de acidentes pessoais não responde pelas dívidas do segurado nem detém a qualidade de herança¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.121.719, Relatoria Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, DJe 27.04.2011.

¹⁹⁸ Tribunal de Justiça de São Paulo, Agravo de Instrumento n. 2233487-50.2017.8.26.0000, Relatoria Desembargador Moreira Viegas, 5ª Câmara de Direito Privado

¹⁹⁹ O seguro de vida impenhorável, nos termos do artigo 833, inciso VI do Código de Processo Civil.

Não se considera herança justamente porque o contrato firmado pelo *de cujus* em vida, estipulando benefício a terceiro, não repercute em transmissão por causa da morte. O negócio jurídico foi firmado anteriormente à morte do sucedido, de maneira que o benefício não fazia parte de seu acervo patrimonial, frente à estipulação em favor de terceiro previamente estabelecida.

A lição de Claudio Luiz Bueno de Godoy é no mesmo sentido:

o seguro de vida e acidentes pessoais, no caso de falecimento do segurado, o capital estipulado não se considera herança, para todos os efeitos. Isso porque, nessas hipóteses, ocorrido o sinistro, o capital segurado pertence a um beneficiário que é necessariamente um terceiro. Ou seja, segurado e beneficiário, nesses casos, obviamente não podem ser uma só pessoa. E, sendo assim, tratando-se de valor pertencente ao beneficiário, não se sujeita às dívidas do segurado nem se considera herança, pois, se instituído, pelo contrato, em favor de um herdeiro necessário, por exemplo, não está submetido à colação.²⁰⁰

Da mesma forma, Sebastião Amorim e Euclides de Oliveira:

O capital do seguro de vida não pertence ao espólio, pois não faz parte do patrimônio constitutivo da herança. Cuida-se de benefício de jure próprio, como autêntica estipulação em favor de terceiro (arts. 436 e 790 a 794 do CC) (...) Atendem ao mesmo critério de atribuição legal as aplicações em fundos de previdência privadas, por terem natureza securitária, destinando-se à aposentadoria complementar do aplicador. Os investimentos em VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre) e similares podem ter a mesma destinação, salvo se constituírem desvios fraudulentos de outras aplicações financeiras, em detrimento de herdeiros.²⁰¹

É bem verdade que a lei civil não poderia desautorizar ou estipular os efeitos tributários de um instituto privado, tendo em vista a norma geral fixada no art. 109, do Código Tributário Nacional ao estabelecer que “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceito e formas, *mas não para definições dos respectivos efeitos tributários*” (grifou-se).

Mas o desenho destes instrumentos financeiros, trazidos pelo código privatista, revela que o capital segurado pertence, desde a contratação do plano, ao segurado beneficiado pelo seguro de vida, de maneira que a transmissão por causa da morte não pode ser sustentada.

²⁰⁰ GODOY, Claudio Luiz Bueno de. **Código Civil comentado**. Organização por César Peluso. São Paulo: Manolé, 2017, p. 722.

²⁰¹ AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. **Inventários e partilhas: direito das sucessões, teoria e prática**. 23ª Ed. São Paulo: Leud. 2013, p. 459-460.

No caso do VGBL, a transmissão se deu em virtude da contratação do plano em vida, voltado à capitalização por determinado período (a revelar que não se trata de doação) em benefício de um terceiro, beneficiário dos valores transmitidos quando atingidas as condições e o termo pactuado. Já no PGBL, o beneficiário é o próprio *de cujus*, de maneira que a transmissão só acontecerá após a sua morte.

Nesta seara, a controvérsia se instala quando as leis estaduais instituem a obrigação tributária do Imposto *causa mortis* na ocorrência da condição dos contratos, isto é, quando da transmissão do direito de resgate ao herdeiro após a morte do sucedido.

O Estado do Rio de Janeiro é um exemplo: a Lei n. 7.174, de 28 de dezembro de 2015, por via do seu artigo 23, *caput*, estabelece a obrigação de pagar ITCMD na transmissão *causa mortis* de valores e direitos relativos “a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência, estruturados sob o regime financeiro de capitalização”, valores que serão destinados aos beneficiários indicados pelo falecido ou pela legislação. Os incisos do dispositivo indicam o aspecto quantitativo:

Art. 23. Na transmissão *causa mortis* de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência, estruturados sob o regime financeiro de capitalização, tais como Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) ou Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL), para os beneficiários indicados pelo falecido ou pela legislação, a base de cálculo é: I – o valor total das quotas dos fundos de investimento, vinculados ao plano de que o falecido era titular na data do fato gerador, se o óbito ocorrer antes do recebimento do benefício; ou II – o valor total do saldo da provisão matemática de benefícios concedidos, na data do fato gerador, se o óbito ocorrer durante a fase de recebimento da renda.

Nestas circunstâncias, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro tem posicionamentos seguidos no sentido de não conformidade dos planos de previdência privada à materialidade do imposto *causa mortis*. De igual maneira atua a Corte de Justiça do Estado de Minas Gerais²⁰².

A argumentação da Fazenda Pública costuma ser no sentido de que o plano de previdência se tratava, na realidade, de investimento financeiro que integra o acervo deixado pelo *de cujus*, enquanto os herdeiros traziam à reflexão da Corte a defesa de que

²⁰² “O VGBL (Vida Gerador de Benefícios Livres) é um plano por sobrevivência classificado como seguro de pessoas, aplicando-se o art. 794 do Código Civil, que o descaracteriza como herança, impedindo a sua tributação pelo ITCMD.” (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Apelação Cível n. 1014508478656-8/001, Relatoria Desembargadora Teresa Cristina da Cunha Peixoto, DJe 31.01.2013). Em igual sentido: “Não há que se falar em obrigação tributária relativa ao ITCMD sobre o investimento realizado na modalidade VGBL porque este não ostenta natureza de herança, sendo classificado como seguro de pessoas” (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Agravo de Instrumento n. 1070216020118-3/001, 8ª Câmara Cível, Relatoria Desembargadora Ângela de Lourdes Rodrigues, DJe 16.12.2016)

tanto o VGBL como o PGBL são considerados seguro de pessoa, “verdadeiro seguro de vida”, razão pela qual não integrava a herança do falecido²⁰³.

Ao apreciar situação em que os interessados em inventário postularam o levantamento de saldo relativo a plano de VGBL em nome do inventariado, a Corte do Estadual fixou a não incidência do imposto, diante da natureza securitária do contrato sob análise²⁰⁴, o que reivindicaria a incidência do artigo 794 do Código Civil.

A posição do Tribunal Estadual segue este raciocínio tomando por premissa o fato de que os planos de previdência complementar, sobre terem a mesma natureza dos seguros de vida, possuam a mesma forma de regulamentação no ordenamento jurídico, cabendo à SUSEP a fiscalização e regulação do desenvolvimento dos contratos firmados.

Utiliza-se também da disposição prevista na Lei n. 11.916, de 21 de novembro de 2005 cujo artigo 79, *caput* deduz que os planos de previdência privada são transmitidos diretamente aos beneficiários em caso de morte do titular, independentemente da abertura de inventário ou qualquer outro procedimento sucessório²⁰⁵, a revelar que os planos não integrariam a herança.

Na opinião de José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen,

*seguro de vida e previdência complementar – VGBL e PGBL. Os seguros estão excluídos da incidência tributária, porque o seu recebimento ocorre após a morte do titular do direito. Assim, em princípio, não há necessidade de serem inventariados os valores decorrentes de seguro, salvo situações excepcionais decorrentes do questionamento de sua natureza jurídica.*²⁰⁶

No Estado de São Paulo, a previsão não é específica quanto à incidência do imposto sobre os seguros de vida ou planos de previdência privada, de forma que as lides costumam ser instaladas no âmbito da isenção prevista no artigo 6º, inciso I, alínea “e” da Lei 10.705/2000, cujo teor isenta de tributação *causa mortis* a quantia devida por Institutos de Seguro Social e Previdência, “oficiais ou privados”, o que termina ensejando o desfecho, no contexto estadual, de não incidência do ITCMD sobre os seguros de vida (VGBL), diante da falta de materialidade legítima, e isenção sobre os planos de

²⁰³ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Agravo de Instrumento n. 0062338-20.2014.8.19.0000, Relatoria Desembargador Edson Vasconcelos, Décima Sétima Câmara Cível, DJe 12.02.2015.

²⁰⁴ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Agravo de Instrumento n. 0062319.0000, Relatoria Desembargador Edson Vasconcelos, Décima Sétima Câmara Cível, DJe 12.02.2015.

²⁰⁵ Art. 79. No caso de morte do participante ou segurado dos planos e seguros de que trata o art. 76 desta Lei, os seus beneficiários poderão optar pelo resgate das quotas ou pelo recebimento de benefício de caráter continuado previsto em contrato, independentemente da abertura de inventário ou procedimento semelhante

²⁰⁶ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2013, p. 229.

previdência privada abertos (PGBL), em virtude da previsão do art. 6º, inciso I, alínea “e” da lei instituidora do imposto no Estado.

Não obstante, nos estados em que não haja isenção para os planos de previdência privada complementar, termina sendo válida a tributação na medida em que a transmissão do benefício se dá exclusivamente em virtude da morte do beneficiário, no caso, o sucedido. A materialidade do imposto *causa mortis* está configurada neste aspecto. Já o seguro de vida, por se tratar de nítida estipulação em favor de terceiro, o herdeiro que estiver nesta condição contratual – de terceiro beneficiado – anteriormente à morte do sucedido, estaria fora da sujeição passiva do tributo estadual por transmissão *causa mortis*.

6.1.3 Meação do cônjuge e partilha desigual

Está fora da materialidade constitucional do ITCMD aqueles bens deixados pelo *de cujus* que, por direito, cabem ao cônjuge sobrevivente. Noutras palavras, a meação do cônjuge não integra a grandeza tributável do imposto hereditário brasileiro, já que ela não figura na extensão semântica do conceito “herança”, transmitida por ocasião da morte.

Neste aspecto, assim como na questão dos planos de previdência privada e seguro de vida, o aspecto temporal é importante nesta investigação: a parte do cônjuge sobrevivente é estabelecida previamente à abertura da sucessão, a depender do regime de bens do casamento ou união estável ao qual estava submetido o *de cujus*, ou ainda no caso de pacto antenupcial vigente entre o casal.

A isso equivale dizer: há uma comunhão de propriedade firmada ainda em vida, não se tratando de transmissão por causa da morte. A metade dos bens já faziam parte do patrimônio do cônjuge sobrevivente antes mesmo da morte do sucedido.

Sacha Calmon Navarro Coelho leciona que deve ser excluída a meação do cônjuge sobrevivente tendo em vista que, por atenção à capacidade contributiva, e especialmente à noção própria da materialidade do imposto estadual – de que o imposto incide sobre os quinhões hereditários –, não é legítimo se falar em tributação, via ITCMD, da meação do cônjuge supérstite²⁰⁷.

²⁰⁷ “Este imposto pode incidir sobre o monte ou sobre os quinhões. Incidente sobre quinhões, põe-se a questão da intributabilidade da meação do cônjuge supérstite. A questão surge por força de entendimento arrevesados sobre o momento da ocorrência do fato gerador. É civilista dizer que a transmissão se dá com a abertura da sucessão, isto é, com a morte do *de cujus*. Certo, mas o que se transmite é a parte transmissível da herança, excluída a meação do cônjuge sobrevivente, e que só será conhecida no momento da partilha, porquanto os lançamentos incidirão sobre *quinhões* (se

Pactuando com o que se descreve aqui, o civilista Silvio Rodrigues também entende da mesma forma:

É óbvio que só aquilo que constituía seu patrimônio é transmitido a seus herdeiros. Portanto, se o defunto era casado pelo regime da comunhão, separase, antes da partilha, a meação do cônjuge sobrevivente. Essa meação não se confunde com a herança, e o cônjuge sobrevivente apenas conserva aquilo que já era seu e que estava no condomínio do casal.

O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de solidificar esta questão quando avaliou pretensão recursal da Fazenda Pública do Distrito Federal detinha a linha de raciocínio de que, se o fato gerador do imposto se dá com o falecimento – tanto que a legislação aplicável é aquela existente à época da morte, nos termos da Súmula 112/STF e do artigo 1.572 do CC de 1916 – seria forçoso reconhecer que, na data do falecimento do cônjuge teria materializada a transmissão de cinquenta por cento de todos os bens do casal à única herdeira no caso, a cônjuge supérstite.

No entanto, a Corte Superior firmou expressamente que “não incide ITCD sobre os bens pertencentes à viúva-meeira, pois ela não é herdeira, mas somente sobre a meação partilhável”, justamente o quanto exposto e defendido neste trabalho²⁰⁸.

A meação se trata, portanto, de um direito decorrente da dissolução da sociedade conjugal, não implicando em herança, já que tal parcela não compunha exclusivamente o patrimônio do falecido quando da sucessão. Não há partilha dos bens atribuídos ao meeiro, inclusive²⁰⁹.

6.1.4 Renúncia de herança e desproporção nos quinhões

o imposto gravar o monte, na outra modalidade de incidência, a meação do cônjuge deve ser logo excluída). É que o imposto tem, por fato gerador ou por hipótese de incidência, para sermos mais precisos, *a transmissão de quaisquer bens ou direitos*. Ora, nas hipóteses em que exista entre os cônjuges comunhão total ou parcial de bens, parte dos bens não é transmitida, a parte do supérstite. Por outro lado, as tornas e reposições são institutos já de há muito elaborados, enquanto técnicas de acomodação de quinhões. Certa jurisprudência, equívoca e antiquada, tributa em separado os imóveis, como se o monte não fosse uma *universitas rerum*. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2009, p. 338).

²⁰⁸ “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. INCIDÊNCIA SOBRE MEAÇÃO PARTILHÁVEL. VIÚVA MEEIRA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. 1. Não se aplica Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doação – ITCD nos bens pertencentes à viúva meeira, pois ela não é herdeira, incidindo o imposto somente sobre a meação partilhável. Precedentes do STJ. 2. Ressalta-se que, se o tributo fosse devido, correto seria cobrá-lo da herdeira. Está evidenciada, portanto, a ilegitimidade passiva da agravada para figurar como contribuinte do imposto em discussão. 3. Agravo Regimental não provido.”

²⁰⁹ Diferente é a hipótese em que um dos cônjuges abre mão de sua meação em favor de outro herdeiro, o que será tratado em seguida. Nos termos do Superior Tribunal de Justiça, “a hipótese de um dos cônjuges abrir mão da sua meação em favor do outro, o direito tributário considera tal fato como doação, incidindo, portanto, apenas o ITCD (art. 155, I, CF)” (Embargos de declaração no Recurso Especial n. 723.587/RJ, Relatoria Ministra Eliana Calmno, Segunda Turma, DJ 29.06.2006)

Em igual intensidade, o Poder Judiciário vem sendo provocado para resolver situações em que há renúncias da herança, questão objeto de muitas controvérsias em virtude das diferentes possibilidades da renúncia ocorrer no curso do processo sucessório.

Antes, deve-se pontuar que somente com aceitação da herança é que está concretizada a transmissão da propriedade; renunciada aquela, nada se transfere (art. 1.804, CC/2002), especialmente porque esses atos são irrevogáveis (art. 1.812, CC/2002).

Essa aceitação pode ser declarada pelo herdeiro, reduzindo a termo sua intenção, como também restar presumida, diferente da renúncia, a qual “deve constar expressamente de instrumento público ou termo judicial” (artigos 1.804 e 1.805, CC/2002).

Equivale dizer que tais atos, se promovidos nestas condições, poderiam até produzir efeitos jurídicos, já que eventual norma jurídica, após ingressar no sistema, só dele sairia caso outra norma o expurgasse. Mas, de toda forma, não seria legítima a concretização do critério material do imposto causa mortis em face do referido herdeiro.

Ultrapassada a questão, é preciso fazer a diferenciação entre duas maneiras comuns que vem sendo debatidas em meio à jurisprudência: em primeiro lugar, fala-se em renúncia abdicativa, hipótese em que o herdeiro renuncia em favor do monte partilhável, sem designar outro herdeiro nem sujeito de direito específico, ocasião em que o fato jurídico tributário não terá sustentação, justamente por faltar, na relação privada de cessão, a existência de dois sujeitos, em que um deles expresse, ali, a capacidade contributiva requerida pela Constituição da República.

Para Cláudio Carneiro,

(...) em se tratando de renúncia abdicativa, ou seja, aquela em que se renuncia pura e simplesmente para o monte sem ressalvas, não haverá a incidência do tributo, pois, neste caso, entende-se que não houve a transmissão. Isso significa dizer que não incidirá nem o ITCMD, muito menos o ITBI. Contudo, se o renunciante praticar algum ato que importe em aceitação da herança, poderá ficar configurada a doação. É o caso, por exemplo, em que houver apenas dois herdeiros, pois a renúncia ao monte por um deles leva à presunção de que haverá doação ao outro herdeiro.²¹⁰

De modo distinto, na renúncia translativa, o herdeiro termina cedendo os seus direitos em favor de uma determinada pessoa (“renuncio em favor de fulano”), mas, neste aspecto, é importante consignar que a cessão precisa ser não onerosa para que haja a

²¹⁰ CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 245.

incidência do ITCMD. Do contrário, a onerosidade do negócio jurídico reivindicará a atração do ITBI, desde que, claro, trate-se da transmissão onerosa de bem imóvel.

De igual maneira, a renúncia translativa, tratando-se das situações em que o herdeiro se exime de receber a herança, mas assim o faz em prol de determinada pessoa, não resta muita dúvida quanto à configuração do critério material do imposto estadual. Nesta hipótese, tratar-se-á de uma primeira incidência, em virtude do recebimento da herança e da tributação pelo critério material da doação em seguida, caso a transmissão tenha sido em caráter não oneroso.

A renúncia translativa, por exemplo, assim como a cessão direta para outro herdeiro, enseja a desproporção entre os quinhões atribuídos aos herdeiros no curso do processo sucessório, tema que gera controvérsia quanto à incidência do ITCMD em conflito com o Imposto sobre Transmissão “inter vivos” por ato oneroso de bens imóveis (“ITBI”).

Isto porque o ato de transferência em favor de outro herdeiro faz com que este receba seu quinhão, decorrente da transferência automática da herança, além da nova parcela, de maneira que há, nesta ordem de condutas, a prática do fato jurídico tributário do ITCMD, caso tenha a transferência sido em caráter não oneroso, ou do ITBI, na hipótese em que a desproporção seja fruto de ato oneroso, com contraprestação²¹¹. O excesso não oneroso na divisão do patrimônio na divisão de patrimônio comum acaba materializando a segunda hipótese tributária do ITCMD, isto é, a doação²¹².

Milton Delgado Soares constroi igual raciocínio ao deduzir os seguintes fundamentos:

(...) pode ocorrer de haver uma desproporcionalidade dos quinhões de comum acordo, ou seja, um herdeiro pode ser contemplado com uma cota maior em detrimento do outro. Tal fato configura uma verdadeira transmissão de parcela do patrimônio de um dos herdeiros, que já recebeu o que lhe era devido no momento da morte (*droit de saisine*), transferindo, neste momento, uma parte ou a totalidade de herança recebida, para outro herdeiro, que receberá, efetivamente, além do que recebeu no momento da morte, a parcela transmitida. Cabe ressaltar que o raciocínio acima é o mesmo para o caso de alteração no valor real da meação. Trata-se, então, de transmissão de

²¹¹ A analogia pode ser realizada para os casos de partilha desigual de bens de casal, controvérsia em face da qual o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios detém precedente esclarecedor: “Em se tratando de partilha dos bens do casal, a incidência tributária pode ser dar de três formas: (I) se o patrimônio for dividido igualmente, com a repartição de 50% (CINQUENTA POR CENTO) dos bens para cada cônjuge, não haverá incidência de qualquer imposto; (II) se houver excesso não oneroso na partilha, incidirá o itcmd, entendendo-se que nesse caso, houve uma doação de bens entre os cônjuges; (III) se houver excesso oneroso na partilha, isto é, quando há uma contraprestação pecuniária por parte do cônjuge que ficou com mais após a partilha, incidirá o itbi”. (Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, Apelação Cível 20120020184244, Relatoria Desembargador Flávio Rostirola, DJe 14.11.2012)

²¹² Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, Apelação Cível 20120110809283, Relatoria Juiz Convocado Demetrius Gomes Cavalcanti, DJe 14.02.2013.

patrimônio *inter vivos*, apesar de constatada em sede de inventário, que pode configurar fato gerador do imposto de doação estadual, caso seja gratuita, ou do ITBI, caso seja onerosa.²¹³

Para toda esta discussão, ainda vale deixar registrado que ao herdeiro é defeso renunciar a herança apenas em parte, na medida em que, até a partilha, a herança é um todo indivisível, consideradas as normas jurídicas produzidas a partir dos artigos 80, inciso II (a sucessão aberta considera-se imóvel) e 1.808, *caput* do Código Civil, este último segundo o qual “Não se pode aceitar ou renunciar a herança em parte, sob condição ou a termo”.

6.1.5 Súmula 590 do Supremo Tribunal Federal

Questão importante que repercute na identificação – especialmente da grandeza – da materialidade do imposto diz respeito ao entendimento do Supremo Tribunal Federal nas hipóteses em que o titular de imóvel firma promessa de compra e venda e, antes da transferência efetiva do bem por meio do registro no Cartório de Imóveis, o promitente vendedor vem a falecer.

A controvérsia se instalava para definir se os herdeiros arcariam com ITCMD sobre a base do valor do imóvel integral ou se apenas sobre o valor referente ao direito oriundo da promessa de compra e venda. Exemplo: o *de cujus* havia vendido um terreno cujo preço acertado ficou em R\$ 50.000,00 a título de sinal, mais R\$ 400.000,00. Depois de receber tão somente o primeiro montante, o promitente vendedor morre. Nesta situação, o ITCMD sobre o direito do sucedido seria calculado sobre os R\$ 450.000,00, valor total do bem, ou só sobre os valores a receber, R\$ 400.000,00?

A resposta está na súmula 590 do Supremo Tribunal Federal: “Calcula-se o imposto de transmissão ‘causa mortis’ sobre o saldo credor da promessa de compra e venda do imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor”, cuja pauta principiológica está vinculada ao ditame da capacidade contributiva.

Noutras palavras, só servirá de base tributável para o ITCMD aquilo que efetivamente for transferido ao patrimônio dos herdeiros, pelo que há de se averiguar o valor do crédito existente quando da abertura da sucessão do promitente vendedor.

²¹³ SOARES, Milton Delgado. **O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006, p. 148.

Este cenário foi levado também à apreciação do Superior Tribunal de Justiça quando, no Recurso Especial n. 177.453, herdeiros se irredignaram contra a cobrança do imposto *causa mortis* sobre imóveis que haviam sido objeto de compromisso de compra e venda, em face do que a Corte de origem – Tribunal de Justiça de Minas Gerais – havia entendido que, em se tratando de bem imóvel, a transferência se dá apenas pelo registro da escritura pública, razão pela qual os bens compromissados continuavam no patrimônio do *de cujus* e, portanto, sobre o valor deles incidiriam o tributo estadual quando da sucessão.

A conclusão alcançada pelo Superior Tribunal de Justiça foi no sentido de que, “de fato”, no direito brasileiro, “a promessa de compra e venda não transfere o domínio senão quando devidamente registrada”, no entanto, o imposto *causa mortis* “grava o benefício econômico deixado aos herdeiros, guiando-se pelo critério do fenômeno econômico”, ou melhor, da capacidade contributiva²¹⁴ – a revelar mais uma linha condicionante do imposto na instituição e cobrança promovida pelos Estados.

6.1.6 Ganho de capital sobre bens herdados

Em última análise, importante esclarecer que a matéria objeto de tributação do ITCMD não pode atrair a incidência do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. As competências tributárias são distintas, devendo haver harmonia mútua entre a União e a materialidade cabível aos Estados, evitando-se conflitos de incidências tributárias.

A renda tributável, que diz respeito ao acréscimo patrimonial decorrente de nova riqueza, fruto de trabalho e/ou capital²¹⁵, é diferente da herança, recebida a título gratuito em razão da morte de alguém.

Não obstante, doutrina e jurisprudência já precisou se debruçar sobre a matéria, na medida em que o artigo 23, §1º, da lei 9.532/1997 (cuja vigência se deu a partir de 1º de janeiro de 1998) estabelecia a tributação de imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente da venda de bens recebidos por herança ou doação (em adiantamento da legítima) pelos herdeiros.

²¹⁴ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 177.453, Relatoria Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 27.08.2001.

²¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**. São Paulo: Editora Malheiros. 2005. p. 35.

Noutras palavras, se o falecido transmitiu bem cujo valor, na data da transferência (óbito) chegava a “x” e, transferida a propriedade aos herdeiros, estes venderam esse bem por “2x”, incidirá o imposto sobre a renda daí advinda, segundo o referido texto normativo.

Neste ponto, concorda-se com Vittorio Cassone ao entender que, apesar de a herança se sujeitar constitucionalmente à tributação privativa dos Estados, nada impede que se tribute o ganho de capital sobre o excesso patrimonial decorrente da alienação dos bens que foram recebidos por herança²¹⁶, posto que caracterizada, nesse caso, a materialidade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de competência da União.

Vale registrar que, em outra linha é a interpretação de Sacha Calmon Navarro Coelho, quem refuta a validade de qualquer imposto sobre a renda na operação em referência, o que, segundo o autor, representaria grave afronta à repartição constitucional de competências²¹⁷.

Ultrapassado isso, também provocou discussões a retroatividade da referida lei que tantas vezes é perquirida pela Fazenda Nacional no âmbito do Judiciário.

A administração tributária costumava cobrar o imposto de renda sobre o ganho de capital detectado na diferença entre os valores dos bens contidos em declaração de bens anterior a 1998 (início da vigência da lei), confrontados com aqueles obtidos na reavaliação dos mesmos bens quando do processo sucessório (inventário ou arrolamento).

Se atendo a caso concreto nesses moldes, o Superior Tribunal de Justiça acolheu o entendimento de que, na abertura da sucessão antes de 1º de janeiro de 1998, o regime jurídico isentava de tributação de IR a transferência nessas condições.

Por isso, ter como ocorrido o ganho de capital, confrontando a última declaração do *de cujus*, transmitida antes da vigência da nova lei, com reavaliação desses bens no processo sucessório – já depois da vigência da lei, é desrespeitar os princípios da irretroatividade e anterioridade tributária, condicionantes impositivos ao legislador ordinário²¹⁸.

²¹⁶ CASSONE, Vittorio. **Tributação da herança: o art. 23 da Lei 9.532/97 em face das competências privativas da união (IR) e dos estados (ITCMD)**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 184. São Paulo: Editora Dialética. 2011. p. 142.

²¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Heranças, doações e o Imposto de Renda**. In: Imposto de renda: alterações fundamentais. (Coord.) ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Editora Dialética. 1998. p. 217.

²¹⁸ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 805.806/RJ, 1ª Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, DJe 18/02/2008.

O STJ aderiu ao posicionamento, que já encampava a autora Gisele Lemke, no sentido de que o ganho de capital se conta a partir da abertura da sucessão até a venda do bem, de modo que seria lá, naquele instante, o legítimo critério temporal do IR, razão pela qual o valor considerado deve ser aquele obtido no momento da morte do *de cuius*, e não o que foi eventualmente declarado antes disso²¹⁹.

Por isso que, aberta a sucessão antes de 1998, ainda que haja uma reavaliação dos bens, posterior à vigência da nova lei, não deve se falar em ganho de capital, e, via de consequência, em tributação diferente do ITCMD.

Neste quadro, de um lado, como o STJ admite que o ganho de capital relacionado à herança sujeita-se às normas vigentes no momento da transmissão dos bens, ou seja, na abertura da sucessão²²⁰, desde então, pode-se cobrar o imposto sobre a renda, mesmo que antes da alienação dos bens havidos por herança, desde que o ganho de capital seja detectado entre a data da abertura da sucessão e a época da avaliação destes no processo sucessório.

Assim, o herdeiro deve, antes do julgamento do processo de inventário e partilha, recolher o imposto de renda sobre o ganho de capital da alienação futura desses bens. Isso, claro, se o bem efetivamente recebido pelo herdeiro experimentou aumento de valor desde a abertura da sucessão (morte).

O problema aqui apareceria no caso de o herdeiro simplesmente não alienar o bem havido por ocasião de herança, deixando no seu patrimônio desde a transferência por causa da morte. Nesse momento específico é que são plenamente aplicáveis as ponderações de Sacha Calmon Navarro Coelho, haja vista que haveria tributação do imposto de renda sobre acervo patrimonial transmitido via herança.

Caso o herdeiro ou donatário não realize a alienação dos bens transferidos via herança, não se falaria em fato gerador do IR, mas tão somente daquele relativo ao ITCMD, tratando-se, nesse caso, de hipótese clara de dupla incidência, sem qualquer autorização constitucional para tanto.

A dupla incidência, ou *bis in idem*, seria indevida, segundo conta Ricardo Lobo Torres, principalmente quando o problema é visto pelo prisma do federalismo fiscal, princípio que repele a cobrança de dois ou mais tributos sobre a mesma grandeza, a não

²¹⁹ LEMKE, Gisele. **O Imposto de Renda incidente sobre Heranças e Legados e a IN-SRF Nº 53/98**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 40. São Paulo: Editora Dialética. 1999. p. 50

²²⁰ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 829.932/RS, 2ª Turma, Relator: Ministro Castro Meira, DJe em 23.04.2012.

ser que haja expressa previsão constitucional. Da mesma forma, o contribuinte não enriquecera, nem obtivera capacidade contributiva que tornasse válida a incidência de outro imposto, além do estadual, pago pelos herdeiros/donatários nessas situações²²¹.

As leis estaduais já incidem sobre a transferência de patrimônio decorrente de sucessão hereditária e doação. O IR, que compete à União, só poderá ser cobrado se concretizada a hipótese tributária no mundo dos fatos.

Do contrário, a bitributação, o desrespeito ao pacto federativo e princípio republicano e às regras de competência tributária estabelecidas na Constituição ficam patentes, já que o patrimônio havido pela herança está sujeito unicamente ao ITCMD.

Nesse sentido, há posicionamentos do Tribunal Regional Federal da 1ª Região²²², considerando ausente o ganho de capital quando ainda não alienados os bens, restando a tributação neste contexto verdadeira afronta à competência tributária dos Estados.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por sua vez, chega à mesma conclusão, só que por fundamentos diferentes.

Para este órgão, o ganho de capital do IR é auferido pela diferença entre o valor da avaliação do bem no processo sucessório e o valor efetivo da venda posteriormente feita pelo herdeiro, pois não importa o momento em que os bens passaram ao patrimônio do herdeiro, mas sim do lucro imobiliário auferido pela venda destes, base de cálculo do Imposto sobre a Renda.

Afinal, o critério temporal do imposto sobre a renda é diferente do ITCMD: naquele, tributa-se quando o ganho de capital se soma ao patrimônio do herdeiro (alienação), enquanto que no ITCMD resta devido em decorrência após a sucessão²²³. Por essa linha de argumentação, tanto há o respeito à irretroatividade e anterioridade da lei tributária, como também à materialidade de ambos os tributos.

Inobstante, pelo mandamento expedido pelo STJ, último intérprete autêntico da legislação infraconstitucional, a tributação do ganho de capital será auferida pelo comparativo feito entre o valor dos bens na data de abertura de sucessão e a época em que os mesmos foram avaliados no processo sucessório.

²²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A incidência do imposto de renda na transferência de direitos de propriedade**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 32. São Paulo: Editora Dialética. 1998. p.82-83

²²² Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Apelação nº 2005.34.00.032745-7, Corte Especial, Relatoria Desembargador Luciano Tolentino Amaral, DJe: 11.04.2014; Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Agravo n. 01000273170, 4ª turma, Relatoria Juiz convocado Hilton Queiroz, DJe: 21.02.2002.

²²³ Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Apelação Cível n. 2012.51.01.001228-0, 3ª Turma, Relatora Desembargadora convocada Geraldine Pinto Vita de Castro, DJe: 04.11.2013.

Em que pese não ser objeto de discussão o imposto federal sobre a renda, este item se mostra importante na medida em que contextualiza os possíveis conflitos de incidências tributárias, que atuam na linha tênue das duas materialidades manifestadas no curso de processo sucessório.

6.2 Limitação temporal: quando pode tributar

A autorização constitucional para o momento da tributação por causa da morte está intrinsecamente vinculada à materialidade do tributo, razão pela qual o estudo e aferição do momento, da temporalidade em que a Fazenda Pública pode promover a tributação, não antes do Estado instituir a exação, não deixa de fazer parte do estudo do controle da materialidade.

Esta interpretação é alinhada à noção de que o aspecto material, integrante do consequente da norma de competência, estabelece os condicionantes materiais da norma tributária de hierarquia inferior, condicionantes esses compostos pelos limites subjetivos, de espaço, *de tempo* e materiais em sentido estrito.

Neste cenário, o condicionante temporal da tributação apresenta grau de importância elevado porque é através dele que se descobre a possível data do “surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”²²⁴, de maneira que sua definição está relacionada a critérios voltados à delimitação dos instantes passíveis de surgimento do direito subjetivo em favor do Estado, além do dever jurídico contra o sujeito passivo da relação jurídica tributária.²²⁵

A sua identificação reproduz efeitos determinantes na fixação da lei aplicável, tanto pela adequação dos elementos aos diversos critérios da norma de competência tributária, quanto pela precisão de norma sancionatória advindas do não pagamento (referente a juros de mora, multa e correção monetária), ou especialmente os termos iniciais para decadência e prescrição circundantes ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*²²⁶.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 268.

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 267.

²²⁶ Tratando especificamente do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, que, como vimos, trata, na realidade, do exercício de apuração do tributo – e não propriamente do controle de validade, Alfredo Augusto Becker define que as “coordenadas de tempo” podem condicionar o fato jurídico tributário à contemporaneidade, à sucessividade estrita ou ainda à “sucessividade dentro do prazo”. Enquanto a contemporaneidade estaria adstrita a um momento singular, estritamente vinculada a certa unidade de tempo e ensejando, cada instante deste, uma nova obrigação tributária autônoma, na sucessividade, “a sua realização é gradativa” e, na sucessividade dentro de prazo, exemplifica-se o imposto sobre a renda percebida durante o ano anterior àquele da declaração de renda, numa junção

Quanto o constituinte de 1988 preferiu adotar a nomenclatura de que o imposto incidirá sobre “transmissão causa mortis” terminou por atribuir, também, condicionantes de cunho temporal para a instituição do imposto pelos Estados e, por consequência, da cobrança do tributo por suas respectivas fazendas públicas.

É possível encontrar na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a noção de que a Constituição Federal detém seus conceitos pressupostos que não poderiam ser ultrapassados pela legislação privada, mas, querendo ou não, “deve haver uma questão de fidelidade a esses conceitos, porque Direito é lógica jurídica”²²⁷⁻²²⁸.

Quando a Constituição alude à transmissão *causa mortis*, não pode fugir da integralidade do sistema privatista e de cunho processual civil, que detém regramentos próprios a revelar que, no direito brasileiro, a transmissão por causa da morte acontece pela configuração da herança (legítima) ou do legado (testamento) que pressupõe a conformação a processo sucessório próprio (inventário judicial, arrolamento ou inventário extrajudicial).

Com base nesta ordem de ideias, é preciso interligar o cume da pirâmide normativa à legislação civilista para se definir como *soi* acontecer a transmissão hereditária mediante a disciplina que lhe é própria, subjacente à materialidade da transmissão *causa mortis*.

O artigo 1.784 do Código Civil define que a abertura da sucessão enseja a transmissão automática da herança aos herdeiros legítimos ou testamentários, texto

de fatos ordenados e coordenados entre si, dependentes uns dos outros, para, finalmente, juntos, cravarem um fato no tempo e no espaço (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2010, 354). Neste assunto, Paulo de Barros Carvalho possui conhecida e singular crítica a este tipo de classificação que merece ser mencionada. Em primeiro lugar, denuncia a atecnia do título “complexivo”, por inexistir o vocábulo na língua portuguesa, mas especialmente pela constatação de que o acontecimento, necessariamente, consuma-se num determinado instante de tempo, de maneira que, antes disso, não há qualquer obrigação tributária.

²²⁷ “(...) o Direito Tributário, pela sua posição enciclopédica, vale-se de conceitos de outros ramos do Direito, havendo disposição no Código Tributário Nacional no sentido de que o Direito Tributário deve ser fiel aos conceitos existentes de direito privado e de direito público”. Logo, “(...) pudesse o legislador “ressignificar” livremente esses conceitos, estaria a manipular os lindes de sua própria competência. Qualquer realidade econômica poderia ser colhida pelo legislador, restando, por conseguinte, desestruturada a própria repartição constitucional de competências tributárias”, “razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado, sem que isso envolva interpretação da Constituição conforme as leis, sob pena de prestigiar-se, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva de lei em sentido formal (...)” (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 574.406, Relatoria Ministra Carmén Lúcia, Plenário, DJe 15.03.2017).

²²⁸ No mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza: “De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli (ex-Catedrático da Universidade de Roma) aceita-se que o Direito Tributário é um ‘Direito de superposição’, na medida em que encampa conceitos que lhe são fornecidos pelo Direito Privado (Direito Civil, Comercial, do Trabalho etc.). Assim, por exemplo, quando a Constituição, em matéria de IPTU, alude à propriedade, é preciso buscar no Direito Civil a noção de propriedade. Quando a Constituição, em matéria de ICMS, trata de operação mercantil, é preciso buscar no Direito Comercial a noção de operação mercantil.” (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2007, p. 530-531)

normativo que abarcou, segundo conta a doutrina civilista, o princípio da “saisine” previsto no direito francês²²⁹.

A expressão, *de saisine*, tem origem no vocábulo francês “*le mort saisit le vif*” e seu significado está atrelado ao raciocínio segundo o qual: “com a morte, a herança transmite-se imediatamente aos sucessores, independentemente de qualquer ato dos herdeiros”.²³⁰

O preceito revela-se, portanto, na presunção da automática e imediata transmissão da herança, primariamente do domínio e da posse dos bens aos herdeiros, “porque inadmissível relação jurídica decapitada, sem sujeito para titularizá-la”²³¹⁻²³².

Ao mesmo tempo, o ato aquisitivo da herança consiste na aceitação, mas, inevitavelmente, seus efeitos – relação jurídica – retornam à data da morte do sucessor, “produzindo a aceitação efeito retrooperante”²³³.

Daí por que a aceitação da herança pelo herdeiro retroage desde a abertura da sucessão. Noutras palavras, “Aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro, desde a abertura da sucessão”, conforme expressão do artigo 1.804, Código Civil brasileiro.

Nesse aspecto, pela lucidez da explanação, remonta-se breves palavras elaboradas por Guilherme Calmon Nogueira da Gama²³⁴:

Diante da extinção da personalidade civil do falecido não há mais como reconhecer direitos e deveres relativamente à pessoa que deixou de existir, fazendo com que o conjunto de bens jurídicos (patrimoniais e extrapatrimoniais) transmissíveis seja destacado do autor da sucessão para

²²⁹ Sobre o princípio da *saisine*, Cláudio Carneiro ensina o seguinte: Nesses casos, o Direito Civil invoca o princípio da *saisine*, que teve sua origem na Idade Média. Naquela época, quando ocorria a morte do servo, seu patrimônio retornava ao senhor feudal. Este exigia dos sucessores um determinado pagamento para a sua respectiva imissão. No entanto, os doutrinadores franceses, por volta do século XIII, chegaram à primeira conclusão doutrinária sobre o princípio da *saisine*, marcando como característica básica a transmissão imediata dos bens do de cujus aos seus sucessores. Assim, atualmente o nosso Direito contempla este princípio, definindo a passagem de todos os bens do autor da herança, desde o momento em que se abre a sucessão, aos seus sucessores. Isto significa que essa aquisição se dá independentemente de qualquer ato por parte dos herdeiros. (CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 242-243).

²³⁰ “O ato de aceitação da herança, conforme veremos posteriormente, tem natureza confirmatória”. (ALVES, Jones Figueiredo; DELGADO, Mário Luiz. **Código Civil anotado**. São Paulo: Método. 2005, p. 907).

²³¹ NOGUEIRA, Cláudia de Almeida. **Direito das Sucessões**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2007, p. 5.

²³² Interessante efeito da regra, que não tem propriamente a ver com o tema deste estudo, mas guarda sua importância para atestar a concreção normativa do princípio da “*saisine*”, foi verificado pelo Superior Tribunal de Justiça ao concluir que o sujeito compossuidor que recebe a posse da herança em virtude de *causa mortis* guarda o direito subjetivo de proteger sua posse contra os demais herdeiros possuidores. [Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 537.363, Relator: Ministro Convocado Vasco Della Giustin (Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul), DJe: 20.04.2010]

²³³ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil: direito das sucessões**. 24ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 46.

²³⁴ GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. **Direito civil: sucessões**. V. 7. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas. 2007, p. 35.

integrar a esfera da personalidade (patrimonial ou não) de seus sucessores a título universal ou a título singular.

Com efeito, se a competência em estudo detém a transmissão por causa da morte como condicionante material em sentido estrito; se tal transferência se opera tão logo da abertura da sucessão e esta última inicia-se quando do momento do óbito do transmitente, o evento morte representa, na verdade, o tempo no fato, isto é, o evento tributário a partir do qual, a princípio, seria legítima a incidência do imposto: o momento da morte.

Neste sentido, inclusive, a súmula 112 do Supremo Tribunal Federal tem a orientação de que “*O imposto de transmissão ‘causa mortis’ é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão*”, em razão de a morte ser a materialidade desencadeadora do processo de positivação tributária.

Logo de início, vê-se que o momento da transmissão por morte pode se materializar de diversas maneiras, isto é, mediante diferentes linguagens ao longo do processo sucessório. Florence Haret atentou para a questão, emprestando maior profundidade ao debate:

Dentro da noção de *momento de transmissão por morte* é possível considerar ajustados critérios como o instante (i) da própria morte; (ii) de seu registro; (iii) da declaração de ausência produzida pelo juiz; (iv) da abertura da sucessão legítima ou testamentária; (v) do inventário; (vi) da avaliação dos bens incluídos na herança; etc. A lei nomeia genericamente o momento da ocorrência da morte, dizendo que o instante da transmissão coincide com aqueloutro da morte.²³⁵

Indo além, Yoshiaki Ichihara adiciona ao tema outras conjecturas:

Todavia a outra tese é defensável considerando o falecimento como momento da transmissão, já que esta ocorre instantaneamente com a morte, aparecendo a regularização, como o inventário, registro, apenas como formalidades exigidas pela lei. Estas colocações relacionadas com o momento da transmissão tem relevância capital, pois fixa a lei aplicável, além do *termo a quo* da incidência dos juros de mora, multa e correção monetária. No caso de bens móveis a transmissão ocorre com a tradição, muitas vezes difícil de comprovar o momento exato.²³⁶

Como visto, é preciso considerar que atrelado a este evento permeiam, necessariamente, quesitos processuais ou procedimentais de cunho sucessório (a serem tratados a frente), de forma que o legislador estadual poderá atribuir a um desses aspectos, a momento da caracterização do tempo do fato jurídico tributário – dentro do âmbito do

²³⁵ HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses. 2010, p. 657.

²³⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imposto sobre transmissão ‘causa mortis’ e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD**. In: Revista de Direito Tributário. v. 85. São Paulo: Malheiros. 2001, p. 374.

que se tem como regra-matriz de incidência tributária *possível*, em face do contexto constitucional.

Isto porque as regras sucessórias, de cunho civil e processual civil, também atuam como limitantes, condicionantes da definição do tempo a partir do qual é devido o tributo estadual.

Seguindo este itinerário, como aduz Florence Haret, “o direito autoriza ao legislador instituir qualquer instante que se encontra no ínterim, que vai da morte à partilha dos bens”, justamente porque a transmissão *causa mortis* pode assumir diferentes formatos, “exigindo uma multiplicidade de linguagens, de atos e de atividades”²³⁷.

A jurisdição dos Tribunais de Justiça dos Estados costuma trabalhar com a premissa de que “o fato gerador do ITCMD ocorre no momento da abertura da sucessão (falecimento do de cujus), ainda que a exigibilidade do pagamento somente ocorra quando da liquidação da herança”²³⁸.

A interpretação segue a linha de que, “mesmo que a herança seja transmitida aos herdeiros na data do óbito, de imediato, a exigibilidade do imposto fica na dependência da precisa identificação do patrimônio e dos herdeiros”²³⁹, a revelar a limitação advinda da materialidade constitucional e atrelada a uma série de condicionantes previstos na sistemática de sucessão prevista no direito privado e de cunho processual civil.

Esta “pendência de exigibilidade” manifestada no curso do processo sucessório, à qual fazem referência os Tribunais Pátrios, consiste na necessidade de atenção – do legislador estadual e da Fazenda Pública na arrecadação – às regras de definição da expressão econômica e dos sujeitos passivos da obrigação tributária, que só podem ser definidos no curso do processo sucessório.

²³⁷ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses. 2010, p. 655.

²³⁸ Neste sentido: “AGRAVO DE INSTRUMENTO - INVENTÁRIO E PARTILHA - ITCMD SOBRE QUOTAS EMPRESARIAIS - FATO GERADOR OCORRIDO NO MOMENTO DA ABERTURA DA SUCESSÃO - BASE DE CÁLCULO - VALOR VENAL DO BEM - ARTIGO 38, DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE POSTERGAR O PAGAMENTO DA EXAÇÃO PARA A FASE DE SOBREPARTILHA - RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO - O fato gerador do ITCMD ocorre no momento da abertura da sucessão (falecimento do de cujus), ainda que a exigibilidade do pagamento somente ocorra quando da liquidação da herança. É devido pagamento do imposto sobre o valor da venda de quotas empresariais mormente por se tratar de um patrimônio que integra o espólio. A base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem, ou seja, o seu valor de mercado, conforme dispõe o artigo 38, do CTN, apurado quando de sua avaliação nos autos do inventário. Por força do princípio de saisine, no momento da morte do autor da herança há a transmissão de todo o seu patrimônio, de modo que o ITCMD sobre as quotas empresariais alienadas à terceira pessoa deve ser pago na fase de partilha, não havendo justificativa para sua postergação para a sobrepartilha”. (Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, Agravo de Instrumento n. 1408661-17.2016.8.12.0000, 5ª Câmara Cível, Relatoria Des. Júlio Roberto Siqueira Cardoso, DJe 18.10.2016)

²³⁹ “Apenas com a homologação da partilha, o ITCMD incidente sobre cada quinhão hereditário passará a ser dotado de exigibilidade” (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Agravo de Instrumento n. 1.0024.13.122832-2/003, Segunda Câmara Cível, Relatoria Desembargador Afrânio Vilela, DJe 12.06.2015).

Toda essa plêiade de interpretações termina ensejando conclusões ilegítimas (do ponto de vista dos observadores), de órgãos jurisdicionais e parte da doutrina, a respeito dos institutos da obrigação tributária e crédito tributário, além da “natureza” da sentença de partilha que formaliza a liquidação e divisão da herança.

A presunção adjacente ao princípio *de saisine*, voltada à manutenção da estabilidade das relações jurídicas envoltas à sucessão, termina por orientar as interpretações no sentido de que a transmissão do patrimônio – incidência da norma jurídica sucessória – se dê automaticamente com a morte do sucedido.

Ao julgar questão relativa à incidência de ITCMD sobre quotas empresariais alienadas no curso do processo de inventário, o Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul parte de premissas que, do ponto de vista técnico, dogmático, precisam ser melhor avaliadas.

A conclusão do Tribunal Estadual é no sentido de que “a obrigação tributária surge desde o falecimento do *de cuius*”, portanto, “no momento da abertura da sucessão o imposto já é devido, embora ainda não seja exigível”²⁴⁰.

Em igual sentido, o Superior Tribunal de Justiça, em decorrência do princípio *de saisine*, confere à sentença de partilha “caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança”²⁴¹.

A perspectiva vigente nestes julgados está relacionada àquela de Pontes de Miranda, segundo a qual a incidência se dá como um fenômeno natural, automática e infalível, de maneira que, ocorreu a morte, desencadeou-se a incidência da norma jurídica tributária estadual.

Há, nesta ordem de ideias, distinção entre o momento da incidência da regramatriz de incidência do ITCMD (que seria a morte, abertura da sucessão), do instante da aplicação do direito pelo juiz ao “julgar o cálculo do imposto” (inventário judicial), do contribuinte preencher a guia do ITCMD (inventário extrajudicial e arrolamentos), oportunidades em que a autoridade competente em questão empresta legitimidade jurídica ao evento ocorrido.

²⁴⁰ Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul. Agravo de Instrumento n. 1408661-17.2016.8.12.0000, Rel. Desembargador Júlio Roberto Siqueira Cardoso, Quinta Câmara Cível, julgado em 27/09/2016, DJe 29/09/2016.

²⁴¹ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1142872/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/10/2009, DJe 29/10/2009

Estes posicionamentos remontam à discussão doutrinária inserida na identificação do caráter constitutivo ou declaratório do lançamento tributário, este último facilmente desmistificado pelas indagações: se existia obrigação prévia, de quanto seria? A quem se estava obrigado? Qual o objeto desta obrigação?

Tal como ensinado por Paulo de Barros Carvalho, a aplicação do direito equivale à incidência das normas jurídicas, tendo em vista que os enunciados prescritivos do direito positivo não incidem sozinhos, sem o ato de interpretação inerente à construção da norma advinda dos textos legais. “*Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação*”, de maneira que, neste exercício, extraem-se das regras superiores o fundamento de validade para expedição de novas regras, gestando normas individuais e concretas, relatando, por via de linguagem competente, os eventos do mundo social²⁴².

Com base neste panorama, Paulo de Barros Carvalho já de muito tempo ensina não ser possível separar crédito de obrigação tributária, justamente porque aquele é elemento integrante deste, não podendo se falar em relação jurídica obrigacional sem os sujeitos contrapostos e o objeto lícito, possível e determinado:

Sim, porque o crédito nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto *débito*, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta. E não pode haver vínculo jurídico de cunho obrigacional se inexistir um sujeito de direito, na qualidade de devedor, de tal forma que subtrair o crédito da estrutura obrigacional significa pulveriza-la, fazê-la desaparecer, desmanchando a organização interna que toda relação jurídica há de exibir, como instrumento de direitos e deveres correlatos.

O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma.²⁴³

Nesta linha, a pendência de exigibilidade inerente ao curso do processo sucessório, para fins de definição da exata grandeza da materialidade tributável, promove, na verdade, o obstáculo à constituição do crédito tributário e da obrigação tributária, tendo em vista que ambos são institutos indissociáveis, o que precisa ser alertado pelo menos para fins de retidão discursiva e depuração analítica do presente trabalho.

Diante dessas elucidações, o condicionante temporal do Imposto sobre transmissão *causa mortis* termina ficando entre a morte até consecução do processo sucessório. Mas, de toda forma, é preciso emprestar validade à súmula 114 do Supremo Tribunal Federal, ainda plenamente vigente, cujo teor proíbe a cobrança ou instituição do

²⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 102.

²⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 350.

imposto antes do curso do inventário. A redação do verbete é clara em assumir que “o imposto de transmissão ‘causa mortis’ não é exigível antes da homologação do cálculo”.

6.3 Limitação subjetiva: quem pode tributar

Foi visto que, além da materialidade em sentido estrito, a Constituição prevê a condicionante acerca do sujeito ativo que deterá o “poder” de instituir tributos, além da limitação temporal de captação da materialidade e, por consequência, exercício da tributação.

A transmissão *causa mortis* de bens imóveis ensejará obrigação tributária ao Estado onde estiver circunscrito o bem imóvel ou direitos a ele relativos, de maneira que será este ente tributante o detentor de competência legislativa, arrecadatória e regulamentar para instituição do ITCMD devido na ocorrência do fato jurídico tributário (art. 155, §1º, inciso II da Constituição Federal).

O artigo 155, §1º, incisos I e II, comanda que, quando a transmissão não onerosa se referir a bens imóveis e seus direitos, o fato jurídico tributário acontecerá no Estado em que esteja situado o bem, determinação reproduzida no artigo 41 do Código Tributário Nacional.

De igual maneira, a competência tributária está com o Estado onde se processar o inventário ou o arrolamento, no caso da transmissão de bens móveis, títulos e créditos, nos termos do artigo 155, §1º, inciso II da Constituição da República.

Nesse sentido, são esses os entes federativos que podem se utilizar do comando constitucional para legislar e cobrar impostos sobre todos e quaisquer bens ou direitos transmitidos por via não onerosa²⁴⁴.

Nota-se que a própria Constituição Federal relaciona a forma de apuração do ITCMD com as regras sucessórias, afetando especificamente a competência tributária e os critérios de aferição da obrigação resultante do tributo estadual.

Em momento oportuno, há de se aferir que as regras sucessórias terminam integrando também os condicionantes subjetivos da competência tributária, especialmente porque a regra constitucional plasmada no artigo 155, §1º, inciso II da

²⁴⁴ “O âmbito constitucional do imposto sobre doações e heranças é a transmissão *causa mortis* e a doação de quaisquer bens ou direitos. Nele se incluem, pois, a transmissão de propriedade de todos e quaisquer bens ou direitos, seja *causa mortis*, seja por doação. Dele se excluem apenas as transmissões de propriedade de bens por ato oneroso entre vivos.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 1º ao 95**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 370).

Constituição Federal delinea que os Estados onde foram processadas as sucessões será o ente tributante competente para instituição do imposto causa mortis.

Como sugerido, é preciso distinguir os parecidos: a competência tributária, tem que ver com o poder e autoridade de imprimir regras legais sobre o ITCMD, além de fiscalizar e cobrar o tributo – enquanto pecúnia resultado da obrigação tributária – fruto dos fatos jurídicos tributários praticados na territorialidade dos Estados. São normas jurídicas diferentes, mas que reproduzem efeitos entre si.

Em primeiro lugar, a competência jurisdicional referenciada pelo texto constitucional – de processamento do inventário – está regulada por critérios territoriais que a tornam de caráter relativa e, por consequência, prorrogável quando o processo vier a ser aberto em foro diverso, sem oposição dos interessados.

Diferente é a sujeição ativa para a competência tributária, cravada na Carta Republicana. Esta é de ordem absoluta e intransferível, devendo ser respeitada a qualquer custo.

E se houverem diversos bens imóveis, situados em Estados distintos? O texto normativo constitucional, ao apontar que o imposto sobre a transmissão causa mortis caberá ao Estado da situação do bem, faz entender que o imposto recairá sobre a pluralidade de imóveis que forem transmitidos no território estadual, cabendo ao Estado apenas o imposto que incidir sobre aquela parcela de patrimônio transmitida por causa da morte.

Vale dizer: se haviam em nome do de cujus trinta apartamentos, dentre os quais vinte localizavam-se em São Paulo e dez no estado de Minas Gerais, o ITCMD sobre os vinte, caberá a SP, sendo calculado conforme sua lei específica, e o que incidir sobre a base tributável dos dez imóveis, será de MG, também conforme sua lei estadual – independentemente de onde for processada a sucessão.

Neste caso, a definição do *locus facti* do ITCMD independerá de onde se transmitiu a herança em sua globalidade, por força do citado comando constitucional, reproduzido no Código Tributário e, no caso do Estado de São Paulo, na lei 10.705/2000. Adota-se, portanto, o local da situação do bem como critério espacial do imposto.

Importante considerar, ainda, que na sucessão extrajudicial, cabem às partes a escolha do tabelião, não havendo qualquer vinculação aos traços inerentes à competência jurisdicional no processo de inventário, de maneira que as regras construídas a partir do art. 48, *caput* do CPC, relativas à competência jurisdicional territorial, que serão

integradas às normas do artigo 155, §1º, II da CF – abrangem apenas à competência para inventário instalado em âmbito judicial.

Isto porque há previsão regulamentar expressa na já citada Resolução n. 35 do Conselho Nacional de Justiça, especificamente em seu artigo 1º, cujo teor é no sentido de que “para lavratura dos atos notariais de que trata a Lei n. 11.441/07, é livre a escolha do tabelião de notas, não se aplicando as regras de competência do Código de Processo Civil”.

Esta questão da competência para tributação dos bens móveis será esmiuçada posteriormente, justamente por seu estrito vínculo com as regras processuais de definição do foro competente para processamento do inventário.

7 NORMAS GERAIS

O instrumento da lei complementar detém objetivo próprio no arcabouço constitucional: o de delinear, de maneira analítica, as prescrições constitucionais acerca do exercício da competência tributária, com todas as suas limitações, princípios e regras que a permeiam.²⁴⁵ Para Heleno Taveira Torres, a lei complementar, na condição de veículo de normas gerais em matéria tributária, fixa os critérios uniformes para que os entes da federação possam instituir os tributos “em compatibilidade vertical com estes conteúdos, sob pena de controle de constitucionalidade”²⁴⁶.

Fazendo as vezes de lei complementar em matéria tributária, o Código Tributário Nacional veio à tona em 1966 e estabelecia um contexto jurídico diferente do existente hoje, pós Constituição de 1988, no que tange ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

Antes da Carta Republicana atual, havia o “imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos” (art. 35, CTN), de competência dos Estados mais Distrito Federal, que incidia sobre a transmissão, a qualquer título, oneroso ou gratuito, da propriedade tão somente de bens *imóveis* ou de direitos reais sobre estes²⁴⁷⁻²⁴⁸⁻²⁴⁹.

²⁴⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 256.

²⁴⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Código Tributário Nacional e as Normas Gerais do Sistema Tributário**. In: (coord.) COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum. 2016, p. 274.

²⁴⁷ “Na vigência da Constituição anterior, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e direitos a ele relativos era da competência dos Estados, e seu âmbito constitucional era mais amplo, abrangendo tanto as transmissões por ato entre vivos como as transmissões *causa mortis*. Assim, aliás, já havia sido estabelecido pela Emenda 18 à Constituição de 1946, daí por que o art. 35 do Código Tributário Nacional assim o descreve. Note-se que, embora mais amplo no sentido de que abrangia as transmissões entre vivos e heranças, o âmbito constitucional do imposto não abrangia a transmissão de propriedade de bens móveis”. (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 1º a 95**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas. 2015, p. 364).

²⁴⁸ “A Constituição repartiu o antigo ITBI do estado em *causa mortis* e *inter vivos*, fixando as transmissões de bens imóveis por ato oneroso entre vivos, exceto doações, na competência do Município. O *causa mortis* engordou para não abranger não apenas as transmissões de bens imóveis por motivo da morte, mas de quaisquer bens ou direitos, concretos e abstratos, mobiliários e imobiliários. Tomou-se o monte na acepção de uma *universitas rerum* (universalidade de bens). E entregou-se a competência desse vero imposto sobre heranças e doações ao Estado-membro (art. 155, I)” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2009, p. 337).

²⁴⁹ “Desde a Constituição de 1891 existe a previsão do abrangente imposto sobre a transmissão de propriedade, de competência estadual. Vem a Constituição de 1934 e, embora mantenha a competência para os Estados, divide o tributo em imposto sobre a transmissão de propriedade *causa mortis* e imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária ‘inter vivos’, o que ficou mantido nas Constituições de 1937 e 1946. O quadro só foi alterado com a Emenda Constitucional nº, de 1961, que resolveu transferir para os Municípios o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária ‘inter vivos’. Adveio a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, quando a este imposto foi devolvido seu caráter unitário inicial e de competência exclusiva dos Estados, o que ficou reafirmado, em seguida, pela Carta Magna de 1967. A dualidade das figuras impositivas só retornaria ao nosso ordenamento com a promulgação da Constituição Federal de 1988, cabendo aos Estados competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação e aos Municípios imposto sobre transmissão *inter vivos*.” (BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **ITBI e ITCMD: Estudo das Regras-Matrizes de Incidência**. In: EMERECIANO, Alberto [et.al]. **Curso de Especialização em Direito**

Ou seja, no Código Tributário Nacional, o imposto estadual não recaia sobre a transmissão de bens móveis. No contexto da Lei Complementar Tributária, era caso de não incidência a transmissão gratuita ou *causa mortis* de bens móveis, haja vista que a antiga Constituição de 1967 não elegia tal fato à condição de antecedente normativo tributário.

Na descrição de Regina Helena Costa,

O Código Tributário Nacional não disciplina especificamente o ITCMD, porquanto, à época de sua edição, a Constituição de 1946 não contemplava imposto com tal perfil, mas somente o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, de competência estadual, em seus arts. 35 a 42. Como anteriormente assinalado, a Constituição de 1988 repartiu a tributação sobre a transmissão de bens e direitos entre Estados-membros e Municípios. A estes coube a tributação sobre a transmissão *inter vivos* e por ato oneroso dos bens imóveis e, portanto, a disciplina constante no Código diz mais especificamente com essa materialidade do que com aquelas atualmente na esfera da competência tributária estadual.²⁵⁰

Portanto, conclui a autora, “*nem todas as normas contidas no Código são aplicáveis ao ITCMD*”, em que pese restar normatizado pelo Código Tributário Nacional alguns critérios da regra-matriz de incidência, como, por exemplo, o artigo 38, que elege o valor venal dos bens ou direitos transmitidos como base de cálculo e o artigo 42, que deixa ao alvedrio do legislador estadual a escolha do contribuinte do imposto²⁵¹.

Diante disso, surge a pergunta: não havendo lei complementar sobre o imposto que recaia sobre a transmissão, no caso, gratuita, dos bens móveis, tem competência os Entes federados para legislar sobre o referido tributo? Poderiam os entes federativos, sem lei complementar que declare as normas gerais da exação (fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, e.g.), exercerem sua competência plenamente, outorgada pela Constituição?

Antes de responder a tais indagações, a contextualização histórica merece relevo para identificação do atual contexto normativo, mesmo sabendo que, de um lado, a história do imposto está fora do corte metodológico promovido neste trabalho, mas, não se pode esquecer, o direito é objeto cultural o contexto temporal em que está inserido influencia diretamente a atividade interpretativa. Saber as origens do imposto sobre herança reverbera sobre os direcionamentos axiológicos a serem dados no momento de

Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. 2009, p. 1.116-1.117)

²⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 4ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 384.

²⁵¹ “Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.”

aplicação da lei tributária, especialmente diante da regra estabelecida no artigo 35, parágrafo único do Código Tributário Nacional²⁵², que tem origem neste arcabouço histórico de tributação.

7.1 Alguns aspectos históricos do imposto sobre heranças

O desenvolvimento normativo do imposto sobre a herança fortaleceu-se com a expansão dos estados democráticos de direito e, especialmente, com as correntes políticas de verem o Estado como instrumento de reforma social, sobretudo diante de alguns emprestarem à herança algo a não ser perseguido – em detrimento da atual ordem normativa brasileira, pós Constituição de 1998.

Aliomar Baleeiro identifica que Jeremias Bentham, Stuart Mill, Saint-Simonianos “e até Jefferson” eram pensadores hostis ao instituto da herança, perspectiva que o autor brasileiro transplanta para o direito tributário para aduzir que a tributação “enérgica” da herança não é nocivo à instituição da família, ainda que sobre esta recaia alta carga axiológica do sistema jurídico.²⁵³

Tal como este “argumento sentimental”, como deduz Baleeiro, não procede a objeção de que o imposto sobre herança desestimularia os produtores, argumento filosófico que também é deslegitimado pelo autor, para quem:

O herdeiro, pelo fato de adquirir um quinhão hereditário ou um legado, logra um aumento de sua capacidade econômica. Logo, o momento é oportuno para que essas novas faculdades sejam objeto de uma tributação enérgica, pois o incremento econômico se logrou sem nenhum trabalho ou esforço do contribuinte. Não importam as objeções econômicas dos clássicos, porque todo imposto cerceia a acumulação de capitais privados, embora opulente os capitais nacionais ou públicos.²⁵⁴

Neste cenário, o imposto sobre heranças está entre os mais antigos da história da tributação e há quem entenda que a exação era cobrada desde os tempos do Império Romano, sob a forma da vigésima, que representava cinco por cento sobre as heranças e os legados deixados²⁵⁵.

²⁵² “Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”.

²⁵³ BALEEIRO, Aliomar. Atual.: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2012, p. 484.

²⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. Atual.: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2012, p. 484.

²⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar. 2011. p. 385.

Bem antes disso, quase que nos primórdios da civilização, há registros de papiro, datado de 117 a.C., mencionando determinada lei que tornava obrigatória a inscrição das heranças nos registros públicos, sob a condição do pagamento de dez a quinze por cento sobre o valor dos bens transmitidos²⁵⁶.

Inobstante, é só a partir dos séculos XVII e XVIII quando o imposto sucessório passa a integrar de maneira definitiva os sistemas tributários dos países. O Estado que dá início à persecução sistemática do imposto sobre as heranças e doações é a Grã-Bretanha, quando em 1694 adotou a exação “probate duty” (que numa tradução livre quer dizer tributo de sucessão), a qual gravava os bens móveis e recaía sobre a massa hereditária líquida – hoje, quinhão hereditário²⁵⁷.

Está-se, aí, na época do Estado patrimonial, com grandes resquícios do feudalismo, passando, porém, para o estágio reconhecido como Estado policial, em face do surgimento dos Estados-nações, fenômeno reconhecido na literatura pelo “O príncipe” de Nicholau Maquiavel, base teórica para o modelo estabelecido a partir de então.

Ademais, o Reino Unido, na época, passa por período peculiar de sua história, vivendo sob o modelo estabelecido pela Revolução Puritana, que teve como figura predominante Oliver Cromwell.

Somente em 1894, após a criação de sucessivos e diferentes impostos para tributar a herança e doações, o Estado inglês estabelece, mediante a reforma de Harcourt, a unificação das leis tributárias em duas exações que recaiam sobre o “real estate” (sobre bens imobiliários) e “personal estate” (incidente sobre ativos financeiros e patrimônio pessoal, ou seja, bens móveis), instituindo assim, com praticamente a mesma configuração dos impostos sucessórios contemporâneos, a tributação sobre a transmissão não onerosa de bens móveis e imóveis²⁵⁸.

Antes disso, em 1791, o Estado Francês, acabando com os privilégios fiscais da nobreza, firmava um imposto forte sobre heranças e doações bastante moderno e universal para a época. Implementado após a Revolução Francesa, o imposto era tido por universal, porque: (i) atingia da mesma maneira todos os tipos de bens e propriedade (de terras agrícolas a títulos da dívida pública), (ii) não importando seus proprietários (sejam eles

²⁵⁶ ARAÚJO, Petrônio Baptista de. **O imposto sobre a transmissão da propriedade**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. 1954. p. 197.

²⁵⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2002, p. 25.

²⁵⁸ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2002, p. 25.

nobres ou plebeus) e (iii) independentemente de seus valores, sejam de grande vulto ou não²⁵⁹.

Tratava-se de um objetivo ideológico do novo Poder (burguesia) garantir a todos, indistintamente, o exercício do direito de propriedade sem nenhum embaraço da Igreja, do Estado ou da nobreza, o que era plenamente alcançado após o registro do bem e o recolhimento do imposto devido. Tanto era assim que o sistema de registro de propriedades, estritamente vinculado ao da arrecadação do imposto, um servindo ao outro, é mantido até hoje no país europeu²⁶⁰.

No Brasil, por sua vez, o imposto a recair sobre a herança e doações se estabelece por volta de 1809, através da chamada “décima de heranças e legados” (sobre bens móveis), da “sisa dos bens de raiz” (sobre imóveis) e da “meia sisa dos escravos”, exação de 5% sobre o valor dos escravos transferidos a título gratuito, seja por doação, seja por causa de morte²⁶¹.

É nesse período histórico, aliás, quando se dá início à formação, ainda que embrionária, do sistema tributário nacional, reflexo da chegada da Corte Portuguesa um ano antes, após a invasão de Portugal por Napoleão Bonaparte, então imperador francês.

As características dessas exações eram basicamente as seguintes, segundo Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes: isenção para qualquer transmissão em linha reta (ascendentes ou descendentes); alíquota de dez por cento para os parentes colaterais até segundo grau; e de vinte por cento sobre o patrimônio transferido, no caso dos demais parentes. Ou seja, *progressividade estabelecida com base no grau de parentesco entre o de cujus e os eventuais herdeiros*²⁶², regramento hoje declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, como reportado anteriormente.

Só a partir de 1869, a transmissão em linha reta passa a ser tributada, diante da edição do decreto nº 4.355, fixando em dez por cento a alíquota para transmissão não onerosa para herdeiros necessários, ou seja, aqueles que guardam tal condição em virtude de comando legal, e não por causa do testamento feito pelo de cujus (herdeiros testamentários).

²⁵⁹ PIKETTI, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad.: DE BOLLE, Monica Baumgarten. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca. 2014. p. 329.

²⁶⁰ PIKETTI, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad.: DE BOLLE, Monica Baumgarten. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca. 2014. p. 329.

²⁶¹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2002. P. 27.

²⁶² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2002. P. 27.

Foi através desse decreto, também, que se unificou, no imposto sobre transmissão de propriedade, as exações anteriores, que de alguma forma recaíam sobre parte da herança e doações, quais sejam, a taxa de heranças e legados, a sisa de bens de raiz e a meia sisa de escravos²⁶³.

Em 1891, foi quando restou estabelecida no Brasil a competência tributária dos Estados-membros para a tributação da transmissão, onerosa ou não, de propriedade. A Constituição brasileira de 1934 manteve tal disposição, também repetida na Carta Maior do Estado Novo de Vargas, em 1937²⁶⁴.

Esse quadro normativo é alterado em 1961, passando o imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* para a competência dos Municípios, depois da emenda constitucional nº 5 à Carta Republicana de 1946²⁶⁵.

Em 1965, vem a Reforma Tributária empreendida pelo governo militar, através da qual se estabelece grandes mudanças na tributação do Estado brasileiro, agora sim, criando-se um sistema tributário nacional com bases mais sólidas e conceitos sistematizados, época do advento do Código Tributário Nacional.

É nesse momento histórico quando se cria um imposto único sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis, oportunidade em que se fundiu, num só tributo, o imposto sobre transmissão *inter vivos* e a exação sobre transmissão *causa mortis* e doação, excluindo-se toda e qualquer tributação a recair sobre a transmissão de propriedades mobiliárias.

Até os dias atuais, essa previsão não sofreu qualquer modificação legislativa. Olhando apenas para o Código Tributário Nacional, vigente no direito brasileiro desde 25 de outubro de 1966, continuaria este imposto único recaindo sobre transmissão a qualquer título de bens imóveis, não tributadas as operações não onerosas de bens móveis.

Entretanto, assim não permanece porque a Constituição brasileira de 1988 reestabeleceu a tributação sobre a transmissão não onerosa de bens móveis, além dos imóveis, através do ITCMD, imposto que continuou sob a competência estadual, enquanto que a transferência onerosa de propriedade imóvel passou a ser gravada pelo imposto municipal de transmissão entre vivos (“ITBI”).

²⁶³ BRASIL. Decreto nº 4.355 de 17 de abril. **Regulamento para a arrecadação do imposto de transmissão de propriedade**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4355-17-abril-1869-552944-publicacaooriginal-70560-pe.html>>. Último acesso em: 21/08/2018.

²⁶⁴ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2002. P. 48.

²⁶⁵ ARAÚJO, Petrólio Baptista de. **O imposto sobre a transmissão da propriedade**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. 1954, p. 323.

Por sua vez, a transmissão onerosa de bens móveis, empreendida em caráter comercial, como se sabe, é hipótese de incidência do ICMS, também de competência estadual. Aliás, quando há transferência, a qualquer título, de bens móveis, em caráter civil (não empresarial), não há previsão de qualquer tributo a incidir sobre a operação.

A ideia de quinhão hereditário objeto de tributação e o aspecto de não haver completude nas normas gerais expedidas a respeito do Imposto sobre transmissão causa mortis, em decorrência das circunstâncias históricas reveladas anteriormente, são eventos marcantes na contextualização do imposto frente ao sistema tributário nacional, que tem na lei complementar tributária elemento de sustentação e de interface entre a Constituição da República e a legislação ordinária fruto do exercício de competência dos entes federados.

7.2 Papel da lei complementar tributária

O papel desempenhado pela lei complementar sobre a tributação da herança é o mesmo desenvolvido no âmbito de qualquer outra instituição de tributo, sobre qualquer exercício de competência, especialmente a tributária, estudada anteriormente nos itens precedentes.

Sobre ser um dos veículos introdutores de normas compreendido no artigo 59, inciso II da Constituição Federal, no campo da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, a Lei Complementar exerce papel fundamental na horizontalização e pulverização dos preceitos fundamentais integrantes da competência tributária firmada no desenho constitucional brasileiro²⁶⁶.

Com efeito, cabe à lei complementar tributária as seguintes atribuições: disposição acerca de conflitos de competência em matéria tributária (art. 146, I, CRFB); regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, I, CRFB); além do estabelecimento de normas gerais sobre legislação tributária (art. 146, III).

Em primeiro lugar, seguindo a exposição de André Ramos Tavares, tem-se como certo que “Dois são os elementos conceituais da lei complementar: 1º) matéria própria; 2ª) *quórum* próprio”, não havendo qualquer diferenciação hierárquica entre ela e lei

²⁶⁶ “(...) a legislação complementar cumpre assim, em termos tributários, relevante mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 392.

ordinária, já que ambas encontram fundamento de sua validade na mesma norma, a Constituição da República²⁶⁷.

A interpretação de Geraldo Ataliba²⁶⁸ e José Afonso da Silva²⁶⁹ é no sentido de que as leis ordinárias se encontram em patamar formal hierárquico inferior ao das leis complementares.

No entendimento que propõe Ives Gandra da Silva Martins, a norma complementar figura como elo integrativo entre os princípios constitucionais e os comandos de aplicação das leis ordinárias²⁷⁰, sendo posta acima destas – legislação – e abaixo daqueles – dos princípios constitucionais.

Bernardo Ribeiro de Moraes aduz em igual sentido, apresentando seu pensamento nos seguintes termos:

Depois da Constituição, em nível hierárquico inferior, temos a *lei complementar* (...), que é a lei votada pelo Poder Legislativo, caracterizada por um processo elaborativo especial (mais complexo do que o da lei ordinária) e por um conteúdo próprio (regulamentação ou complementação dos textos constitucionais). São normas destinadas a melhor detalhar a Constituição, necessárias para regular as condições de exercício dos princípios ou direitos consignados na Constituição. A lei complementar está abaixo da Constituição e prevalece sobre as demais leis, pois sua posição é a de norma que complementa a Constituição.²⁷¹

Noutro revés, parte da doutrina entende que uma lei complementar revoga a ordinária em razão da *especialidade da matéria*, e não por ser superior àquela, assimilação no mesmo sentido da exposta por Celso Ribeiro Bastos, quem afirma que as leis (ordinária e complementar) versam sobre matérias diferentes, pelo que não se pode falar em hierarquia entre elas, mas tão somente em invasão de competência de uma pela outra, afinal, ambas têm seus fundamentos de validade expostos diretamente na Constituição²⁷².

²⁶⁷ TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2012, p. 1.296.

²⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1971. P.29

²⁶⁹ “Leis complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos e sujeitos à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas Legislativas do Congresso Nacional.” (SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2007, p. 116).

²⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão “Causa Mortis” e por doação de bens e recursos recebidos do exterior – inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 99. São Paulo: Escrituras. 2003. p. 154.

²⁷¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 1997, p. 21. Apud: SOUSA, James Alberto Vitorino de. **A exigência do imposto sobre a doação de bens e direitos (ITCD) no caso do doador ser residente ou domiciliado no exterior**. Dissertação (mestrado em direito internacional econômico) – Faculdade de direito da Universidade de Brasília. 2010, p. 75.

²⁷² BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: Teoria e Comentários**. 2ª Ed. São Paulo: Edição do próprio autor. 1999, p. 57.

Para Paulo de Barros Carvalho, trata-se de hierarquia *material* superior, em razão da matéria reservada à lei complementar, “indo a norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinante o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor”²⁷³. Na seara tributária, complementa o autor:

(...) foi-lhe atribuída a função de introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito tributário, voltadas à regulação de matéria necessária para evitar conflitos de competência entre as entidades tributantes, bem como para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, atuando como mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema. Tão só nesse sentido é que há de ser entendido o artigo 146, III, da Constituição da República. Ao dispor sobre a definição de tributos e suas espécies, fato gerador, base de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias, a lei complementar pode fazê-lo apenas com as finalidades acima relacionadas. Está habilitado o Código Tributário Nacional, portanto, a dispor sobre esses institutos em termos definitórios, objetivando evitar o caos e a desarmonia que a imprecisão de suas significações certamente causaria.²⁷⁴

A conclusão de Heleno Taveira Torres é em igual sentido na medida em que parte do pressuposto de que, na relação entre as leis, a lei complementar não tem prevalência hierárquica sobre as demais leis, “*exceto nas hipóteses de ‘normas gerais’ por determinação expressa do §2º do art. 24 da CF*”²⁷⁵. E completa:

A prevalência de efeitos da lei complementar decorre da *função da competência*, e não de sua peculiar condição ontológica ou ‘topográfica’, ao tempo que parcela da doutrina observava que a lei complementar detinha preeminência porque estaria entre a emenda à Constituição e a lei ordinária, no artigo de designação das espécies legislativas (atual art. 59 da CF).

Ora, nem a localização textual nem a representatividade votante são meios hábeis para definir hierarquia entre as leis. O efeito derogatório da hierarquização aplica-se às fontes normativas inferiores pela função da competência que o autoriza, e não como decorrência ontológica ou natural.

A distinção entre lei complementar e ordinária está unicamente definida pela matéria reservada e quórum qualificado de maioria absoluta, nos termos do art. 69 da CF.²⁷⁶

O autor aponta que o próprio sistema constitucional já previu a hipótese de falta do legislador quanto à edição de leis complementares que trate sobre normas gerais. E assim o fez em duas oportunidades.

²⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 392.

²⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013, p. 399.

²⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Código Tributário Nacional e as Normas Gerais do Sistema Tributário**. In: (coord.) COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum. 2016, p. 275.

²⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Código Tributário Nacional e as Normas Gerais do Sistema Tributário**. In: (coord.) COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum. 2016, p. 275.

Primeiro, no artigo 24, que trata da competência legislativa concorrente dos entes federados (União, Estados e Distrito Federal, exceto Municípios), a redação é no seguinte sentido:

Art. 24. (...)

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Com efeito, entrega-se ao intérprete o substrato para a construção da norma no sentido de que, inexistindo a lei complementar estabelecendo normas gerais acerca da matéria, a competência legislativa dos Estados não encontrará limites postos em normas gerais, podendo exercê-la para levar a efeito o seu poder de tributar concedido pela Constituição da República.

Isto porque os dispositivos são claros: (i) a competência da União fica limitada às normas gerais, cujos critérios são expressamente delineados no artigo 146 da Constituição, (ii) deve ser preservada a competência suplementar dos Estados; (iii) que exercerão competência legislativa plena quando faltar a União.

Significa dizer: o vácuo legislativo poderá ser preenchido pelos Estados na exata medida necessária para que possam manter a sua própria competência tributária, referente a normas particulares, inerentes à tutela do interesse dos fatos jurídicos tributários circunscritos à sua tributação.

Logo, as leis criadas pelos Estados, quando na falta de lei nacional tributária, devem ser indispensáveis para o exercício de suas respectivas competências, “para atender a suas peculiaridades”²⁷⁷, conforme o texto da lei maior. Em nada pode deliberar um Estado, mediante lei sua, sobre decisões que atinjam interesses de outros Estados (conflitos de incidências tributárias), conforme, inclusive, já decidiu a Suprema Corte do Brasil²⁷⁸.

Não obstante, há ainda outra justificativa para a defesa da competência plena dos Estados na ausência de lei nacional editada pela União. É que o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, através do art. 34, §3º, prescreve que, “Promulgada a

²⁷⁷ “Esta competência, entretanto, apenas pode ser exercida na medida necessária para que eles, Estados, possam exercer sua competência própria de legislador sobre normas particulares” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 82).

²⁷⁸ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 136.215-RJ, Plenário, Relatoria Ministro Octávio Gallotti, DJ: 16.04.1993.

Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”. Neste sentido, a Constituição permite aos entes federados a edição quantas leis forem necessárias ao cumprimento do sistema tributário nacional, aqui incluído o exercício de suas respectivas competências tributárias.

Por último, ainda cabe ponderar que esse desfecho só não deve acontecer, em se tratando de ITMCD, nos casos em que o doador dos bens tiver domicílio ou residência no exterior, ou ainda, quando o de cujus possuía bens ou teve seu inventário processado fora das fronteiras brasileiras, em virtude da expressa previsão do artigo 155 da Carta Republicana.

7.3 Hipótese da sucessão no exterior

O estudo realizado sobre a competência tributária trouxe, dentre os elementos fundamentais que a integram, os enunciados complementares, voltados à prevenção dos denominados “conflitos de competência tributária”, termo que, para Tácio Lacerda Gama, seria melhor substituir por “conflito de incidências tributárias” ou “conflito de competência arrecadatória”²⁷⁹.

Na interpretação desenvolvida neste trabalho, a ordem constitucional não foi suficiente para sustentar a tributação estadual de sucessões ocorridas em território estrangeiro, especialmente no que tange aos bens móveis, na medida em que o art. 155, §1º, inciso III da Constituição determina a expedição de lei complementar para que seja permitido o exercício da competência arrecadatória nas hipóteses em que o *de cujus* “possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior”²⁸⁰.

A Constituição da República indica que, se o *de cujus* tinha bens, era residente ou teve seu inventário processado no exterior, a competência tributária legislativa dos

²⁷⁹ Tácio Lacerda Gama explica que, “Rigorosamente, conflitos de competência não existem e, se existirem, não ensejarão conflitos de interesse em matéria tributária. Explicamos essa afirmação com o argumento de que as competências para a instituição de tributos são discriminadas de forma a que seu exercício não projete antinomias. E mais, a competência, pura e simples, é um momento anterior à instituição da norma que prevê a incidência do tributo e que, por sua vez, antecede aquela que determina o dever de pagar a prestação tributária. No plano das competências legislativas, o tributo não foi criado, o dever de pagar não foi instaurado e, portanto, não há conflitos em sentido estrito.” (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses. 2011, p. 244).

²⁸⁰ O tema é objeto de Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal: Recurso Extraordinário n. 851108-SP, Relator: Ministro Dias Toffoli, DJe: 20.08.2015.

estados fica condicionada à prévia conformação normativa da lei complementar tributária, que sanará eventuais conflitos de incidências tributárias para definir o critério legítimo para a tributação estadual.

Quando a Carta Magna utiliza os termos definidores da incidência tributária para bens imóveis e móveis, assim o faz para se referir ao território nacional, levando em consideração o sistema jurídico brasileiro, válido neste espectro espacial, de tal maneira que utilizar os critérios estabelecidos nos incisos I e II do art. 155 para o fim de regular as hipóteses de sucessão no exterior (inciso III), fere não só este último dispositivo, como também a própria noção de ordenamento jurídico.

Nessas hipóteses, não há norma estrutural de competência que permita a exação incidente sobre a transmissão *causa mortis*, face a necessidade específica de lei complementar para a instituição do imposto sobre heranças, especialmente em face do papel fundamental que tem os *enunciados complementares* na solução de conflitos sobre o critério espacial do imposto estadual²⁸¹.

Roque Antônio Carrazza também leciona no sentido de ser indispensável a norma geral tributária em virtude da expressão previsão constitucional, de forma que a Lei Complementar venha a disciplinar o assunto, “dando critérios para que saiba, com exatidão, a qual unidade federativa competem os impostos em tela”. O autor, no entanto, sugere que a eventual norma geral deverá declarar a competência tributária ao Estado que tenha algum elemento de conexão válido com a materialidade do imposto²⁸².

Nas palavras do jurista,

Assim, pensamos que tal lei complementar não pode fugir do critério básico dos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF: os impostos competem ao Estado (ou ao Distrito Federal) relacionado, de algum modo, à doação ou transmissão *causa mortis*. Estando os bens no exterior ou tendo o inventário nele sido processado, o melhor critério, salvo engano, é a lei complementar atribuir esta competência à unidade federativa onde tem domicílio ou reside o donatário ou o herdeiro. Do contrário restarão feridos os princípios federativo e da

²⁸¹ Para Geraldo Ataliba, “Está aí um caso em que a Constituição realmente não regulou, não há norma constitucional. Então quem deve resolver não vai ser nenhuma – como diz Kelsen – ordem jurídica parcial: não vai ser nenhum Estado; vai ter que ser a ordem global e ela é que vai definir o critério válido para todo mundo. Esse critério vai estabelecer que Estado será beneficiado por esse tributo. É um caso de cabimento da norma, de lei complementar.” (ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar em matéria tributária**. Revista de direito tributário. n. 48. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1991, p. 98).

²⁸² “se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, é a lei complementar que, desempenhando a função que lhe foi atribuída pelo art. 146, I, da Carta Magna (‘dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária’, entre as pessoas políticas), vai disciplinar o assunto, dando critérios para que saiba, com exatidão, a qual unidade federativa competem os impostos em tela. Observamos que ‘regular a competência para a instituição do imposto’, como consta do art. 155, §1º, III, da Constituição Federal, não é modificá-la ou transferi-la para outras pessoas políticas, mas, simplesmente, declara-la”. (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 1.148)

autonomia distrital, abrindo espaço à ‘guerra fiscal’, cujos efeitos deletérios são por todos conhecidos.²⁸³

Sucedo que, querendo ou não, é vigente no ordenamento jurídico brasileiro lei complementar sobre a tributação de bens imóveis localizados no Brasil, ainda que oriundos de sucessão no exterior.

Isto porque a redação do artigo 41 do Código Tributário Nacional prevê expressamente que “O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro”²⁸⁴. Este parâmetro, inclusive, encontra-se alinhado com o critério utilizado pela Constituição no âmbito do artigo 155, §1º, inciso I (“relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal”).

Logo, sendo o inventário processado no exterior, mas havendo bens imóveis situados em estado brasileiro, com base na norma geral expedida pelo artigo 41 do Código Tributário Nacional, é possível a instituição do imposto nestas circunstâncias, cabendo ao Estado onde estiver localizado o imóvel, em face do elemento de conexão da situação do bem.

O mesmo não pode se dizer a respeito de imóveis situados no estrangeiro, ainda que o inventário tenha sido realizado no Brasil, tendo em vista o possível conflito de

²⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 1.149.

²⁸⁴ Hugo de Brito Machado considera a regra aplicável apenas ao imposto municipal (ITBI): “A norma do art. 41 do Código Tributário Nacional tem o objetivo de prevenir conflito de competência entre os Municípios. Como norma geral própria de lei complementar, tem fundamento no art 146, inciso I, da vigente Constituição Federal. (...) Em relação ao imposto sobre heranças e doações, todavia, a própria Constituição Federal estabeleceu norma reguladora de competência, dispondo que relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos o imposto compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, se neste obviamente estiver o imóvel. Em se tratando de bens móveis, títulos e créditos, o imposto cabe ao Estado onde se processar o inventário ou o arrolamento, ou ao Distrito Federal, quando se tratar de transmissão. Já em se tratando de doação, o imposto cabe ao Estado, ou ao Distrito Federal, onde tiver domicílio o doador” (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 1º a 95**. São Paulo: Atlas. 2015, p. 403).

incidências tributárias entre os países (onde localizado o imóvel e onde processado o inventário)²⁸⁵⁻²⁸⁶.

Em sentido radicalmente contrário, o pensamento de Hugo de Brito Machado nega a possibilidade de instituição do ITCMD em qualquer situação:

A rigor, esse imposto ainda não poderia ser instituído, à míngua da lei complementar. Por força do disposto no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, esse âmbito constitucional deve ser detalhado, explicitado, de sorte a evitar que os legisladores dos diversos Estados brasileiros estabeleçam tratamentos diferentes.²⁸⁷

Em posição intermediária, parte da doutrina empresta a invalidade ao tributo instituído sem a lei complementar prevista no art. 155, inciso III da Carta Magna. Não porque seria a lei complementar o único instrumento normativo apto a regular o exercício da competência tributária estadual, já que esta apenas a integra, aglutina-se enquanto mais um elemento da competência tributária, norma jurídica sobre o que apenas a Constituição Federal está autorizada a emitir²⁸⁸.

Mas sim porque, nessas situações, a lei complementar deve expedir norma geral especificamente para evitar conflitos de incidências tributárias, advindas de diferentes Estados que, eventualmente, elejam diferentes elementos de conexão para com a herança

²⁸⁵ “Por sua vez, Fernando Lemme Weiss entende que o fato de não haver sido editada a lei complementar nas hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 não significa que os Estados não possam prever a tributação nestas hipóteses e cobrar o imposto. Fundamenta sua interpretação em alguns argumentos: (i) de que o CTN foi recepcionado como lei complementar, e que o artigo 41 do CTN estabelece no caso de bem imóvel o Estado da situação do bem; (ii) com base no princípio da igualdade de tratamento entre contribuintes que deve ser sempre isonômico (artigo 150, inciso II, da CF/1988) (por exemplo: não seria possível admitir que alguém no Brasil possa receber uma herança sem o pagamento do ITCMD pelo simples fato do ‘de cujus’ ter residência no exterior, ou que a doação de bens não gere a incidência do ITCMD por conta do doador residir no exterior); e (iii) que tendo a lei complementar como única finalidade regular estas hipóteses de competência (inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155), os incisos I e II do próprio artigo 155 da CF/1988 poderiam ser interpretados da seguinte forma para resolver a questão: (a) se os bens forem imóveis o ITCMD é devido ao Estado em que se localizarem; (...). Em nossa opinião particular, há situações do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155, em que claramente não há possibilidade de haver nenhum conflito de competência entre os Estados brasileiros, pois as regras constitucionais (incisos I e II, parágrafo 1º, do artigo 155) já resolveriam expressamente a questão do Estado competente para tributar, como por exemplo, o ‘de cujus’ não residente com bens imóveis localizados em um Estado brasileiro (aplicação da regra ‘locus rei sitae’(…)”. Não se concorda com a complementação do autor, quando prevê como válida a incidência do ITCMD na hipótese do “‘de cujus’ brasileiro (com inventário no Brasil) com bens móveis no exterior (aplicação do ‘foro do inventário’)” (BIAVA JÚNIOR, Roberto. **A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o ‘de cujus’ possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior – análise da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses**. Revista de Direito Tributário Atual, n. 26. 2011, p. 327). Isto porque, no quesito sucessão com bens imóveis e móveis no exterior, não há previsão de regra geral em lei complementar. Ademais, há questões importantes de jurisdição brasileira frente a eventos ocorridos no exterior, tratado posteriormente.

²⁸⁶ Em igual sentido: MARTINS, Adriano Vidigal. **Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 223. São Paulo: Editora Dialética. 2014.

²⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 1º a 95**. São Paulo: Atlas. 2015, p. 366.

²⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão ‘causa mortis’ e por doação de bens e recursos recebidos no exterior: inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Editora Dialética. Nº 99. p. 156.

transmitida no exterior – em que pese termos demonstrado que, no que tange ao imóvel, este conflito de competência não é tão evidente.

Pode se considerar também que o aspecto espacial do Imposto *causa mortis* consiste, para bens imóveis, o Estado onde estiverem situados os bens e, para bens móveis, o Estado no qual se processar o inventário ou arrolamento ou onde tiver domicílio o sucedido, mas todas essas regras perdem validade quando se trata de país estrangeiro, alheio ao regramento expedido pela Constituição Federal e pela legislação interna. O critério legítimo indicado pela lei complementar perde vigência, posto se tratar de alcance da norma brasileira no exterior. Este pode ser um argumento.

Diante disso, a regra geral do ITCMD não se aplicaria a tais situações, necessitando-se de lei complementar para que a mesma diga quem é o sujeito ativo, qual o critério espacial possível.

Nas situações dos bens imóveis, já foi dito que este estudo não parte das mesmas premissas. Já no que diz respeito aos bens móveis, a edição da regra geral em lei complementar tributária se faz indispensável porque a matéria envolve o interesse de mais de um Estado, na medida em que mais de um deles poderia se julgar competente para instituir o ITCMD incidente sobre sucessão realizada em âmbito internacional, ocasionando inúmeras antinomias entre diferentes regras-matrizes tributárias entre tais entes. Daniel Monteiro Peixoto traz peculiar exemplo para a doação, mas que se aplica plenamente ao caso da sucessão *causa mortis*:

Tome-se, por exemplo, uma doação de bens móveis em que o doador possua domicílio fora do País; o donatário, no Estado de São Paulo, e os bens móveis (cotas de sociedade, e.g.) estejam situados em Minas Gerais. Poderia ocorrer, diante da mesma situação, a cobrança do tributo por ambos os Estados-membros: aquele, porque é local de residência de quem, afinal, manifesta capacidade contributiva com a doação; este, porque é o lugar em que estão os bens objeto de transmissão.²⁸⁹

Não obstante, em sentido contrário, a Lei do Estado de São Paulo n. 10.705/2000, por exemplo, contempla a tributação de sucessões ocorridas no estrangeiro mediante a previsão estabelecida no art. 4º, inciso I, alínea “b” e II, alínea “b”, em que pese o Tribunal de Justiça do Estado ter posicionamento sólido no sentido da necessidade de expedição, pelo Congresso Nacional, da lei complementar tributária, julgando reiteradamente pela inconstitucionalidade do citado artigo 4º da lei estadual nº 10.705/2000.

²⁸⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Sucessão familiar e planejamento tributário**. In: (coord.) PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Direito societário: estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório**. São Paulo: Editora Saraiva. 2009, p. 192

O entendimento na Corte Estadual foi solidificado na Arguição de Inconstitucionalidade decidida pelo Órgão Especial do Tribunal, ao qual se levou à apreciação a incidência de ITCMD sobre a transmissão sucessória de quotas societárias que o *de cuius* possuía de sociedade empresária no exterior. A lide perpassava por avaliar a constitucionalidade do art. 4º, inciso II, alínea “b” da Lei 10.705/2000 – que obrigava a sujeição ao ITCMD nestes casos, independentemente da existência de lei complementar.

A interpretação do Tribunal Estadual concluiu pela inconstitucionalidade do dispositivo, sob os peculiares argumentos de que, neste caso, o direito pátrio dependeria da compatibilização com o direito alienígena, a evitar a dupla tributação dos bens no Brasil e no exterior, sem a oportunidade de dedução.

De igual maneira, o legislador estadual de São Paulo criou variado tratamento tributário a resvalar no campo de tributação de outros Estados federados, considerada a peculiaridade da exação.

Para usar os termos da Corte Estadual de São Paulo,

A alínea *b* do inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal é exceção às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo parágrafo. A exceção clarifica a regra. Prescinde de Lei Complementar a instituição do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens imóveis – e respectivos direitos –, móveis, títulos e créditos de empresas situadas em Estado da Federação. Já as alíneas *a* e *b* do inciso III especificam a necessidade de regulação por Lei Complementar para as hipóteses de transmissão de bens imóveis ou móveis, corpóreos ou incorpóreos localizados no exterior, bem como de doador ou de *de cuius* domiciliados ou residentes fora do país ou no caso de inventário processado no exterior.

Com efeito, o que a torna excepcional é a extraterritorialidade do bem, da residência/domicílio do doador/*de cuius* ou do lugar aonde se processou o inventário.

O legislador constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para a instituição do imposto sobre a transmissão de bens, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência geradores de bitributação entre os Estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo uniforme o sistema de tributos.²⁹⁰

Essa linha de raciocínio, aliás, já fora adotada pelo Supremo Tribunal Federal quando declarara a inconstitucionalidade de leis estaduais que dispunham sobre o antigo tributo Adicional de Imposto de Renda, existente até 1995, e que consistia num acréscimo de até cinco por cento do que era pago à União a título de imposto de renda incidente

²⁹⁰ Tribunal de Justiça de São Paulo, Arguição de Inconstitucionalidade n. 0004604-24.2011.8.26.0000, Órgão Especial, Relatoria Desembargador Guerrieri Rezende, DJe 30.03.2011.

sobre lucros e ganhos de capital, devidos pelas empresas ou pessoas físicas sediadas no território estadual.

No julgamento do Recurso Extraordinário de nº 136.215/RJ, a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade da lei carioca que instituíra o imposto estadual sem lei complementar que estabelecesse normas gerais da tributação no caso. E o fundamento que se firmou foi o de que a diversidade de possíveis critérios espaciais do imposto causaria conflitos de incidência tributária entre os Estados.

Eis o trecho do voto do Ministro Relator do caso, Octávio Gallotti:

Admito que se preste esse permissivo, entre a disciplina de outras matérias, a possibilitar a instituição de tributos, dispensada, a título de formalidade, para esse fim, a prévia edição de lei complementar. Jamais, entretanto, quando a existência desta se torne materialmente imprescindível, para a dirimência de conflitos de competência entre os Estados. É esta última – e tipicamente – a hipótese em discussão, onde a diversidade de critérios legislativos estaduais sobre o domicílio de pessoas físicas e jurídicas (contribuintes e fontes de retenção), especialmente quando possuem mais de um estabelecimento, é campo fértil de inaceitável bitributação.²⁹¹

Hoje, a matéria teve a repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, motivo pelo qual a norma jurídica autêntica sobre a matéria há de ser brevemente estabelecida, dirimindo as dúvidas sobre a aplicação dessas normas. O recurso extraordinário paradigma é o de nº 851108/SP, que tem como relator o Ministro Dias Toffoli.

7.4 Art. 38, caput, CTN: valor venal

As regras gerais em matéria tributária também determinam a matéria do exercício da competência tributária no âmbito do Imposto *causa mortis*, mostrando-se objeto de contínua controvérsia nos Tribunais a questão do valor venal para fins do imposto estadual, celeuma que deve ser interligada com as circunstâncias constitucionais em que está inserido o tributo, em especial a sua materialidade que reivindica a obrigação de pagar o imposto estadual.

O Código Tributário Nacional é claro no sentido de que “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, de maneira que o critério *valor*

²⁹¹ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 136.215, Plenário, Relatoria Ministro Octávio Gallotti, DJ: 16.04.1996.

venal é o fator eleito pela Lei Complementar Tributária no exercício da competência estabelecida no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição da República.

Neste ponto específico, o critério valor venal é fixado para fins de imóvel, tendo em vista que o Código Tributário Nacional não mantém adequação com a Constituição no que diz respeito ao ITCMD, pois, como demonstrado a seguir, a competência tributária que serve de pano de fundo ao imposto *causa mortis* não é seguida pelo CTN.

Ao prever que o valor venal do bem é a base de cálculo do imposto, a Lei Complementar fazia referência ao antigo “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”. No entanto, a maior amplitude da competência tributária dos Estados não repercute em novas bases de cálculo: em São Paulo, por exemplo, a Lei 10.705/2000 prevê o valor venal como critério legítimo de apuração para bens móveis, repetindo-se o regramento geral quanto aos bens imóveis objeto da tributação estadual.

Há posicionamentos jurisprudenciais, inclusive já citados neste trabalho²⁹², que enxergam o valor venal como o valor de mercado do bem transmitido, de maneira que, “caso a importância declarada pelo contribuinte se mostre nitidamente inferior ao valor de mercado, pode o Fisco arbitrar a base de cálculo do referido imposto, desde que atendida a determinação do art. 148, do CTN”²⁹³.

Para Aliomar Baleeiro, “valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo condições usuais do mercado de imóveis”²⁹⁴, regramento que termina sendo atribuído aos bens móveis também, como dito.

Os Estados detêm certa margem competencial para precisar com maior rigor a definição da norma geral “valor venal” para fins do ITCMD, não podendo fugir, claro, do limite semântico que parte da Constituição e atende às demais limitações da tributação (materialidade, princípios, imunidades, etc.).

Tratando da materialidade do ITBI, cujo aspecto quantitativo também é regulado pelo artigo 38, CNT, o Superior Tribunal de Justiça detém o posicionamento de que “a base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, o qual não se identifica necessariamente com o IPTU”²⁹⁵.

²⁹² Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul. Agravo de Instrumento n. 1408661-17.2016.8.12.0000, Rel. Desembargador Júlio Roberto Siqueira Cardoso, Quinta Câmara Cível, DJe 29.09.2016.

²⁹³ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 261.166/SP, Relatoria Ministro José Delgado, DJe 06.11.2000.

²⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003, p. 249.

²⁹⁵ Superior Tribunal de Justiça, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 1.191.604/SP, Relatoria Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.05.2018.

Esta posição está intrinsecamente vinculada à materialidade do ITBI, apta a reivindicar a tributação sempre quando se der, no mundo dos fatos, a transmissão onerosa entre vivos de bem imóvel. Atribuir o valor venal como sendo o valor da transação imobiliária, portanto, é dar proporcionalidade intranormativa ao tributo, adequando a hipótese à consequência normativa.

O mesmo exercício precisa ser implementado pelos Estados quando o assunto é ITCMD: positivar critérios legítimos para a adequação do *quantum* à hipótese tributária, razão pela qual, especialmente no Imposto sobre transmissão *causa mortis*, José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen descrevem que “A homologação judicial da avaliação constitui ato imprescindível para a fixação do valor do bem ou direito, objeto da transmissão hereditária”²⁹⁶, fato absorvido pela legislação tributária do Estado de São Paulo, quando o artigo 10 da Lei estadual 10.705/2000 refere-se ao valor venal como sendo aquele “atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz”.

A questão da avaliação dos bens em Juízo é importante para fins de sucessão via inventário judicial em sentido estrito, mas, no que toca às sucessões via inventário extrajudicial ou arrolamentos sumários, fica mantida a certa amplitude competencial aos Estados na fixação desta grandeza.

Nestas últimas hipóteses, o Estado fica legitimamente autorizado para instaurar processo administrativo voltado ao arbitramento da grandeza tributável, ofertando-se ao contribuinte a oportunidade de influenciar neste desfecho, em respeito ao devido processo legal, segundo o qual (i) “ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LIV, CRFB) e (ii) “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, CRFB). O respeito deve ser deferido também ao artigo 148 do Código Tributário Nacional²⁹⁷⁻²⁹⁸.

²⁹⁶ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do advogado. 2013, p. 222.

²⁹⁷ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

²⁹⁸ “Mais uma vez tratando de ITBI, o Superior Tribunal de Justiça definiu que O STJ já firmou jurisprudência no sentido da possibilidade de o Município, no exercício da sua competência tributária, vir a arbitrar o valor do ITBI pelo valor real de mercado do imóvel, não ficando adstrito ao valor venal fixado para o IPTU, nem aquele declarado pelo comprador e vendedor no ato do registro imobiliário do negócio jurídico celebrado. Exige-se, apenas, que o arbitramento da base de cálculo seja precedido de regular processo administrativo” (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1725761/SP, Relatoria Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24.05.2018)

7.5 Art. 35, parágrafo único, CTN

O critério material *transmissão causa mortis* está relacionado com normas jurídicas de cunho civil²⁹⁹, processual civil e propriamente tributário. Mas, como diz Caio Mário da Silva Pereira, “a interpretação normativa não significa, entretanto, indecisão conceitual”, de maneira que ao direito civil concerne à definição dos direitos e deveres, o direito processual regula a forma pela qual os exercer e o tributário – em sua típica sobreposição – atua sobre essas duas camadas, ensejando obrigação sobre as condutas legalmente tipificadas³⁰⁰.

O ponto de convergência desta intersecção fica claro no artigo 35, parágrafo único do Código Tributário Nacional, dispositivo que também exerce papel fundamental nessa interligação entre a camada complementar e a legislação ordinária de cunho civil e processual civil, na medida em que prevê a seguinte regra jurídica:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

O parágrafo único do art. 35, CTN revela que a tributação recai não sobre a herança, enquanto “instituto universalizado”, mas sobre a materialidade dos quinhões hereditários, até por adequação ao princípio da capacidade contributiva já estudado. O dispositivo enseja a legislação processual que se vê a seguir. Seria, por assim dizer, uma adequação do processo à matéria veiculada no artigo da Lei Complementar Tributária.

Ocorrer tantos fatos geradores distintos significa ditar a regra de que cada herdeiro ou legatário figurará como sujeito passivo de obrigação tributária individualizada, certa e precisamente vinculada à capacidade contributiva decorrente do quinhão ou legado atribuído, a revelar, inclusive, que o tributo não recai sobre a herança

²⁹⁹ “A adequada compreensão da abrangência da regra-matriz de incidência do imposto estadual depende de conceitos de direito civil.” (COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, p. 382).

³⁰⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direito das sucessões**. 24ª Ed. Atual. MOREIRA, Carlos Roberto Barbosa. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 351.

genericamente considerada, incidindo sobre o “benefício econômico deixado aos herdeiros”³⁰¹.

Para Hugo de Brito Machado, o parágrafo único do art. 35 impõe que haverá tantas bases de cálculo distintas quantos sejam os herdeiros ou legatários, de modo que a determinação da alíquota ocorrerá em razão de cada uma destas bases de cálculo, em face de cada quinhão ou legado. Em complemento, o autor ainda assevera o seguinte:

Não pode o legislador estadual estabelecer que ‘as alíquotas desse imposto serão definidas com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens e direitos transmitidos’. Norma com esse conteúdo contraria o art. 35, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e o que é mais grave, fere o princípio da capacidade contributiva.³⁰²

A norma jurídica tributária se adequa à lei privada, na medida em que o Código Civil estabelece o norte interpretativo de que o herdeiro “não responde por encargos superiores às forças da herança”, tal como disposto no *caput* do artigo 1.792, em face do qual Paulo Nader ensina que “quem herda assume o ativo e o passivo; todavia, o herdeiro não se sujeita a pagar além do quinhão que lhe couber”³⁰³.

O artigo 1.792 do Código Civil revela que a herança responde pelas dívidas do espólio antes da partilha, e os herdeiros só responderão depois de promovida a partilha dos bens deixados, proporcionalmente à parte que lhes couber na herança³⁰⁴. De igual maneira, o artigo 1.791 ordena que, até o momento em que partilhados os bens componentes da herança, esta será tida como indivisível (bem imóvel, nos termos do art. 80, II), regulada conforme as regras do condomínio civil.

É interessante notar que nem todos os países desenham a competência tributária sobre a herança desta maneira. Aliomar Baleeiro identifica que algumas nações impõem a exação “sobre o acervo hereditário global”, em que pese predominar, na atualidade, a tendência para calcular o imposto sobre heranças a partir dos quinhões “com tabelas progressivas, atendidas as condições pessoais dos herdeiros”³⁰⁵.

Ricardo Lacaz Martins também escreve que não é unanimidade entre os países esta forma específica de tributação, no Brasil, é impositiva em face da do princípio

³⁰¹ Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 177.435, Relatoria Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 03.04.2001.

³⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 1º a 95**. São Paulo: Atlas. 2015, p. 366.

³⁰³ NADER, Paulo. **Curso de direito civil: direito das sucessões**. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2014, p. 37.

³⁰⁴ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. Volume 6: Direito das sucessões. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2006, p. 387-388.

³⁰⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atual. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. 18ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2012, p. 482.

constitucional da capacidade contributiva³⁰⁶ – que, já se falou, aplica-se a todos os impostos indistintamente, nos termos da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Para o autor,

A tributação da herança pode ser alcançada, genericamente, por meio da aplicação de dois métodos diferentes. O primeiro, denominado estate duty, consiste na imposição da herança total deixada pelo defunto; e o segundo, conhecido pelo inheritance tax, tributa as cotas sucessórias individuais recebidas pelos herdeiros ou legatários. A partir desses dois métodos básicos pode-se alcançar um terceiro sistema de tributação, composto pela coexistência, em uma mesma sucessão, da tributação da herança global e das cotas sucessórias. Assim, se a tributação final recai sobre os herdeiros, então o imposto deveria ser formulado de modo a ser aplicado com justiça em relação aos beneficiários. Mas não é isso que ocorre com a tributação sobre a herança global, que não leva em consideração a capacidade de pagamento dos herdeiros, mas sim a do defunto. O principal argumento dos defensores de um inheritance tax baseia-se, portanto, na necessidade de alcançar a capacidade individual de pagamento dos herdeiros.³⁰⁷

A coordenação da norma tributária com as normas civis e aquelas de cunho processual civil se dá de maneira natural e consequente, tendo em vista que o ordenamento jurídico brasileiro pressupõe a forma – processo – mediante a qual o conteúdo – matéria – será alcançado, viabilizando-se a precisa indicação da base de cálculo do imposto sobre transmissão *causa mortis*.

Neste sentido, em nosso ordenamento jurídico, a sucessão se dá via mecanismo processual específico, em que diferentes institutos tais como inventário, arrolamento e partilha, judiciais ou extrajudiciais, articulam-se com a tributação, com potencial para condicionar o exercício de competência do Imposto *causa mortis*.

O Superior Tribunal de Justiça confirma os mais diversos efeitos deste artigo à conformação da competência dos Estados, inclusive, no que tange à identificação do instante em que o tributo pode ser objeto de lançamento tributário – questão que influencia diretamente o debate sobre a decadência no imposto estadual, por exemplo.

³⁰⁶ “Da análise, ainda que superficial de tais teorias, conclui-se que o sistema de cotas sucessórias é o que melhor se coaduna com os sistemas tributários que visem adequar o imposto à capacidade contributiva dos contribuintes, realizando-se através da progressividade e da personalização do imposto a almejada igualdade tributária. (...). Dessa forma, em decorrência de um único falecimento se irradiarão os efeitos da previsão legal da transmissão de bens e direitos, tantas vezes quantos forem os favorecidos. Ou seja, ocorrerá uma regra-matriz de incidência para cada herdeiro ou legatário, que se sujeitará ao imposto de transmissão incidente sobre o seu quinhão ou legado”. (Krukoski, Cristiane Aparecida Moreira. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão ‘causa mortis’ de quaisquer bens ou direitos**. Dissertação (mestrado em direito) – Faculdade de direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2002, p. 60.

³⁰⁷ MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das heranças e doações**. Dissertação (mestrado em direito) – Faculdade de direito da Universidade de São Paulo. São Paulo. 1998, p. 70-71.

Ao que importa ao presente capítulo (e isso já foi tratado no tópico da limitação temporal inerente à materialidade), cabe dizer que a Corte Superior costuma determinar que, embora a herança seja transmitida com a abertura da sucessão, a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação dos herdeiros ou legatários, e, por conseguinte, dos “tantos fatos geradores distintos” a que alude o citado parágrafo único do art. 35, CTN³⁰⁸.

Logo, este dispositivo revela-se como instrumento de interface entre a legislação material, especialmente as regras gerais advindas da lei complementar, e as regras civis e processuais civis, de cunho sucessório, mediante as quais se operacionaliza a transferência de titularidade do *de cuius* aos herdeiros ou legatários.

Justamente por isso que não termina aqui a análise dos condicionantes da tributação via imposto *causa mortis*. O viés sucessório, fixado na legislação privada ou de ritos processuais também influencia fortemente na imposição tributária, tema objeto de reflexão no próximo capítulo.

³⁰⁸ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.660.491, Segunda Turma, Relatoria Ministro Herman Benjamin, DJe 16.06.2017.

8 NORMAS SUCESSÓRIAS

Até aqui, percorreu-se o caminho das mais diversas condicionantes à tributação da herança presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Desde a materialidade em sentido estrito, até as regras gerais presentes no Código Tributário Nacional, é possível ir construindo a competência tributária legítima dos Estados no que tange ao Imposto sobre a transmissão em virtude de morte.

Não obstante, a própria materialidade do imposto e, especialmente, a regra geral contida no parágrafo único do artigo 35, CTN, descreve um cenário em que a competência tributária que possibilita a tributação da herança termina sendo também condicionada pelas normas jurídicas inerentes ao curso do processo sucessório, de maneira que é preciso uma conformação da obrigação tributária aos demais exercícios de competência (em sentido amplo) revelados no curso do processo de sucessão.

Isto se dá, especialmente, por dois motivos: pela competência privativa da União relativa à legislação sobre matéria de cunho processual, conforme dicção do artigo 22, inciso I da Constituição Federal. E, por outro lado, pela expressa norma geral estabelecida no artigo 192 do Código Tributário Nacional, que veicula garantia e privilégio destinado ao imposto sobre transmissão *causa mortis*, na exata medida em que prescreve a ordem de que “Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas”. Isto sem contar na própria materialidade do tributo, como já falado.

O contexto normativo promove uma relação próxima e direta entre as regras processuais, ou até procedimentais – no caso de inventário extrajudicial, com a competência tributária dos Estados no sentido de instituir, fiscalizar e cobrar o imposto *causa mortis*³⁰⁹.

³⁰⁹ “A cobrança do ITCMD-*causa mortis*, por sua vez, detém intrínseca relação com o processo judicial de formalização da sucessão de bens e, ao mesmo tempo, com a atividade administrativa desenvolvida pela Fazenda Pública Estadual. A definição dos contornos jurídicos para viabilizar a cobrança do tributo no momento correto é fundamental aos dois polos da relação jurídica (sujeito ativo e passivo), evitando, inclusive, a evasão fiscal (...). É bem verdade que a instituição de procedimentos sucessórios extrajudiciais, a exemplo do inventário extrajudicial previsto no art. 982 do CPC (com redação conferida pela Lei nº 11.441/2007), mitiga esta relação do tributo com o processo judicial. Entretanto, a utilização do processo sucessório judicial ainda é quantitativamente alta e o arrolamento sumário, como procedimento especial, célere e de regime jurídico próprio distinto do inventário, possui peculiaridades que geram dúvidas e discussões diretamente sobre o recolhimento do imposto estadual” (FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. **A cobrança de ITCMD no arrolamento sumário: perspectivas da norma de competência na jurisprudência do STJ**. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 234, mar-2015, p. 74).

Por isso que, ao invés de parar nas regras gerais advindas do Código Tributário Nacional, é preciso indicar estes limites, estes seguidos “desde que” as regras processuais impõem às dezenas de leis estaduais que estabelecem o imposto *causa mortis*.

8.1 Inventário e partilha: modalidades sucessórias

Na linha do que já foi exposto, o direito sucessório está localizado na descontinuidade das relações jurídicas, no momento dramático da vida em face do qual o homem nada pode fazer, de maneira que cabe ao regramento da sucessão atribuir linguagem normativa a este instante, religando os pontos e *tornando contínuo o descontínuo*.

A abertura da sucessão se dá com o falecimento do *de cuius*, momento a partir do qual se estabelece, entre os herdeiros, um estado de comunhão, condomínio, relativamente aos bens do acervo hereditário, comunhão esta que cessará após a partilha, consistente na divisão e fixação do quinhão hereditário³¹⁰.

Isto porque a herança é o conjunto de direitos e obrigações que constava em nome de quem faleceu e que não foram extintos em razão da morte. Diz-se “conjunto” porque, segundo o direito brasileiro, a herança é um bem unitário, além de ser considerado imóvel³¹¹.

Mas, de qualquer modo, a liquidação da herança³¹² precisa ser levada a efeito, de modo a se decidir (pois, afinal, é o juízo sucessório quem define) os bens integrantes do acervo patrimonial sucessório, movimento processual consubstanciado no instituto (norma jurídica) do inventário, sobre o que Maria Helena Diniz aponta o seguinte:

Eis por que é imprescindível o inventário (judicial ou extrajudicial), que visa relacionar, descrever minuciosamente e avaliar os bens do *autor successionis*, para possibilidade que se reparta com igualdade o acervo entre os herdeiros. Somente com o inventário será possível a efetiva aquisição da herança pelos sucessores, na proporção de suas quotas hereditárias.³¹³

³¹⁰ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: direito das sucessões**. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 411.

³¹¹ Para o direito civil brasileiro, nos termos do artigo 80, inciso II do Código Civil, a herança é tida por bem imóvel ainda que fosse composta apenas de bens móveis, ou direitos reais sobre bens móveis. Enquanto não auferidos os quinhões hereditários, distribuídos entre os herdeiros, a sucessão está aberta, de maneira que os direitos ali estabelecidos são integrados numa certa universalidade.

³¹² MONTEIRO, Washington Barros. **Curso de direito civil**. V. 6. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva. 1981, p. 270.

³¹³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: Direito das sucessões**. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 411.

Num primeiro estágio, o inventário corresponde à “atividade processual endereçada à descrição detalhada de toda a herança”³¹⁴, de modo que é esse o momento para individualizar, descrever, precisar todos os bens, ativos ou passivos, que foram transferidos aos herdeiros com a morte do sucedido. É a fase de “levantamento e verificação dos bens integrantes do espólio”, enquanto que na partilha, “é feita a divisão do espólio entre os sucessores”³¹⁵⁻³¹⁶.

Até a partilha, o direito dos coerdeiros permanece indivisível, guardando a natureza de condomínio, nos termos definidos pelo artigo 1.791 do Código Civil, de maneira que a concretização da grandeza tributável ainda não pode figurar como definitiva – haja vista os termos do artigo 35, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Até a partilha, nenhum herdeiro ou legatário – sujeitos passivos da obrigação tributária – teria a posse exclusiva sobre um determinado bem objeto da sucessão. Só com o advento da partilha é que cessa a indivisão, a universalidade, e se limita o direito do herdeiro ao respectivo quinhão hereditário³¹⁷.

Em segundo estágio, a partilha se mostra como o instrumento jurídico vocacionado para a *divisão* do acervo patrimonial entre os herdeiros, mediante o qual se promove a adjudicação do quinhão a eles respectivo.

Sobre a partilha, Francisco José Cahali traz a lição de ser “o meio pelo qual se promove a efetiva transferência da herança”, embora, diz o autor, haja transmissão automática dos bens em decorrência do princípio da *saisine*³¹⁸.

Euclides de Oliveira e Sebastião Amorim descrevem o seguinte:

Quando morre uma pessoa deixando bens, abre-se a sucessão e procede-se o inventário, para regular apuração dos bens deixados, com a finalidade de que passem a pertencer legalmente aos seus sucessores. O inventário é o procedimento obrigatório para a atribuição legal dos bens aos sucessores do falecido, mesmo em caso de partilha extrajudicial.³¹⁹

³¹⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 255.

³¹⁵ WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil: Processo Cautelar e Procedimentos Especiais**. 13ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014, p. 342.

³¹⁶ “*Inventário* (derivado do verbo *invenire*, que significa ‘achar, encontrar’) é o meio técnico de anotar e registrar que ‘for encontrado’, pertencente ao morto, para ser atribuído aos seus sucessores.” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direito das sucessões**. Atualização de Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 351.

³¹⁷ Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, Agravo de Instrumento n. 2005.029635-2, Rel. Des. Fernando Carioni, DJe 22.06.2006.

³¹⁸ CAHALI, Francisco José. **Direito das Sucessões**. 3ª ED. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2007, p. 357.

³¹⁹ OLIVEIRA, Euclides de; AMORIM, Sebastião. **Inventários e partilhas**. 22ª Ed. São Paulo: LEUD. 2009, p. 299.

Ambos os estágios estão inseridos no inventário, o qual não consiste necessariamente em ação judicial, visto que pode não ter lide nem partes, mas apenas interessados, quando realizado extrajudicialmente.

Em paralelo, quando judicial, a lei fixa três formas mediante as quais será processado o inventário e a partilha: o inventário em sentido estrito, pelo rito tradicional, regido pelos artigos 610 a 658 do Código de Processo Civil (Lei 13.105, de 16 de março de 2015); outro de caráter mais singelo, denominado de arrolamento, que pode se desenrolar pelo rito comum ou sumário, cujas regências fica a cargo dos artigos 659 a 667 do Código de Processo Civil atual.

Por consequência lógica, prescinde de partilha a sucessão com apenas um herdeiro, mantendo-se a necessidade de inventário, questão já assimilada a nível procedimental pelo Conselho Nacional de Justiça, cuja Resolução nº 35, de 24 de abril de 2007 trouxe, em seu artigo 26, a disposição de que não haverá partilha nestas circunstâncias, “lavrando-se a escritura de inventário e adjudicação dos bens” em favor do único sucessor.

8.1.1 Extrajudicial

A sucessão extrajudicial é possível sempre quando não houver testamento nem interessado incapaz, podendo as partes levarem o plano de partilha até o Cartório, formalizada em escritura pública, acompanhadas de advogado, descabendo, portanto, a necessidade de homologação judicial.

Caio Mário da Silva Pereira alimenta a semântica da matéria com os seguintes dizeres:

Partilha extrajudicial por escritura pública. Modalidade especial de partilha amigável é aquela de que tratava, originalmente, a Lei nº 11.441, de 4 de janeiro de 2007 e que agora se encontra disciplinada no art. 610, §§ 1º e 2º, do Código de Processo Civil de 2015. Não havendo testamento (válido) ou interessado incapaz, podem os sucessores proceder à partilha por escritura pública, a qual, nesse caso, *independe* de posterior homologação do Poder Judiciário e constitui, desde logo, título hábil para qualquer ato de registro, bem como para levantamento de importância depositada em instituições financeiras. Essa modalidade de partilha, sem a intervenção judicial, constitui *mera faculdade*, podendo os interessados, ainda que maiores e capazes, dar preferência ao processo judicial (de homologação de partilha amigável) hoje disciplinado nos arts. 659 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015.³²⁰

³²⁰ O mesmo autor ainda complementa suas ideias no seguinte sentido: “Para que seja válida, a partilha extrajudicial deve ser obrigatoriamente celebrada por *escritura pública* (será nula, se por instrumento particular) e os que nela intervierem hão de estar obrigatoriamente assistidos por seus respectivos advogados, ou por advogado que lhes seja

O Código de Processo Civil de 1916, materializado na Lei 3.071, de 1º de janeiro de 1916, já previa a possibilidade de inventário extrajudicial mediante escritura pública e sem homologação de juiz, conforma redação do artigo 1.773 então vigente.

Antes disso, o Decreto Federal nº 2.800, de 19 de janeiro de 1898 trazia o modelo procedimental com a previsão de oitiva da Fazenda Pública, embrião da normatização hoje vigente no Código de Processo Civil de 2015.

No entanto, no meio do caminho, o Estatuto Processual de 1973 (Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973) previu, por muito tempo, a regra jurídica de obrigatoriedade indistinta do inventário judicial, nos termos de seu artigo 982, até o momento em que entraram em vigor o Código Civil de 2002 (Lei 10.604, de 10 de janeiro de 2002) e a Lei 11.441, de 04 de janeiro de 2007³²¹.

Isto porque o artigo 2.015 do Código Civil Brasileiro faculta aos herdeiros capazes a partilha amigável por escritura pública e, em paralelo, a dicção do art. 982, CPC/1973, decorrente da Lei 11.441/2007, garantia expressamente o mesmo procedimento, condicionando a ida ao Judiciário apenas nas hipóteses de herdeiro incapaz ou diante da divergência entre os herdeiros.³²²

No que diz respeito a estes aspectos temporais, a interpretação dada por Humberto Theodoro Júnior é no sentido de ser irrelevante a data de falecimento do autor da herança para fins de aplicação da nova legislação que autoriza o inventário extrajudicial.

“A forma do inventário por escritura pública”, diz o Autor, “aplica-se mesmo às sucessões abertas antes da legislação que introduziu, em nosso direito positivo, esse procedimento extrajudicial”, o que se coaduna com a lição clássica de que as inovações

comum, ou ainda por defensor público, cujas qualificações e assinaturas constarão do ato notarial (novo Código de Processo Civil, art. 610, §2º). A existência de testamento que deva ser cumprido afasta a possibilidade de utilização dessa modalidade de partilha, ainda que todos os interessados sejam maiores e capazes” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direito das sucessões**. Atualização de Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24ª Ed. Rio de Janeiro. 2017, p. 393-394).

³²¹ “a Lei nº 11.441, de 4 de janeiro de 2007 (que alterou disposições do Código de Processo Civil então em vigor), passou a permitir, todavia, o inventário e a partilha por escritura pública, quando não houver testamento ou herdeiro incapaz. A mesma solução foi adotada no Código de Processo Civil de 2015 (art. 610, §§ 1º e 2º)” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direito das sucessões**. Atualização por Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 351-352).

³²² WEIS, Fernando Lemme. **O Imposto de Transmissão Causa Mortis e a Partilha Extrajudicial**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. V. 146, nov. 2017, p. 25.

de cunho processual se aplicam imediatamente aos processos em curso³²³⁻³²⁴. A mesma linha de raciocínio é desenvolvida por Zeno Veloso, diga-se de passagem³²⁵.

Ademais, enquanto o processo judicial de inventário deverá ser instaurado quando o *de cuius* tenha deixado testamento ou haja, dentre os herdeiros, sujeito incapaz (art. 610, CPC), o procedimento de inventário extrajudicial somente é possível na hipótese em que os interessados sejam maiores, capazes e concordes quanto à forma de divisão, nos termos do atual cenário normativo vigente, especialmente o art. 2015, Código Civil cumulado com o art. 610, §2º do Código de Processo Civil.

Nos termos do referido artigo 610, CPC:

Art. 610. Havendo testamento ou interessado incapaz, proceder-se-á ao inventário judicial.

§ 1º Se todos forem capazes e concordes, o inventário e a partilha poderão ser feitos por escritura pública, a qual constituirá documento hábil para qualquer ato de registro, bem como para levantamento de importância depositada em instituições financeiras.

§ 2º O tabelião somente lavrará a escritura pública se todas as partes interessadas estiverem assistidas por advogado ou por defensor público, cuja qualificação e assinatura constarão do ato notarial.

Neste cenário, a legislação processual atual admite a sucessão na via extrajudicial quando: (i) todos os interessados são maiores e capazes e (ii) a sucessão não for testamentária, havendo de ser legítima³²⁶; (iii) todos os interessados concordem quanto aos termos da partilha; (iv) todos os interessados compareçam à presença do Tabelião assistidos por advogado, podendo-se firmar, inclusive, em uma só escritura, a cessão e transferência de direitos hereditários seguidos de partilha.

Logo, não está facultada a eleição dessa via quando há testamento, de maneira que, ainda que os herdeiros sejam capazes e concordes, é possível a partilha de forma

³²³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 261.

³²⁴ Isto não pode se sobrepor, porém, à observação de que as regras de direito tributário, relativas ao ITCMD (e ao direito civil) serão aquelas em vigor na data da abertura da sucessão, do evento morte, nos termos do artigo 1.787 do Código Civil e da Súmula 112 do Supremo Tribunal Federal (“O imposto de transmissão “causa mortis” é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”).

³²⁵ VELOSO, Zeno. **Lei n. 11.441, de 04.01.2007 – aspectos práticos da separação, divórcio, inventário e partilha consensuais**. Belém: Anoreg/PA. 2008, p. 27.

³²⁶ O Conselho Nacional de Justiça editou o Provimento nº 56, de 14 de julho de 2016 para recomendar aos Tabeliães de Notas que acessem o Registro Central de Testamentos Online (“RCTO”), base de dados integrante da Central Notarial de Serviços Compartilhados (“CENSEC”), de modo que eventuais testamentos públicos existentes não sejam ignorados.

amigável, mas tal fato não desobriga as partes de obterem a homologação mediante o processo judicial de inventário³²⁷⁻³²⁸.

Inclusive, neste instante, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 134, inciso V, impõe a responsabilidade tributária solidária em face dos “tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício”, de maneira que a legislação federal que dispõe sobre os serviços notariais e de registro (Lei 8.935, de 18 de novembro de 1994) atribui aos notários o dever de fiscalizar os tributos cujos fatos jurídicos tributários tenham relação com atos do seu ofício³²⁹.

Este fato provoca a antecipação do pagamento do tributo já no momento da perfectibilização da transmissão *causa mortis* em cartório. No Estado de São Paulo, por exemplo, o Decreto 46.655, de 1º de abril de 2002, que regulamenta o ITCMD, estende a responsabilidade do tabelião a diversos atos, tais como certificar a veracidade do valor dos bens, certificar-se de que foi recolhido o tributo, além de apresentar ao fisco, quando solicitado, cópias dos documentos apresentados pelo contribuinte quando da formalização da sucessão e, em paralelo, do recolhimento do ITCMD.

Tal dever de fiscalização, inerente à atribuição de responsabilidade solidária dos notários, ganha ainda maior relevo diante da livre escolha que têm os herdeiros de lavrarem a escritura pública em Município e Tabelião de sua vontade, o que está garantido

³²⁷ VELOSO, Zeno. **Lei n. 11.441, de 04.01.2007 – aspectos práticos da separação, divórcio, inventário e partilha consensuais**. Belém: Anoreg/PA. 2008, p. 24.

³²⁸ Em meio a este cenário, de proximidade singular da Fazenda Pública estadual no processo sucessório, o Conselho Nacional de Justiça, no exercício de sua competência de controle da atuação administrativa do Poder Judiciário, editou, logo após a promulgação da já tratada Lei 11.441/2007, a Resolução de nº 35, de 24 de abril de 2007, no intuito de emprestar maior eficiência aos procedimentos atinentes ao inventário extrajudicial, formalizado via escritura pública. Dentre outras questões, o artigo 2º, *caput* traz a regra de que eventual opção pela via extrajudicial, no curso do processo de inventário, deve ser precedida da desistência da ação de inventário, após o que se firmará a partilha extrajudicial. Com base neste dispositivo, a Fazenda Estadual costuma se opor à extinção dos inventários, posicionamento que está fora do âmbito de competência entregue pela legislação processual civil. A prerrogativa de concordância para extinção de qualquer processo judicial está adstrita ao réu, nos termos do artigo 485, §4º do Código de Processo Civil. Já se registrou, linhas atrás, que a Fazenda Pública Estadual – sujeito ativo do ITCMD – não figura como réu, mas, sim, como terceiro interessado na ação sucessória. Sua condição foi concedida pela sistemática sucessória para resguardar a exação tributária, permitindo-lhe a fiscalização no curso do processo, de maneira que a concordância pela extinção do inventário não se revela prerrogativa vinculada ao fim almejado, na medida em que continua garantida sua atividade fiscalizatória e competência para lançamento – que passará a ser promovida nos termos da partilha extrajudicial. O lançamento tributário não está sujeito ao arrolamento sumário. Pode ser exercido na via administrativa de igual maneira, com ainda maior liberdade, eis que a Fazenda Pública não se encontra adstrita diretamente à deliberação judicial no processo sucessório, daí por que é despido de legitimidade o ato infralegal que condiciona a possibilidade de desistência do inventário à concordância da Fazenda Pública.

³²⁹ “Como se passa com as escrituras públicas em geral, o tabelião é responsável pelo controle do recolhimento do imposto de transmissão e pela exigência de comprovantes das quitações tributárias que digam respeito aos bens transmitidos e sem os quais a escritura de inventário e partilha não logrará registro no cartório imobiliário (CTN, art. 134, V, e Lei nº 8.935/1994, art. 30, XI)” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil: procedimentos especiais**. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 261).

pela Lei 8.935, de 18 de novembro de 1994³³⁰ e ratificado pela Resolução do Conselho Nacional de Justiça nº 35/2007³³¹.

Este procedimento esclarece que – nesta modalidade sucessória, a constituição do crédito tributário costuma se dar diretamente pelo contribuinte, a quem costuma se impor o dever de entrega de declaração com os elementos necessários à apuração do imposto, como é o caso do Estado de São Paulo (Decreto 46.655/2002, art. 26-A).

A forma de transmissão *causa mortis* – no caso, inventário extrajudicial – não interfere significativamente na tributação via ITCMD. Em linhas gerais, nota-se que as normas jurídicas tributárias, voltadas à instituição, fiscalização e cobrança do tributo estadual, não enfrentam maiores conformações quando a sucessão é promovida na via administrativa, apenas no que tange à antecipação do pagamento do tributo quando da lavratura da escritura pública de inventário e partilha, consequência natural da atribuição de responsabilidade tributária aos órgãos³³².

É possível identificar apenas que o aspecto espacial do exercício da competência pode vir a ser modificado pelo lugar em que os herdeiros tenham promovido a transmissão *causa mortis*, no caso da sucessão de bens móveis.

Isto porque, a Constituição Federal, no artigo 155, inciso II, indica os primeiros condicionantes da competência tributária estadual ao delimitar que os bens móveis, títulos e créditos poderão ser objeto de tributação apenas no Estado onde se processar o inventário.

No caso de inventário extrajudicial, importante registrar que o já citado 8º da Lei 8.935/1994 permite a livre escolha do tabelião de notas independentemente do domicílio das partes e situação dos bens, de tal maneira que se estaria diante da livre escolha, pelo contribuinte, daquele Estado em face do qual a herança seria oferecida à tributação – caso permitida a sucessão por escritura pública, isto é, sendo os herdeiros concordes, capazes e não havendo testamento.

Logo, as regras de competência jurisdicional para fins de inventário judicial, inventário via arrolamento ou arrolamento sumário não se aplicam à hipótese do inventário extrajudicial. Humberto Theodoro Júnior deixa clara sua posição:

³³⁰ Art. 8º É livre a escolha do tabelião de notas, qualquer que seja o domicílio das partes ou o lugar de situação dos bens objeto do ato ou negócio.

³³¹ Art. 1º Para a lavratura dos atos notariais de que trata a Lei nº 11.441/07, é livre a escolha do tabelião de notas, não se aplicando as regras de competência do Código de Processo Civil.

³³² PRADO, Clayton Eduardo. **Reflexos da Lei nº 11.441/2007 no ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação**. Revista do Advogado, São Paulo, v. 27, n. 91, p. 57, maio 2007.

Ressalva-se, porém, que as regras do art. 48 do NCPC restringem-se à competência interna para o inventário judicial. Quando se opta pelo inventário extrajudicial, as partes são livres para escolher o tabelião de sua confiança, sem indagar da sede do ofício notarial. Nesse sentido, prevê a Resolução nº 35 do CNJ, no art. 1º, que, ‘para a lavratura dos atos notariais de que trata a Lei nº 11.441/07 [NCPC, art. 610, §1º], é livre a escolha do tabelião de notas, não se aplicando as regras de competência do Código de Processo Civil.’³³³

Em que pese não ser comum, face à baixa discrepância entre alíquotas nos Estados da federação, poderia ocorrer situação em que os herdeiros promoveriam a sucessão extrajudicial em outro Estado, em Tabelião de Notas a sua escolha, no objetivo de se beneficiar com uma menor tributação do imposto estadual sobre a sucessão de bens móveis, em relação aos quais a Constituição Federal condicionou o exercício da tributação ao foro do inventário³³⁴, que, no caso, pode ser livremente escolhido pelos interessados na sucessão.

8.1.2 Arrolamento: comum e sumário

Não se pode confundir as normas jurídicas que concretizam o instituto do arrolamento e do arrolamento sumário com o inventário e a partilha realizados na via extrajudicial, este último tratado no item anterior. Além da sucessão via escritura pública, a sucessão pode ser efetivada por meio do que restou positivado como processo de arrolamento, que pode ser sumário ou comum (arrolamento em sentido estrito).

A ideia do rito processual do arrolamento (em sentido estrito e sumário) consiste em espécie mais célere, em que boa parte das solenidades formais, previstas no inventário judicial, não é aplicada.

8.1.3 Arrolamento sumário

A espécie de arrolamento prevista no artigo 659 do Código de Processo Civil pode ser levada a efeito por herdeiros que optam pela partilha amigável, não importando o valor do espólio a ser partilhado, de maneira que os sujeitos passivos do Imposto *causa mortis*,

³³³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 266.

³³⁴ Fernando Lemme Weiss não concorda com tal disposição quando entende que o elemento de conexão constitucional que visa a definição do sujeito ativo referente aos bens móveis é o lugar de processamento do inventário, o que, no caso dos inventários extrajudiciais, o Estado competente para a cobrança do imposto respectivo seria aquele do último domicílio do *de cuius*. (WEISS, Fernando Lemme. **O imposto de transmissão causa mortis e a partilha extrajudicial**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 146. São Paulo: Dialética, abr. 2007, p. 29.

mais uma vez, definem o rito processual ao qual estarão submetidos e, por consequência, as circunstâncias especiais de exercício da competência do Estado aplicáveis ao rito escolhido.

Sendo capazes as partes e amigável a forma de partilha, o Código de Processo Civil permite que os herdeiros se utilizem de um procedimento de rito bastante sumário, com a dispensa de lavratura de termos de qualquer natureza e de procedimentos de avaliação e partilha perante a autoridade judicial.

Isto significa dizer que aos herdeiros haverá dispensa dos termos de compromisso e declarações de inventariante, só será intimado o Ministério Público quando houver inventário a ser cumprido, além do que a juntada dos comprovantes de quitações fiscais dispensará a apresentação de certidões de regularidade fiscal³³⁵.

Basicamente, o rito inicia-se com a petição inicial formulada em nome dos interessados, com a descrição dos bens e atribuição dos valores e pedido de nomeação do inventariante, quem ficará responsável pela apresentação – em seguida – do plano de partilha amigável, a ser homologada pelo juiz, independentemente de manifestação da Fazenda Pública e, por consequência, do recolhimento do imposto *causa mortis*.

Importante para o estudo ora desenvolvido são três características do processo de inventário pelo rito do arrolamento sumário.

Em primeiro lugar, o artigo 661 do CPC prevê que *não será promovida nos autos a avaliação dos bens do espólio “para nenhuma finalidade”*, ressalvada apenas a hipótese de ser constatada a existência de credores habilitados junto à sucessão que venha a impugnar a estimativa dada pelos herdeiros aos bens objeto de partilha.

Os termos do artigo 663 do Código Processual garante aos herdeiros a homologação da partilha ainda que haja credores em face do espólio, desde que tenham sido reservados “bens suficientes ao pagamento da dívida”, regra complementada pelo parágrafo único do dispositivo no sentido de que, em geral, a reserva dos bens será realizada pelo valor atribuído pelos herdeiros, “salvo se o credor, regularmente notificado, impugnar a estimativa, caso em que se promoverá a avaliação dos bens a serem reservados”.

Nestas circunstâncias, a concordância dos herdeiros – *e não necessariamente da Fazenda Pública* – será condição necessária e suficiente para a atribuição de valores aos

³³⁵ MARCATO, Antônio Carlos. **Procedimentos especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1986, p. 149.

bens sucedidos, dispensada a avaliação nos moldes tradicionais do inventário judicial, tratado linhas à frente.

Assim, “os requerentes do arrolamento sumário atribuirão, logo na exordial, o valor que entendem adequados aos bens arrolados, valores estes que não serão objeto de avaliação se não houver resistência creditória”³³⁶.

Em segundo lugar, ainda mais relevante para este trabalho é a dicção do artigo 662 (e seus desdobramentos) do Código Processual Civil, na medida em que o dispositivo define expressamente que, no processo de arrolamento sumário, *não deverão ser apreciadas questões tributárias*, o que faz nos seguintes termos:

Art. 662. No arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio.

§ 1º A taxa judiciária, se devida, será calculada com base no valor atribuído pelos herdeiros, cabendo ao fisco, se apurar em processo administrativo valor diverso do estimado, exigir a eventual diferença pelos meios adequados ao lançamento de créditos tributários em geral.

§ 2º O imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros.

O dispositivo é claro ao afirmar que estão excluídas da cognição jurisdicional as matérias referentes ao lançamento e pagamento das taxas e de “tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio”.

Entrega-se, portanto, exclusivamente à Autoridade Fazendária, no exercício da competência tributária administrativa, levar a efeito a cobrança do tributo, sem qualquer espécie de intervenção no curso do processo de arrolamento sumário.

A participação da Fazenda Pública nestas circunstâncias é postergada para somente depois do arrolamento sumário e não ocorre tal como previsto para o inventário judicial no rito ordinário, em que o sujeito ativo da relação jurídica tributária poderá integrar o polo da demanda na condição de terceiro interessado ou até proponente inicial do processo de inventário judicial.

O artigo 659, §2º, CPC posterga – ou melhor, exclui – a intervenção da Fazenda Pública Estadual no curso do processo de arrolamento sumário. O texto normativo é no sentido de que “o fisco” será intimado para “lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação

³³⁶ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. **A cobrança de ITCMD no arrolamento sumário: perspectivas da norma de competência na jurisprudência do STJ**. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 234, mar-2015, p. 78.

tributária” somente depois que transitada em julgado a sentença de homologação de partilha, lavrado o formal de partilha e expedidos os alvarás dos bens abrangidos pela sucessão³³⁷.

Há que se registrar, no entanto, que a Fazenda Pública (do Estado onde processada a sucessão ou situado o imóvel sucedido) não estará limitada, adstrita aos valores dos bens atribuídos pelos herdeiros – sendo esta a terceira configuração normativa de grande relevo para o presente estudo.

Isto porque o cenário normativo do arrolamento sumário “subtraiu do Judiciário o dever de controlar o recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis*”, parafraseando Humberto Theodoro Júnior³³⁸. Não há, portanto, competência jurisdicional para que o Juiz do arrolamento sumário esteja autorizado a apreciar o valor dos bens, remeter os autos ao contador judicial ou ainda a homologar o cálculo do imposto.

Parafraseando, novamente, Humberto Theodoro Júnior,

A sistemática do arrolamento sumário dos arts. 659 a 663 subtraiu do Judiciário o dever de controlar o recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis* (art. 662, §1º). Exige, apenas, a intimação do fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária (art. 662, §2º), fato que ocorrerá depois de homologada a partilha ou deferida a adjudicação (art. 659, §2º).

O regramento fica claro quando o *caput* do artigo 662 retira da competência jurisdicional “as questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação” do imposto e o seu §2º aponta taxativamente que “O imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária”.

Por consequência, no âmbito do arrolamento sumário, a Fazenda Pública não detém legitimidade processual para promover impugnações ao valor dos bens, ao mesmo tempo em que a eles não estará vinculada quando do futuro e eventual lançamento tributário promovido de ofício, posteriormente à homologação de partilha pelo juízo sucessório.

³³⁷ Art. 659. A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos da lei, será homologada de plano pelo juiz, com observância dos arts. 660 a 663.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao pedido de adjudicação, quando houver herdeiro único.

§ 2º Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação, será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida, serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do § 2º do art. 662.

³³⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 315.

O Superior Tribunal de Justiça já vinha se pronunciando de maneira atenta à legislação processual. Nos autos do Recurso Especial n. 927.530/SP, a Corte Superior chegou a apreciar situação em que o juiz singular, em arrolamento sumário, havia determinado ao inventariante a promoção do cálculo e recolhimento do Imposto *causa mortis*, bem como que transmitisse na Secretaria da Fazenda Estadual os documentos comprobatórios da constituição e pagamento do crédito tributário.

A conclusão à qual chegou o STJ na ocasião foi justamente no sentido de que, no processo de arrolamento sumário, “somente é possível examinar se o inventariante comprovou a quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas”, mas não propriamente sobre o tributo incidente na transmissão *causa mortis* destinada aos herdeiros ou legatários.

Por consequência, “a discussão de supostas diferenças pagas a menor deverão ser resolvidas na esfera administrativa”, pois “se as questões fiscais relativas à apuração, lançamento e pagamento do imposto não podem ser discutidas no arrolamento, parece claro que o magistrado não poderia condicionar a homologação à entrega de documentos necessários ao cálculo do imposto”³³⁹⁻³⁴⁰.

Inevitavelmente, estes três aspectos processuais, positivados pelo Código de Processo Civil, direta ou indiretamente, também interferem, modulam e conformam o exercício da competência tributária – em sentido amplo – dos Estados constitucionalmente vocacionados para a instituição, fiscalização e cobrança do imposto *causa mortis*. A Fazenda Estadual está autorizada a atuar de maneira distinta em cada um dos procedimentos sucessórios.

A validade das leis estaduais que atribuam prerrogativas à Fazenda dissonantes do regramento processual trazido pelo Código de Processo Civil termina sendo mediada por este panorama instrumental inerente aos processos sucessórios.

Daí, reproduziram-se diversos efeitos sobre os últimos condicionantes da competência tributária dos Estados precisamente no ITCMD no curso dos processos sucessórios. Dois deles são fundamentais para o presente debate, especialmente porque estão constantemente sendo objeto de análise dos Tribunais Superiores: a

³³⁹ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 927.530/SP, Relatoria Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 28.06.2007.

³⁴⁰ “nos inventários processados sob a forma de arrolamento não é obrigatória a intervenção da Fazenda Pública, uma vez que não são conhecidas discussões sobre lançamentos, pagamento ou aquisição de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre transmissão da propriedade dos bens do espólio, remetendo-se a Fazenda, na forma do §2º do art. 1.034 do CPC, à via administrativa” (Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 746.703/MS, Relatoria Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJe 08.06.2006).

constitucionalidade de contexto normativo face à uma suposta diminuição de garantias do crédito tributário na ocasião do arrolamento sumário, trazida especialmente pelo artigo 659, §2º do CPC; e o reconhecimento de isenção no curso do processo de arrolamento sumário – que desdobra no tema do lançamento tributário.

8.1.3.1 Efeitos do REsp n. 1150356/SP

O arcabouço normativo descrito linhas atrás fez o Superior Tribunal de Justiça consolidar diversas normas jurídicas no sistema para fins de definir a competência jurisdicional do juízo sucessório quanto ao ITCMD no caso dos arrolamentos sumários.

De toda forma, os condicionantes expostos no Recurso Especial Repetitivo n. 1.150.356/SP – ao qual se faz referência durante todo este item – reverberaram sobre a cognição jurisdicional também nas situações de inventário judicial em sentido estrito, que será exposto mais à frente.

O caso levado à reflexão da Corte Superior dizia respeito a recurso da Fazenda do Estado de São Paulo cuja pretensão se voltava para a reforma de Acórdão do Tribunal de Justiça cuja posição se deu no sentido de que o Juízo do arrolamento sumário seria competente para a aferição de isenção tributação na sucessão de determinado bem imóvel, razão pela qual seria desnecessária a apreciação da matéria – isenção – na esfera da Administração Tributária de São Paulo.

O caso era bastante singelo na medida em que se tratava de pedido de adjudicação de imóvel, face à existência de único herdeiro, em face do qual se requeria o reconhecimento de isenção decorrente do valor do bem, inferior ao atribuído em lei para fins de isenção.

O Tribunal de Justiça de São Paulo avaliou que a obrigatoriedade de reconhecimento da isenção na esfera administrativa feria o princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”)³⁴¹.

³⁴¹ “Desnecessária a providência administrativa, que não pode enterrar o curso do processo. Ou seja, inexigível procedimento administrativo prévio, só se conferindo à apelante vista (ou ciência) para verificação do pagamento de tributos. É do que se infere, sobretudo, do art. 1.034 do Código de Processo Civil (CPC). Assim, inda que, por hipótese, inexistente fato gerador de isenção, pago o imposto, segundo valor atribuído pelos herdeiros - ao qual não adstrita a Fazenda -, a esta se dá lance valor considerado adequado, cobrando-se o faltante (caso, de fato, algo falte) - (§ 2º, artigo citado). A questão da expedição de formal de partilha, condicionada àquilo realmente devido (vide art. 1.031, § 2º, desse Código), aí sim, na hipótese de nada se haver decidido judicialmente, seria relevante; mas, aqui, sequer cabe considerá-la. De fato, pois, a intenção da apelante fere o princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da Constituição Federal). Além disso, a questão pode ser resolvida judicialmente. Segundo o entendimento

A Fazenda Estadual, por sua vez, recorreu ao Superior Tribunal de Justiça perquirindo sua pretensão justamente nos dispositivos citados anteriormente, que desenhavam o contexto normativo tributário em que estava inserido o processo de arrolamento sumário.

Além disso, a pretensão estatal se pautava na previsão expressa do Código Tributário Nacional – *lei complementar tributária* – no sentido de que a isenção deve ser efetivada caso a caso, por despacho da autoridade administrativa, provocada pelo contribuinte via requerimento em que se comprove o atendimento dos requisitos legais para tanto³⁴².

Os desfechos trazidos pelo julgamento da matéria são vários.

Em primeiro lugar, no âmbito do arrolamento sumário, a falta de intervenção fazendária deslegitima a atividade jurisdicional sobre o ITCMD, de maneira que se mantém a norma advinda do artigo 179 do Código Tributário Nacional, isto é, caberá à Administração Tributária o reconhecimento da isenção do tributo, cuja base de cálculo não estará necessariamente adstrita aos valores atribuídos no processo sucessório de arrolamento sumário.

Para o Superior Tribunal de Justiça, nos inventários processados via arrolamento sumário, a ausência de intervenção da Fazenda Pública Estadual enquanto terceiro

do Superior Tribunal de Justiça, em hipótese de inventário de bens, o disposto no art. 179 do Código Tributário Nacional não exclui a possibilidade de reconhecimento da isenção pelo juiz do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), sem exaurimento da via administrativa. No caso, pela leitura e interpretação dos artigos 6º, I, "b" e "d" e 9º, "caput" e § 1º, da Lei Estadual nº 10.705/2000 (com a redação da Lei nº 10.992/01), infere-se que a base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, considerado à data da abertura da sucessão – ocorrida em maio de 2002 (fl. 10). Aqui, trata-se de imóvel único, cujo valor venal - R\$18.561,54 (fl. 13) - não ultrapassa 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, à época do óbito (UFESP de maio de 2000 = R\$10,52 x 2.500 = R\$26.300). De igual forma, o valor bancário, de R\$ 2.461,43 (fl. 15), é inferior a 1.000 UFESPs (R\$10,52 x 1.000 = R\$10.520,00). Assim, abstração feita à questão do FGTS (ausentes, inclusive, elementos de informação sobre o valor desse Fundo), há indicativos seguros da indigitada isenção. Evidentemente, resguardada eventual apuração administrativa que, repita-se, não tem o condão de obstar se prossiga no processo.” (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.150.356-SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. Julgamento em 09.08.2010. Disponibilização em Diário de Justiça Eletrônico: 25.08.2010).

³⁴² “Nas razões do especial, sustenta a recorrente que o acórdão hostilizado incorreu em violação dos artigos 1.031, § 2º, e 1.034, § 2º, c/c o artigo 1.013, do CPC, e dos artigos 96, 150 e 179, do CTN. De acordo com a recorrente: (i) "se à luz da norma contida no caput do artigo 1.034, do CPC, nos inventários que se processam sob o rito do arrolamento (artigos 1.031 a 1.034, do CPC), não podem ser conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento e pagamento de tributos, aludido impedimento não significa que o arrolamento não deva ser sobrestado até que sejam resolvidas as questões tributárias junto à esfera administrativa, sede própria para dirimir controvérsias desta natureza"; (ii) "não se pode permitir a expedição de carta de adjudicação e/ou formal de partilha ou ainda qualquer alvará referente aos bens do espólio, enquanto não se concretizarem o lançamento e a consequente homologação do mesmo por parte do agente fiscalizador, inclusive quando se tratar de hipótese de não incidência ou isenção"; e (iii) "o reconhecimento da isenção de um determinado tributo, a teor do artigo 179, do Código Tributário Nacional, quando não concedida em caráter geral, só pode ser efetivada em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão" (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.150.356-SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. Julgamento em 09.08.2010. Disponibilização em Diário de Justiça Eletrônico: 25.08.2010).

interessado – *além da restrição cognitiva jurisdicional inerente à esta modalidade sucessória* – reivindica a incompetência do Juízo para reconhecer isenção tributária nos autos do arrolamento.

A regra que diz respeito à apreciação das questões referentes ao ITCMD não se aplica no “âmbito do arrolamento sumário, cujo rito é mais simplificado que o do arrolamento comum previsto no artigo 1.038 e o do inventário propriamente dito, não abrangendo o cálculo judicial do imposto de transmissão causa mortis”.

Para usar os termos do voto condutor do REsp Repetitivo, cujo teor faz referência ainda aos dispositivos do antigo Código de Processo Civil de 1973:

Deveras, o caput (com a redação dada pela Lei 7.019/82) e o § 1º (renumerado pela Lei 9.280/96) do artigo 1.031, do CPC, preceituam que a partilha amigável (celebrada entre partes capazes) e o pedido de adjudicação (formulado por herdeiro único) serão homologados de plano pelo juiz, mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas.

Entretantes, o artigo 1.034, do CPC (com a redação dada pela Lei 7.019/82), determina que, "no arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio " (caput), bem como que "o imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros " (§ 2º).

Outrossim, é certo que, antes do trânsito em julgado da sentença de homologação da partilha ou adjudicação (proferida no procedimento de arrolamento sumário), inexistente intervenção da Fazenda Pública, a qual, contudo, condiciona a expedição dos respectivos formais, à luz do disposto no § 2º, do artigo 1.031, do CPC. (...)

Consectariamente, nos inventários processados sob a modalidade de arrolamento sumário (nos quais não cabe o conhecimento ou a apreciação de questões relativas ao lançamento, pagamento ou quitação do tributo de transmissão causa mortis, bem como tendo em vista a ausência de intervenção da Fazenda até a prolação da sentença de homologação de partilha ou da adjudicação), revela-se incompetente o Juízo do inventário para reconhecer a isenção do ITCMD, por força do disposto no artigo 179, do CTN, que confere, [sic] à autoridade administrativa, a competência para aferição do direito do contribuinte à isenção não concedida em caráter geral.

Logo, a incompetência do Juízo do arrolamento sumário para reconhecer a isenção do ITCMD é proferida também com base no artigo 179 do CTN, que confere à autoridade administrativa a competência para aferição do direito do contribuinte à isenção não concedida em caráter geral.

Em que pese emprestar a devida vigência ao artigo 179 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça determina algo totalmente desconectado com a sistemática processual do arrolamento sumário, na tentativa de adequar sua conclusão de que o Juízo de arrolamento sumário é incompetente para julgar ITCMD: chegou-se à conclusão de que

deveria ser promovido o sobrestamento do processo até a prolação de despacho administrativo apreciando a isenção do ITCMD, sustando o processo judicial e, por consequência, mantendo a zona de insegurança inerente à sucessão *causa mortis*.

Eis os termos consignados pelo Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento:

Ademais, prevalece o comando inserto no artigo 192, do CTN, segundo o qual "nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas", impondo-se o sobrestamento do feito de arrolamento sumário até a prolação do despacho administrativo reconhecendo a isenção do ITCMD. Assim, falecendo competência ao juízo do inventário (na modalidade de arrolamento sumário), para apreciar pedido de reconhecimento de isenção do ITCMD, impõe-se o sobrestamento do feito até a resolução da questão na seara administrativa, o que viabilizará à adjudicatária a futura juntada da certidão de isenção aos autos.

Isto posto, nos termos decididos – e com observância obrigatória pelos demais Tribunais, o debate a respeito de questões tributárias no arrolamento sumário implicará o sobrestamento do feito durante todo o trâmite da matéria no âmbito administrativo, em desacordo com um instrumento processual voltado exatamente à celeridade e simplicidade de atos e procedimentos.

O argumento principal é o de que, do contrário, com a homologação da partilha sem comprovante de quitação do ITCMD, estar-se-ia desrespeitando o artigo 192 do Código Tributário Nacional, cujo texto normativo prevê como condição às sentenças de julgamento de partilha ou adjudicação, a prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou suas rendas.

É neste interregno que aparece com maior vigor a discussão acerca da inconstitucionalidade do artigo 659, §2º do Código de Processo Civil, cujo texto legal não condiciona a expedição do formal de partilha ao pagamento do ITCMD, diferentemente da norma geral expedida no artigo 192 do CTN.

8.1.3.2 Art. 659, §2º do Código de Processo Civil

O artigo 659, §2º do Código de Processo Civil ordena que a sentença de homologação da partilha transitada em julgado ensejará, por consequência, a lavratura do formal de partilha e somente depois deste momento a Fazenda Estadual será intimada “para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos

porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do §2º, do art. 662”.

Em tese, o dispositivo estaria em forte conflito com a determinação composta no já citado artigo 192 do Código Tributário Nacional, já que a norma daí advinda é bastante clara quanto à necessidade de prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas antes da sentença de julgamento de partilha³⁴³.

O artigo 192, CTN consiste em espécie de garantias e privilégios destinados à proteção do crédito tributário, tema sujeito ao regramento via lei complementar, nos termos do artigo 146, III, alínea “b” da Constituição da República³⁴⁴.

Logo, a dúvida consiste em saber se a redação do artigo 659, §2º do Código de Processo Civil trata apenas de regras processuais, amparada pelo artigo 22, *caput*, inciso I da Constituição Federal, ou se refere a normas de cunho tributária, que modificam garantias e privilégios do crédito tributário.

Partindo da sintática do dispositivo processual, à primeira vista, a ordem seria contrária ao que determina o artigo 192 do Código Tributário Nacional, havendo contradição entre os textos normativos. Enquanto o primeiro não condiciona o julgamento da partilha à quitação dos tributos, intimando a Fazenda Pública para lançamento tributário apenas depois da expedição do formal de partilha em favor dos herdeiros, o Código Tributário Nacional que “Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas”.

Há, aqui, certa modificação da configuração de garantias e privilégios do crédito tributário, norma geral a cargo da lei complementar, tal como previsto. É possível notar que o caminho do enunciado complementar foi o traçado pelo legislador quando se

³⁴³ “A partilha de bens é o ato final do inventário. Ou, mais exatamente, é o ato para o qual tende o inventário, como sua natural e principal consequência. E, embora a transmissão da propriedade dos bens partilhados ocorra no momento da abertura da sucessão, é a partilha que permite a individualização da propriedade para cada um dos herdeiros. A partilha é julgada por sentença, que somente será proferida com a prova da quitação de todos os tributos devidos pelo espólio. E depois de transitada em julgado a sentença que aprovou a partilha de bens é que será fornecido ao herdeiro o denominado formal de partilha, documento que consubstancia a formalização da transmissão da propriedade dos bens em seu favor” (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas. 2009, p. 719).

³⁴⁴ “O Código Tributário Nacional reservou os arts. 183 a 193, em duas seções do Capítulo VI, para disciplinar as garantias e os privilégios inerentes ao crédito tributário. Por garantias devemos entender os meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo. E por privilégios, a posição de superioridade de que desfruta o crédito tributário, com relação aos demais, excetuando-se os decorrentes da legislação do trabalho. Vê-se aqui, novamente, a presença daquele princípio implícito, mas de grande magnitude, que prescreve a supremacia do interesse público” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 511).

buscou modificar garantias e privilégios do crédito tributário no âmbito da recuperação judicial, o que deu origem à Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005.

Este panorama levou o Distrito Federal a ingressar com a Ação de Direta de Inconstitucionalidade n. 5.894 perante o Supremo Tribunal Federal, requerendo a invalidade do artigo 659, §2º, CPC por desrespeito ao artigo 146, inciso III, “b” da Constituição Federal.

A argumentação da União, no entanto, firma-se na ideia de que a regra impugnada cuidaria de matéria eminentemente processual, de competência privativa da União, nos termos do já citado artigo 22, inciso I da Carta Republicana. Aprofunda o debate ao pretender que o artigo 192, CTN faria referência apenas à prova de quitação de tributos relativos a bens e rendas do espólio, conjunto em que não estaria incluído o ITCMD, pois não seria um tributo devido até a abertura da sucessão pelo espólio.

Na visão da União – sujeito ativo da regra de competência do Código Processual Civil –, o artigo 192, CTN, disciplinaria o tratamento de débitos não quitados do espólio e não de crédito tributário referente ao ITCMD, devido, na realidade, pelos herdeiros, em decorrência do artigo 35 do Código Tributário Nacional.

O Tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul já se debruçou sobre esta questão e terminou mantendo a validade do artigo 659, §2º, CPC sob o argumento de que este dispositivo não trata de matéria tributária, mas sim do rito processual da sucessão³⁴⁵. De igual maneira costuma decidir o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios³⁴⁶.

8.1.4 Judicial em sentido estrito

Foi visto que, como o Código Civil atribui à herança o caráter de universalidade, a divisão deste conjunto de bens precisa ser definida para, enfim, chegar-se à grandeza tributável do Imposto sobre a transmissão *causa mortis*.

³⁴⁵ “Assim, por não se referir a conteúdo material de norma tributária, mas apenas e tão somente disciplinar a legislação processual em relação à partilha, a redação do § 2º do art. 659 do CPC, posterior ao art. 192 do CTN, prevalece por ser mais recente e não infringe o art. 146 da Constituição Federal.” (Tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul, Apelação Cível n. 0800642-72.2016.8.12.0032, Segunda Câmara Cível, Relatoria Desembargador Vilson Bertelli, DJe 28.06.2017). Em igual sentido: Tribunal de Justiça do Mato Grosso de Sul, Apelação Cível 0808283-10.2016.8.12.0001, Quarta Câmara Cível, Relatoria Desembargador Claudionor Miguel Abss Duarte, DJe 24.11.2017.

³⁴⁶ “Neste contexto, em relação ao argumento de que a r. sentença negou vigência ao art. 192 do CTN, tenho que não merece prosperar, haja vista que, tendo por base o rol elencado no artigo 146 da Constituição Federal de 1988, o conteúdo do supracitado artigo não é de natureza tributária, e sim processual. Desse modo, não sendo o dispositivo de reserva de Lei Complementar, entendo que o mencionado artigo do CTN poderá ser derogado por Lei Ordinária mais recente.” (Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, Apelação Cível n. 2014071016427, Quinta Turma Cível, Relatoria Desembargador Robson Barbosa de Azevedo, DJe 15.12.2016).

Denomina-se inventário judicial a ação que tem por objetivo verificar e distribuição dos bens que integravam o patrimônio do *de cujus*, de modo a se distribuir entre aqueles que têm direito sucessório perante o falecimento³⁴⁷.

Sendo judicial, o inventário consiste em rito mais complexo, especialmente “por envolver interesses indisponíveis (incapazes) ou interesses contrapostos (discordância dos sucessores), justificando uma tutela jurisdicional mais aprofundada”³⁴⁸.

José Miguel Garcia Medina define que o inventário serve para organizar o acervo hereditário com a alocação de bens, direitos e deveres do sucedido, tarefa que será levada a efeito pelo inventariante definido pelo Juízo³⁴⁹.

Em igual sentido é a lição de Humberto Theodoro Júnior:

A finalidade do procedimento sucessório contencioso é definir os componentes do acervo hereditário e determinar quem são os herdeiros que recolherão a herança (inventário), bem como definir a parte dos bens que tocará a cada um deles (partilha). Para alcançar esse objetivo, caberá ao Juiz solucionar todas as questões suscitadas, seja em torno de bens e obrigações do *de cujus*, seja em torno da qualidade sucessória dos pretendentes à herança.³⁵⁰

De igual maneira, para Maria Helena Diniz, o inventário consiste no processo judicial que visa à relação, descrição, avaliação e liquidação dos bens que pertenciam ao *de cujus* ao tempo de sua morte. A autora ainda complementa:

Claro está que o inventário tem por objetivo não só verificar o patrimônio do autor da herança, mediante a descrição, a avaliação dos bens da massa partível e a apuração das dívidas passivas, mas também liquidar o acervo com a realização do ativo e o pagamento dos débitos. Assim, o inventário, ao fazer um levantamento de todos os bens do finado, revela o acervo líquido, possibilitando, então, a distribuição, entre os herdeiros, da herança, que será objeto de partilha. Infere-se daí que o inventário e a partilha individualizam o direito de propriedade dos sucessores do *de cujus*.³⁵¹

Trazidas as impressões iniciais sobre o que é e para que serve o inventário judicial (espécie) dentre as demais modalidades de “inventário e partilha” (gênero), cabe trazer à reflexão o debate acerca do foro competente para distribuição da ação de inventário judicial, levando em consideração que, como visto, a Constituição Federal atribuiu, por

³⁴⁷ WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil: Processo Cautelar e Procedimentos Especiais**. 13ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014, p. 339.

³⁴⁸ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. **A cobrança de ITCMD no arrolamento sumário: perspectivas da norma de competência na jurisprudência do STJ**. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 234, mar-2015, p. 76.

³⁴⁹ Para o autor, tal como já delineado em tópicos anteriores deste trabalho (direito fundamental à herança), “Sob o ponto de vista do tráfico negocial, (echtsverkehr), o processo de inventário ou arrolamento se revela fundamental para a segurança jurídica das relações sociais.” (MEDINA, Garcia Miguel José. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017, p. 977).

³⁵⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 267.

³⁵¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil: direito das sucessões**. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, p. 412.

meio de seu art. 155, §1º, inciso II, a competência tributária – relativamente à sucessão de bens móveis – ao Estado onde for processado o inventário ou arrolamento.

Por isso, inevitável tratar da competência jurisdicional, que, direta ou indiretamente, condiciona o exercício da competência tributária porque define, na hipótese de sucessão *causa mortis* de bens móveis, o Estado constitucionalmente autorizado a promover a instituição, cobrança e fiscalização do ITCMD.

8.1.4.1 Foro do inventário judicial

O *caput* do artigo 48 do Código de Processo Civil atribui o fator “último domicílio do *de cuius*” como sendo o critério legítimo para instauração do inventário judicial, ainda que todos os interessados residam em localidades diversas. O parágrafo único do dispositivo, por sua vez, delibera acerca das hipóteses em que o autor da herança não possua domicílio certo, situações em que o Juízo sucessório competente será (i) o foro de situação dos bens imóveis, (ii) havendo imóveis em foros distintos, qualquer um destes, ou inexistindo bens imóveis no acervo patrimonial, (iii) o foro do local de qualquer dos bens do espólio.

Nota-se que a competência jurisdicional (no processo judicial de inventário) é atribuída à comarca do último domicílio do sucedido e, no aspecto processual, é irrelevante o local em que situados os bens imóveis, caso haja domicílio certo – diferentemente da construção da norma jurídica tributária de incidência do ITCMD, em face da qual, como se viu, a definição da localidade dos bens imóveis é medida imperiosa.

Será diferente na ocasião de o autor da herança não possuir domicílio certo quando de sua morte, oportunidade em que a sucessão há de iniciar no foro de situação dos bens imóveis integrantes da sucessão; havendo imóveis em foros diferentes, em qualquer deles e, por fim, não havendo bens imóveis a serem inventariados, será processado o inventário no local em que situados quaisquer dos bens do espólio³⁵².

De igual maneira, se o *de cuius* possuía diversos domicílios, em Estados distintos, quaisquer um deles será competente para julgar o processo de inventário³⁵³.

³⁵² “O termo espólio pode ser usado como sinônimo de herança. Na prática, porém, utiliza-se no sentido de herança inventariada, ou seja, herança em processo de inventário” (FIUZA, Cesar. **Direito civil: curso completo**. 10ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey. 2007, p. 1.003).

³⁵³ “Se o *de cuius* (aquele de cuja sucessão se trata – *is de cuius successione agitur*) teve diversos domicílios, todos seriam, em princípio, háveis a determinar a competência para o processamento do inventário. Nesse caso, prevalece o princípio da prevenção, considerando-se competente o foro onde foi primeiro requerido. Assim se decidirá o conflito de competências acaso armado, em face da pluralidade de requerimentos.” (PEREIRA, Caio Mário da Silva.

No plano da competência internacional, cabe sempre à Justiça brasileira a competência para processar inventário de bens situados no Brasil, “ainda que o autor da herança seja de nacionalidade estrangeira ou tenha tido seu último domicílio fora do território nacional (NCPC, art. 23, II)”³⁵⁴ – fator que também se coaduna com a posição expressada no quesito tratante da necessidade de lei complementar antes da instituição do tributo a incidir sobre sucessão no exterior.

Isto porque o artigo 23, inciso I do Código de Processo Civil estabelece que, em matéria de sucessão *causa mortis*, cabe à jurisdição nacional “proceder à confirmação de testamento particular e ao inventário e à partilha dos bens situados no Brasil”, mesmo que seja estrangeiro ou, mais ainda, mesmo que o autor da herança tenha domicílio no exterior, fora do território nacional.

Significa dizer, inclusive, que eventual sentença tratando de sucessão sobre bens situados no exterior – e vice-versa – é nula³⁵⁵, não podendo sequer ser homologada, independentemente da nacionalidade ou domicílio do sucedido³⁵⁶⁻³⁵⁷.

Instituições de direito civil: direito das sucessões. Atualização por Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 353.

³⁵⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil.** Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 265.

³⁵⁵ Não obstante, a dicção do Código de Processo Civil, o Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de debater a determinação da competência de autoridade judiciária brasileira para reconhecer a existência de bens situados fora do Brasil e incluir os valores destes bens no rateio oriundo de ação de divórcio e partilha. Por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1.410.958, o STJ definiu ser possível à jurisdição nacional computar os bens situados no exterior para o fim de “bem equilibrar os patrimônios de acordo com o valor dos aquestos existentes no Brasil e fora dele, integrando-se bens móveis ou imóveis”. Na interpretação do Tribunal, do contrário, “para dificultar o reconhecimento de direito ao consorte ou vilipendiar o que disposto na lei brasileira atinente ao regime de bens, bastaria que os bens de raiz e outros de relevante valor fossem adquiridos fora das fronteiras nacionais, inviabilizando-se a aplicação da norma a determinar a distribuição equânime do patrimônio adquirido na constância da união”. E complementa o voto condutor: “Não se sugeriu ou determinou violação do direito alienígena ou invasão de território estrangeiro para cumprimento da decisão. Tampouco a eventual eficacização da decisão judicial brasileira naquela nação mediante os meios próprios para tanto. Determinou-se apenas que se deve levar em consideração os valores dos bens que lá se apurarem quando do rateio do patrimônio, registrando-se, *‘na impossibilidade de entrega do bem, ou extinção do condomínio deste, basta a simples compensação de valores para equalização dos direitos, pagando, aquele que permanecer com o patrimônio, a diferença da meação daquele que deixar de receber bens em espécie’*” (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.410.958, Relatoria Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, Terceira Turma, DJe 27.05.2014).

³⁵⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil.** Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 265.

³⁵⁷ Portanto, a interpretação vigente é a de que ao Judiciário Brasileiro não cabe a deliberação acerca da partilha dos bens localizados no exterior, mas, não pode ser desprezado, para fins de cálculo dos quinhões, os bens localizados no estrangeiro. Eis mais um precedente do Superior Tribunal de Justiça aplicando esta linha interpretativa: “O art. 89-II, CPC, contém disposição aplicável à competência para processamento do inventário e partilha, quando existentes bens localizados no Brasil e no estrangeiro, não conduzindo, todavia, à supressão do direito material garantido ao cônjuge pelo regime de comunhão universal de bens do casamento, especialmente porque não atingido esse regime na espécie por qualquer obstáculo da legislação sucessória aplicável. VIII – Impõe-se a conclusão de que a partilha seja realizada sobre os bens do casal existentes no Brasil, sem desprezar, no entanto, o valor dos bens localizados no Líbano, de maneira a operar a equalização das cotas patrimoniais, em obediência à legislação que rege a espécie, que não exclui da comunhão os bens localizados no Líbano herdados pela recorrente, segundo as regras brasileiras de sucessão hereditária.” (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 275.985/SP, Relatoria Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, DJe 13.10.2003).

Neste caso, a ideia de domicílio não se aplica como parâmetro para a definição da jurisdição sobre o inventário, tendo em vista que, em contrapartida, o Poder Judiciário brasileiro não tem competência para processar inventário e partilha de bens não situados no país, ainda que o *de cujus* tivesse seu domicílio em território nacional³⁵⁸.

Diferentemente, a competência jurisdicional no âmbito interno é de natureza relativa e, por conseguinte, “prorrogável quando o processo vier a ser aberto em foro diverso, sem oposição dos interessados”³⁵⁹.

Trazendo o cenário normativo para o controle de validade da tributação estadual via ITCMD, verifica-se, primeiro, que o imposto será recolhido, quando da transferência de bens imóveis, no lugar de sítio destes, independentemente da transmissão da herança enquanto conjunto, patrimônio do *de cujus* – processo sucessório.

Quando for o caso de sucessão de bens móveis, o tributo será devido no lugar em que processada a sucessão, cujas regras estão delimitadas especialmente no artigo 48 do Código de Processo Civil, quais sejam: (i) último domicílio do *de cujus*, se não possuía domicílio certo, (i) será competente a comarca onde localizada quaisquer dos móveis transferidos via sucessão *causa mortis*.

Vê-se, portanto, que, tal como diversas normas jurídicas que rodeiam o tema, inclusive aquelas de cunho tributário, a competência jurisdicional para instauração do processo sucessório se modifica de acordo com a modalidade aplicada ao caso concreto. Enquanto na via extrajudicial não há regra para instauração do procedimento de inventário e partilha, no processo judicial de inventário, deve-se cumprir o desenho normativo do Código de Processo Civil, em especial o artigo 48.

Parte-se, assim, desde o artigo 155, §1º, inciso II da Constituição Federal para se chegar ao critério processual legítimo para definição da competência tributária do ITCMD na hipótese do inventário judicial em que estejam sendo transferidos bens móveis, sujeitos diretamente ao local da abertura da sucessão, conforme dispõe o citado texto constitucional.

Reconhecido o foro da sucessão *causa mortis*, é preciso entender o regramento previsto para o prazo de abertura dos instrumentos de transmissão da herança, em face do

³⁵⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 265.

³⁵⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 266.

que os valores destrinchados até aqui revelam a pretensão do ordenamento jurídico de emprestar celeridade ao ambiente cinzento onde fica inserido a transmissão *causa mortis*.

Neste ponto particular, mais uma vez, para aferir a validade da tributação – no caso específico, de uma sanção tributária costumeiramente imposta pelos Estados –, resta inevitável a apreciação dos regramentos processuais e civis.

8.1.4.2 Prazo para abertura da sucessão e sanção tributária

No âmbito do Código Civil, o artigo 1.796 indica que, “No prazo de trinta dias, a contar da abertura da sucessão, instaurar-se-á inventário do patrimônio no prazo de trinta dias para a ser instaurado o inventário do patrimônio hereditário”.

De outro lado, o artigo 938 do Código de Processo Civil estabelece que o processo de inventário e partilha deverá ser ajuizado em dois meses, contados da “abertura da sucessão” e finalizado nos doze meses subsequentes, prazo que poderá ser alargado pelo Juízo da sucessão.

A norma construída se coaduna com a ideia de que ao sistema jurídico interessa que as sucessões sejam processos céleres e eficientes. Em prol da segurança jurídica das relações – longe da zona cinzenta inerente ao processo de inventário e partilha –, devem os interessados, até pelo dever de cooperação analogamente aplicado³⁶⁰, promover o bom andamento da marcha processual, não mantendo o estado de coisas precário, transitório, inerente ao tempo da sucessão *causa mortis*.

Estas regras, seja dos trinta dias prevista no art. 1.796 do Código Civil, seja dos dois meses fixados no art. 938 do CPC, ambas leis federais, estão inseridas no âmbito da competência da União de legislar a respeito de direito civil e direito processual civil, de maneira que tutela diretamente o valor – já por vezes reiterado aqui – de que a sucessão deve se dar da maneira mais célere possível.

Não se concorda, por exemplo, com José Miguel Garcia Medina quanto ao bem jurídico tutelado pela regra processual e civil. Para o autor, “essa exigência visa proteger o interesse da Fazenda Pública quanto ao recolhimento de tributos *causa mortis*”³⁶¹.

³⁶⁰ Art. 357, § 3º Se a causa apresentar complexidade em matéria de fato ou de direito, deverá o juiz designar audiência para que o saneamento seja feito em cooperação com as partes, oportunidade em que o juiz, se for o caso, convidará as partes a integrar ou esclarecer suas alegações.

³⁶¹ MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017, p. 989.

A lição mais apropriada, a nosso ver, é a de Humberto Theodoro Júnior, para quem o regramento “trata-se de um procedimento necessário, pois há um interesse de ordem pública no acertamento da *causa mortis*”³⁶², sendo esta matéria não de cunho tributário, protegido pela competência tributária estadual, mas sim pelo prisma sistêmico, constitucional, voltado à concreção da segurança jurídica das relações que, naquele momento, encontram-se em *regime de transição*, por assim dizer.

Nos termos desenvolvidos pelo referido jurista:

O legislador não só considera necessário o procedimento do inventário, como também lhe atribui o caráter de urgência. Assina, por isso, o prazo de dois meses para que os legitimados promovam a sua abertura. Além de um prazo para abrir-se o processo de inventário, a lei marca, também, o prazo para seu encerramento, que é de doze meses a contar da sua abertura (art. 611).³⁶³

Neste sentido, a própria regra de competência desenhada na Constituição quanto ao ITCMD revela que somente os Estados podem exercer a dita proteção do interesse da Fazenda Pública quanto ao recolhimento de tributos *causa mortis*, não podendo ser esta regulação perquirida por lei federal, promulgada pelo Poder Legislativo e Executivo da União.

Por isso que, na visão adotada, não há, necessariamente, no consequente normativo implícito ao artigo 611, CPC, a possibilidade entregue aos Estados de fixarem multas em face dos sujeitos passivos do ITCMD pela falta de abertura da sucessão no prazo fixado pelo CPC ou pelo Código Civil.

Em primeiro lugar, são duas questões distintas. A competência privativa da União diz respeito à matéria de cunho processual, nos termos do artigo 22, inciso I da Constituição da República, de tal maneira que o norte interpretativo dado ao texto normativo fixado no artigo 611, CPC só pode ser de cunho jurídico processual, na tutela do rápido e eficaz processo sucessório. Se não há sanção aqui, não há como o Estado competente para a instituição, fiscalização e cobrança do tributo estadual, instituí-la.

Em ambos os estatutos, civil e processual civil, não há qualquer sanção respectiva ao descumprimento do limite temporal, de maneira que a União terminou apenas por fixar

³⁶² “O inventário deve ser instaurado no prazo de dois meses da abertura da sucessão (*i.e.*, da morte do inventariado), fixado pelo art. 611, podendo ser prorrogado pelo juízo, de ofício ou a requerimento da parte. Trata-se de um procedimento necessário, pois há um interesse de ordem pública no acertamento da sucessão *causa mortis*. Por isso, devem os interessados abrir o processo sucessório em juízo ou mediante a escritura pública de inventário e partilha, dentro do bimestre legal”. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 276).

³⁶³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 279.

os prazos processuais para início e fim da sucessão, indicando a axiologia embutida no texto legal.

Esta é a hipótese normativa relativa ao processo sucessório propriamente. Por outro lado, as Leis Estaduais, pelas competências tributárias que detém, costumam enquadrar a não abertura de sucessão e conseqüente pagamento do ITCMD a sanções pecuniárias, independentemente da modalidade sucessória adotada pelos herdeiros na consecução da transmissão *causa mortis*.

Neste condão, o artigo 21 da Lei Estadual 10.705, de 28 de dezembro de 2000, diploma que institui o ITCMD no estado de São Paulo, prevê a penalidade de 10% do valor do imposto quando o inventário ou arrolamento não for requerido dentro do prazo de 60 dias da abertura da sucessão. Quando ultrapassados 180 dias, a multa ficará em 20%³⁶⁴.

Não obstante, o referido diploma, por meio do *caput* do artigo 17 da Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000, prevê a obrigação de pagar o imposto em até 30 dias depois “da decisão homologatória do cálculo”, caso se trate de processo judicial de inventário, seja por inventário propriamente dito, seja via arrolamentos, sumário ou ordinário³⁶⁵.

Porém, em seguida, o §1º do referido dispositivo vai além e determina que o prazo para recolhimento do imposto “não poderá ser superior a 180 (cento e oitenta) dias da abertura da sucessão”. Caso contrário, a obrigação tributária será acrescida da penalidade fixada no *caput* do artigo 19, que prevê 0,33% por dia de atraso limitados a 20% e taxa de correção monetária (SELIC).

De acordo com o texto normativo paulista, invariavelmente, a decisão judicial homologatória do cálculo do imposto deveria ser proferida em até 180 dias da abertura da sucessão, que, neste caso, refere-se à propositura do inventário e não à data do evento morte, já que a regra é de cunho procedimental e o evento morte não corresponde a termo inicial legítimo à contagem desse prazo.

Se, de um lado, nos termos estritamente legais, o pagamento do imposto se dará necessariamente até 180 dias após a abertura do inventário, a norma relativa aos 30 dias posteriores à decisão homologatória, se não perde sua eficácia, diminui vertiginosamente,

³⁶⁴ Utiliza-se a legislação paulista apenas a título exemplificativo, mas também se utilizam desta sanção os Estados de Minas Gerais, Amazonas, Acre, Mato Grosso do Sul, Piauí e Santa Catarina.

³⁶⁵ Esta previsão normativa de recolhimento do imposto no prazo de 30 (dias) após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar seu pagamento termina sendo inócua para o arrolamento sumário, diante do atual regimento processual no sentido de que não haverá apreciação, pelo juízo sucessório, das questões relativas ao ITCMD. Logo, não há que se falar em dever de recolhimento 30 dias após o despacho homologatório do cálculo.

pois, ainda que o Juiz sucessório expeça o despacho homologatório no 179º dia após a abertura do inventário, o recolhimento do ITCMD deverá ser realizado dentro de um dia, desvirtuando a regra do art. 17 (referente ao prazo de 30 dias para pagamento do imposto após a decisão “homologatória do cálculo”).

Quando Eduardo Moreira Peres e Jefferson Valentin deduzem que o prazo de 180 dias é subsidiário, porque, somente quando o Juiz não proferir decisão homologatória do imposto ao longo do inventário, aplicar-se-ia o prazo de 180 dias³⁶⁶, terminam por emprestar validade à sanção que é absolutamente desprovida de conduta ilícita prévia.

Não obstante, a interpretação aqui desenvolvida é no sentido de que, ao determinar o pagamento do imposto em até cento e oitenta dias, o Estado de São Paulo ultrapassa a sua linha competencial para regular, ainda que indiretamente, sobre o prazo final da sucessão (que, relembre-se, está previsto na dicção do art. 611, CPC com o critério temporal de 12 meses).

Invariavelmente, o pagamento do imposto sucessório depende do regular andamento do inventário judicial, estando condicionado ao “julgamento do cálculo do imposto pelo Juiz”, que pode, com facilidade, ultrapassar o lapso temporal de 180 dias fixado indevidamente na lei estadual de São Paulo n. Lei 10.705/2000.

Além disso, quando o sistema jurídico dota de celeridade a sucessão *causa mortis* não quer, com isso, emprestar ineficiência e desproporção no andamento processual. No caso de eventual litígio patrimonial entre os herdeiros, por exemplo, será impossível o cumprimento do prazo, tendo em vista que o artigo 1.996 do Código Civil só permite a arguição de sonegação de bens no momento das últimas declarações, após o que o herdeiro poderá apontar, em Juízo, a existência de bens não colacionados ao monte partilhável.

Esta é apenas uma hipótese, mas o que coordena todo o regramento processual-tributário nesta seara está claro desde o artigo 35 do Código Tributário Nacional e o princípio da capacidade contributiva, quando se definiu que o imposto *causa mortis* incidirá apenas sobre o quinhão hereditário, este alcançado após levados a efeito os instrumentos processuais da transmissão hereditária.

³⁶⁶ PERES, Eduardo Moreira; VALENTIN, Jefferson. **Manual do ITCMD – SP. Imposto sobre Transmissão ‘Causa Mortis’ e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos**. São Paulo: Letras Jurídicas. 2017, p. 211.

Aliás, a própria jurisprudência firmada no tocante à decadência tributária, tratada nos próximos capítulos, não se coaduna com a legitimidade da sanção, a nosso ver, não tributária, mas processual, determinada pelos Estados.

Quando o Superior Tribunal de Justiça condiciona o início do prazo decadencial somente após o fim da fase de inventário judicial, justamente pela série de circunstâncias enfrentadas no curso do processo – naturais da sucessão –, insere-se norma jurídica registrando o obstáculo, a ineficácia de eventual lançamento por parte do fisco, que deve aguardar os trâmites processuais, após o que se inicia o prazo decadencial³⁶⁷.

Ao contrário, se a Lei estadual deduz que, passados 180 dias, já estaria sendo descumprida a norma e, por consequência, ensejado o direito subjetivo do Fisco de requerer a sanção dali decorrente, não se poderia dizer que o Fisco estaria inviabilizado de agir antes do julgamento do cálculo do imposto – fato considerado pelos Tribunais para admitir a contagem do prazo decadencial somente após a decisão homologatória do cálculo do imposto. Por isso que não há proporção intra normativa nesta sanção: a conduta ilícita é processual, enquanto que a consequência normativa é tributária.

Não é possível esquecer também a dicção da súmula 114 do Supremo Tribunal Federal, cujo controle e aplicação ficou afetado ao Superior Tribunal de Justiça após 1988, tendo em vista que a súmula foi expedida antes da Carta Brasileira³⁶⁸.

Quando o verbete delimita que “O imposto de transmissão ‘causa mortis’ não é exigível antes da homologação do cálculo”, propõe que o exercício da competência administrativa, voltada à cobrança do tributo estadual, pode se dar apenas depois da

³⁶⁷ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO DEMONSTRADA - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - HOMOLOGAÇÃO DOS CÁLCULOS - 1- Não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. 2- Na sistemática de apuração do ITCMD, há que observar, inicialmente, o disposto no art. 35, parágrafo único, do CTN, segundo o qual, nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários. 3- Embora a herança seja transmitida, desde logo, com a abertura da sucessão (art. 1.784 do Código Civil), a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação do patrimônio transferido e dos herdeiros ou legatários, para que sejam apurados os "tantos fatos geradores distintos" a que alude o citado parágrafo único do art. 35, sendo essa a lógica que inspirou a edição das Súmulas 112, 113 e 114 do STF. 4- O regime do ITCMD revela, portanto, que apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento (CF. REsp 752.808/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.5.2007, DJ 4.6.2007, p. 306; AgRg no REsp 1257451/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 6.9.2011, DJe 13.9.2011). 5- Pelas características da transmissão causa mortis, não há como exigir o imposto antes do reconhecimento judicial do direito dos sucessores, seja mediante Arrolamento Sumário, seja na forma de Inventário, procedimento mais complexo. 6- Recurso Especial não provido”. (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.660.491, 2ª Turma, Relatoria Ministro Herman Benjamin, DJe 16.06.2017)

³⁶⁸ Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 768206, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 28.10.2013.

homologação do cálculo do imposto em conformidade com o Código de Processo Civil, fazendo referência, naturalmente, ao processo judicial de inventário.

Por fim, ainda deveria prevalecer o fato de que a Fazenda Pública está dentre os sujeitos legitimados à propositura da petição inicial de inventário, nos termos fixados pelo artigo 616, inciso VIII do Código de Processo Civil. À Fazenda é dado o direito da propositura do inventário, de forma que esta conjuntura é mais um fator que reivindicaria a invalidade das sanções tributárias nestas circunstâncias.

Portanto, a nosso ver, as leis estaduais que seguem este caminho afrontam diretamente não só todo o regramento processual, como também o artigo 35, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Quando multa os contribuintes que não ingressaram com o processo de inventário em 60 dias após a morte do sucedido, porque regula – sancionando – matéria processual, fazendo o mesmo no momento da sanção decorrente da ausência de pagamento do ITCMD em 180 dias.

A sanção tributária poderia advir somente mediante a previsão de uma hipótese normativa tributária, isto é, uma conduta negativa do contribuinte frente ao cumprimento ou não da obrigação tributária, amoldando-se a competência à categoria da norma jurídica completa estudada no início do presente discurso. A conduta negativa na seara processual só poderia resultar em sanção (consequente normativo) previsto pelo ente constitucionalmente vocacionado para a instituição de regras quanto à temática processual, e não tributária, sob pena de invasão de competência.

No entanto, fala-se “*seria inconstitucional*” porque o Supremo Tribunal Federal, em que pese antes da Constituição Federal de 1988, enfrentou a questão para decidir que as multas instituídas pelos Estados nestas circunstâncias não são inconstitucionais, nos termos da súmula 542.

Não obstante, faz diferente – e melhor, de acordo com o sistema – o legislador do estado do Rio de Janeiro, cuja lei de n. 7.174, de 28 de dezembro de 2015, sequer adentra na cominação de sanções consequentes a prazos processuais.

Determina, apenas, que o sujeito passivo do ITCMD entregue declaração formal junto à Fazenda Estadual, no prazo de 60 a 90 dias após a finalização da fase de inventário e início da partilha – *depois do que será cobrado o ITCMD em 30 dias*.

Aliás, a lei carioca anterior – Lei n. 1.427/89 – já trazia proposição igualmente adequada, na medida em que definia o prazo para pagamento de 180 dias, não contados da abertura da sucessão, inviabilizando o livre curso do processo judicial, mas 180 dias

subsequentes à ciência da homologação da partilha ou da adjudicação, conforme o então vigente art. 18, inciso IV, do referido diploma estadual.

Assim, reconhecida e mantida a constitucionalidade das sanções pelo Supremo Tribunal Federal, a possibilidade de prorrogação do pagamento ficará condicionada à autorização judicial para dilação do prazo “por justo motivo”, em face do que o Tribunal de Justiça de São Paulo guarda a posição de que o “justo motivo” está adstrito à demora imputável exclusivamente ao Poder Judiciário³⁶⁹.

Isto no caso do inventário judicial, mas no que diz respeito ao inventário extrajudicial, cabe registrar que está cumprida a abertura do inventário no momento em que é apresentada, em Cartório, a nomeação do inventariante, segundo controle de validade exercido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo³⁷⁰.

8.1.4.3 Características do processo e reflexos sobre o imposto estadual

Como visto, havendo testamento ou interessado incapaz, será obrigatório o inventário judicial (art. 610, *caput*, CPC), a ser instaurado em dois meses após a abertura da sucessão e finalizado em até doze meses subsequentes, podendo o juiz prorrogar tais prazos (art. 611, *caput*, CPC).

Dentre os legitimados à propositura da petição inicial de herança está a Fazenda Pública, que detém legitimidade ativa concorrente com diversas outras partes (cônjuge, herdeiro, legatário, credor de herdeiro, etc.), segundo autorização expressa do artigo 616, inciso VIII, do Código de Processo Civil.

Nota-se que, no processo judicial de inventário, o Estado não é só chamado a atuar como terceiro interessado (art. 626, CPC), como também guarda consigo a legitimidade ativa concorrente para o requerimento do inventário, de acordo com o artigo 616, inciso VIII do Código Processual³⁷¹.

³⁶⁹ Tribunal de Justiça de São Paulo, Agravo de Instrumento n. 2135844-58.2018.8.26.0000, Relatora: Christine Santini, 1ª Câmara de Direito Privado, DJe: 16.07.2018.

³⁷⁰ “MANDADO DE SEGURANÇA Inventário extrajudicial Multa prevista no art. 21, I, da Lei nº 10.705/00 Não incidência O termo inicial do procedimento de inventário extrajudicial é a data da escritura de nomeação de inventariante, que, no caso dos autos, se deu 57 dias após a abertura da sucessão Princípio da isonomia item 105.2, do Capítulo XIV, das NSCG Precedentes do TJSP Sentença concessiva da ordem mantida Recursos de apelação e reexame necessários, desprovidos.” (Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação n. 1036194-38.2017.8.26.0114, Relatoria Desembargador Ribeiro de Paula, 12ª Câmara de Direito Público, DJe 16.10.2018).

³⁷¹ “A legitimação do art. 616 é *concorrente*, pelo que não estão as pessoas nele arroladas sujeitas a aguardar o transcurso do prazo legal (art. 611) para comprovar a inércia do administrador provisório. Desde o óbito, qualquer um dos legitimados está a autorizado a requerer o inventário. Note-se, todavia, que a legitimação para promover o inventário não se confunde com a de exercer a inventariança. O fato, pois, de um herdeiro provocar a abertura do processo não importa preferência para o aludido múnus processual. As regras para essa investidura são outras e constam

Neste cenário, o sujeito ativo da competência tributária tem singular possibilidade de atuação na fiscalização ostensiva da constituição do crédito tributário durante o processo judicial de inventário. Esse contexto revela o papel que desempenham os sujeitos na configuração da grandeza tributável (materialidade) que será objeto de tributação, fixada de modo preciso no curso da sucessão. Pelas regras do CPC, a Fazenda Pública é acomodada no processo judicial de inventário com diversos poderes processuais. Pode, também, impugnar os cálculos, trazer novos bens que tenham sido eventualmente omitidos pelo inventariante, dentre outras atividades processuais.

Dando curso ao delineamento do processo de inventário, o Código de Processo Civil indica a marcha processual a ser encampada pelo Juízo, partes e interessados.

O primeiro estágio da sucessão judicial – inventário propriamente dito – desenvolve-se no seguinte passo-a-passo: (i) petição inicial; (ii) nomeação de inventariante; (iii) primeiras declarações; (iv) citação e impugnações dos interessados; (v) avaliação do acervo hereditário, caso necessária; (vi) últimas declarações e (vii) pagamento do ITCMD.

Com as primeiras declarações, o inventariante promove a relação e identificação de todos os bens componentes do acervo patrimonial sucedido (art. 620, CPC). Feita essa espécie de listagem, as partes interessadas são citadas e a Fazenda Pública intimada, em face dos quais será aberta vista pelo prazo de quinze dias para que se manifestem sobre as primeiras declarações (arts. 626 e 627, CPC).

É nesta oportunidade em que se abre espaço para as impugnações no sentido de (i) arguir erros, omissões e sonegação de bens; (ii) reclamar contra a nomeação de inventariante e (iii) contestar a qualidade de quem foi incluído na condição de herdeiro (art. 627, CPC). Caso aplicável, o prazo é utilizado para a colação, obrigação dos herdeiros restituírem ao monte eventual bens ou direitos recebidos em vida, consistentes no que se convencionou chamar de adiantamento de legítima³⁷².

do art. 617” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 276).

³⁷² “Consiste ela na restituição, ao monte, das liberalidades recebidas em vida, para obter-se a igualdade dos quinhões hereditários, ao se realizar a partilha. Não se confunda, porém, a colação com a redução das liberalidades. A colação tem em vista restabelecer a igualdade das legítimas dos herdeiros necessários, ainda quando as liberalidades se compreendam no âmbito da meação disponível do doador. A *redução* tem a finalidade de fazer que as liberalidades se contenham dentro daquela metade, quer beneficie alguém herdeiro, quer favoreça um estranho (nº 478, *supra*). A *colação* assenta teoricamente na vontade presumida do morto, ao passo que a *redução* é de ordem pública. Em consequência, é válida a dispensa de colação, a que adiante aludiremos; mas não pode o falecido dispensar a redução. As liberalidades consideram-se *antecipação de legítima* quando feitas aos descendentes. E terão de obedecer ao princípio igualitário que a esta preside. Eis o objetivo da colação: servir de instrumento de igualdade nos direitos advindos da sucessão *causa mortis*” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direito das sucessões**. Atualização por Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 382-383).

No caso, a Fazenda Pública encontra-se especialmente atenta ao valor dos bens atribuídos nas primeiras declarações.

Ao juízo sucessório caberá decidir sobre as impugnações, desde que não seja necessária a produção de provas que não a documental. Do contrário, o requerente será remetido às vias ordinárias, “mandando reservar, em poder do inventariante, o quinhão do herdeiro excluído até que se decida o litígio”, para usar as palavras do artigo 628, §2º, CPC.

Em paralelo, o artigo 629, *caput* do Código de Processo Civil novamente insere a Fazenda Pública no jogo processual sucessório, entregando-lhe o prazo de quinze dias para informar ao juízo, “de acordo com os dados que constam de seu cadastro imobiliário”, o valor dos bens de raiz descritos nas primeiras declarações.

Neste campo, a Fazenda Pública exercerá o poder-dever de discordar dos valores atribuídos nas primeiras declarações, o que precisará ser feito, claro, de modo fundamentado, entregando ao Juízo sucessório critério legítimo para a discordância da atribuição de valores promovida pelo inventariante e, eventualmente, pelos herdeiros em suas impugnações³⁷³.

Para o que interessa diretamente ao presente estudo, caso haja concordância entre as partes, incluindo a Fazenda Pública Estadual (na condição de terceiro interessado), ao Juiz cabe a homologação dos valores atribuídos ao acervo patrimonial, o que reproduzirá efeitos diretos sobre o aspecto quantitativo do ITCMD que poderá ser cobrado pela autoridade administrativa estadual³⁷⁴.

Nas palavras de Paulo Nader,

³⁷³ A doutrina de direito processual aduz que este prazo para discordância não é preclusivo, de maneira que, permanecendo silente nos quinze dias, a Fazenda Pública poderá requerer a avaliação judicial dos bens em seguida ou, de igual maneira, indicar os valores extemporaneamente, desde que antes da homologação da partilha. Neste sentido: “Se, ante a citação, omitir-se a Fazenda, é ainda de ser provocada por ofício, já que sua palavra importa à boa e regular marcha do inventário. É certo que existe julgado, dispensando a avaliação tributária, porque todos os herdeiros, maiores e capazes, concordaram com o valor atribuído pelo inventariante e a Fazenda não se manifestou no prazo que lhe foi aberto. Não nos parece boa essa orientação. Não nos parece haver aqui uma preclusão, porque preclusão é perda, pela parte, de oportunidade processual de prática de ato e a Fazenda não é parte. É interessada, mas só na arrecadação correta de tributos. (...) Além disso, a ausência de informação não equivale à concordância tácita nesse tema. A mora da fazenda no informar não pode levar ao desprezo da sua informação. Ela poderá discordar, pois que, pelo art. 1.007, somente não se procederá à avaliação, judicial, se todas as partes forem capazes e a Fazenda Pública concordar expressamente com o valor atribuído (pelo inventariante). Ato inequívoco de vontade, pois, essa concordância. Negócio judicial, exige certa manifestação de vontade dos interessados no ato.” (MARROS, Hamilton Moraes. **Comentários ao Código de Processo Civil. Volume IX**. 2ª Ed. n. 141, p. 264).

³⁷⁴ “Só após o cálculo, com a total dedução das dívidas, é que se sabe qual o imposto que se tem de pagar. Se houve *reserva para pagamento de dívida*, e não foi julgado procedente o pedido do credor, ou dos credores, incide o imposto sobre o restante, como parcela do que se teria pago se reserva não tivesse havido.” (MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Vol. LX, p. 306). Apud: Krukoski, Cristiane Aparecida Moreira. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão ‘causa mortis’ de quaisquer bens ou direitos**. Dissertação (mestrado em direito) – Faculdade de direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2002, p. 78.

A fixação do valor é relevante, também, para o cálculo do imposto *causa mortis*. Se todos os sucessores forem capazes e, juntamente com o fisco, concordarem com os valores atribuídos nas primeiras declarações, não se procederá a avaliação. Caso o fisco discorde apenas do valor atribuído a determinados bens, somente estes serão objeto de avaliação. Concordando os sucessores com os valores apontados pelo fisco, a avaliação também será dispensada.³⁷⁵

Ultrapassado o lapso temporal anteriormente indicado, caso mantida a discordância, inicia-se importante fase para o delineamento da grandeza tributável do ITCMD, tendo em vista que, caso entenda necessário, o Juízo sucessório nomeará perito para proceder com a avaliação dos bens, cujos valores vincularam todos os interessados na sucessão, aí incluída a Fazenda Pública.

8.1.4.4 A avaliação do acervo hereditário

Já foi referido que o artigo 630, *caput* do Código de Processo Civil aponta que, após a fase de impugnações, indicada anteriormente, “o juiz nomeará, se for o caso, perito para avaliar os bens do espólio, se não houver na comarca avaliador judicial”.

Portanto, feitas as primeiras declarações, resolvidas as impugnações, ouvidas as partes e interessados, proceder-se-á com a avaliação dos bens do espólio, caso haja discordância destas ou da Fazenda Estadual quanto à expressão econômica atribuída aos bens integrantes do acervo hereditário.

Como visto, no processo sucessório judicial, esta avaliação repercute sobre duas facetas da sucessão. Tem por finalidade a apuração da herança a ser partilhada e, por consequência, visa “tornar conhecida a base de cálculo do tributo que incidir sobre a transmissão da propriedade”³⁷⁶.

Neste mister, uma vez ordenada, a avaliação deverá obediência aos artigos 871, 872 e 873 do CPC, regras que denotam, inclusive, importante direcionamento a ser conformado à súmula 113 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “o imposto de transmissão ‘causa mortis’ é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação” e ao artigo 38 do Código Tributário Nacional anteriormente estudado, definido nos seguintes dizeres: “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

³⁷⁵ NADER, Paulo. **Curso de direito civil: direito das sucessões**. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2014, p. 474.

³⁷⁶ MEDINA, José Miguel García. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017, p. 989.

Além disso, Washington Barros Monteiro ensina caber ao avaliador a observância das seguintes regras, quando da apuração do valor dos bens: considerar os três últimos lançamentos fiscais ou qualquer outro procedimento que influencie a estimativa, que deve ser regulada pelo preço médio dos bens; avaliar os bens pelo valor ao tempo da abertura da sucessão, e não do tempo do inventário³⁷⁷, não sendo possível nova avaliação a não ser no caso de dolo, erro ou diminuição do valor dos bens; as partes poderão indicar assistentes técnicos para acompanharem a avaliação, que será dispensada caso haja concordância de todos os interessados.³⁷⁸

Com isso, o perito ou avaliador examinará os bens descritos, emprestando, contudo, ônus argumentativo ao exercício, fornecendo os dados técnicos que justifiquem a estimativa alcançada.

O artigo 871 do Código Processual Civil propõe que a avaliação, necessariamente, não será realizada em cinco hipóteses específicas: (i) quando “uma das partes aceitar a estimativa feita pela outra”; (ii) “se tratar de títulos ou de mercadorias que tenham cotação em bolsa, comprovada por certidão ou publicação no órgão oficial”; (iii) se tratar de títulos da dívida pública, de ações de sociedades e de títulos de crédito negociáveis em bolsa, cujo valor será o da cotação oficial do dia, comprovada por certidão ou publicação no órgão oficial; (iv) “se tratar de veículos automotores ou de outros bens cujo preço médio de mercado possa ser conhecido por meio de pesquisas realizadas por órgãos oficiais ou de anúncios de venda divulgados em meios de comunicação, caso em que caberá a quem fizer a nomeação o encargo de comprovar a cotação de mercado”.

Não se pode negar que a seção V, do capítulo VI do Código de Processo Civil é desenhada para a conformação da grandeza tributável da herança, de modo que a avaliação busca, também, definir o valor venal, valor de mercado, do conjunto de elementos integrantes da transmissão *causa mortis*.

Não obstante, o Código Processual traz especial regramento nos artigos 633 e 634, cujos textos normativos indicam, basicamente, que, havendo concordância da Fazenda Pública, a avaliação também será dispensada³⁷⁹:

³⁷⁷ Este ponto será objeto de específico estudo no quesito do critério quantitativo do imposto. A princípio, esta proposição está em dissonância com a regra fixada na súmula 113 do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que “o imposto de transmissão ‘causa mortis’ é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação”.

³⁷⁸ MONTEIRO, Washington Barros. **Curso de direito civil**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva. 1981, p. 281-282.

³⁷⁹ Cabe afirmar que o inventariante, na condição de representante do espólio, não detém legitimidade ativa para oferecer impugnações frente ao valor dos bens atribuídos pelo cálculo judicial, tendo em vista que apenas os herdeiros, enquanto contribuintes, podem questionar a base de cálculo da futura obrigação tributária. Neste sentido: “AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DE INVENTÁRIO - ITCMD - SUJEIÇÃO PASSIVA DOS HERDEIROS OU LEGATÁRIOS - ILEGITIMIDADE ATIVA DO ESPÓLIO - Preliminar acolhida. O Imposto sobre Transmissão Causa

Art. 633. Sendo capazes todas as partes, não se procederá à avaliação se a Fazenda Pública, intimada pessoalmente, concordar de forma expressa com o valor atribuído, nas primeiras declarações, aos bens do espólio.

Art. 634. Se os herdeiros concordarem com o valor dos bens declarados pela Fazenda Pública, a avaliação cingir-se-á aos demais.

Somente no primeiro caso, em que “uma das partes aceitar a estimativa feita pela outra”, a avaliação poderá ser concretizada na hipótese de o Juízo sucessório tenha fundada dúvida quanto ao valor real do bem, nos termos do parágrafo único do art. 634, CPC (o que, do ponto de vista prático, não costuma acontecer).

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery tratam desta questão e dispensam a avaliação “quando já há prova do valor dos bens cadastrados pelo poder público municipal para fim de cobrança de IPTU”³⁸⁰, questão que repercute peculiares efeitos sobre o critério quantitativo passível de tributação pelos Estados, diante da conversação entre bases de cálculo entre os tributos que têm o valor venal como base tributável legítima (questão debatida no capítulo referente aos condicionantes advindos das normas gerais expressas em Lei Complementar Tributária).

É bem verdade que o aspecto quantitativo da materialidade do ITCMD é idêntico ao do IPTU, na medida em que o artigo 33 do Código Tributário Nacional é textualmente equivalente à dicção do artigo 38. Não obstante, a Administração Tributária Estadual não poderá ficar absolutamente à mercê da Administração Tributária Municipal para trazer aos autos sucessórios os valores que entende devido. Poderá, sim, requerer a avaliação judicial ou levar ao processo avaliação própria (desde que pautada nos critérios legais) e, com isso, provocar o Juízo da sucessão para que decida a matéria, utilizando-se do perito ou não.

Interessante fazer a ligação entre todo o regramento processual – advindo da sistemática sucessória civilista – com os enunciados prescritivos expedidos pelos Estados, no exercício da competência legislativa já referida em capítulo precedente.

No Estado de São Paulo, por exemplo, a Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000 admite, em seu artigo 10, que o valor do bem ou direito transmitido por causa da morte “é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz”.

Mortis e Doação (ITCMD) somente pode ser questionado, em juízo, pelos próprios contribuintes, motivo pelo qual o espólio, na condição de mero conjunto de bens, direitos e obrigações do autor da herança, não possui legitimidade ativa.” (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Agravo de Instrumento n. 1067110001219-2/001, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Marcelo Rodrigues, DJe 11.10.2017)

³⁸⁰ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante**. 9ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2006, p. 1.021.

Inclusive, o §1º do referido dispositivo aponta que “Se não couber ou for prescindível a avaliação”, isto é, nos termos do Código de Processo Civil indicados linhas atrás, o valor será aquele proveniente das primeiras declarações ou proposto pela Fazenda Estadual e concordado pelos herdeiros, somado à homologação do Juízo. A instituição do tributo nestes moldes guarda harmonia com o regramento processual aplicável, como visto.

Aliás, na prática forense, é isto que costuma acontecer: os juízos sucessórios geralmente entregam à esfera administrativa a aptidão para formular o valor dos bens sucedidos, especialmente porque boa parte dos estados brasileiros detém, em suas legislações, procedimentos para arbitramento da base de cálculo do ITCMD.

Neste entrelace de textos normativos, o artigo 11 da Lei Estadual traz enunciado que merece ser interpretado com parcimônia, frente à disposição normativa fixada pelo Código de Processo Civil, lei federal mediante a qual é veiculada a competência legislativa da União no que tange ao direito processual e sucessório.

É que o dispositivo da lei estadual citada veicula que, caso o Fisco não concorde com o valor atribuído ao bem, “instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, para fins de lançamento e notificação do contribuinte, que poderá impugná-lo”, retirando do inventário judicial o foro para discussão a respeito do *quantum* da herança.

Sucedo que a norma jurídica construída a partir daí não pode desvincular totalmente a Administração Tributária Estadual da materialidade “herança” identificada no foro próprio, isto é, no processo de inventário, permitindo que o Fisco arbitre o valor do tributo via procedimento administrativo tributário alheio à questão sucessória – onde se manteria conjunto quantitativo distinto.

É preciso se ater à regra, especialmente no inventário judicial, de que o Juízo sucessório preside o curso da instrução processual e é competente para definir o valor legítimo da base de cálculo do imposto, que culmina com a identificação do quinhão hereditário, como ordenam as regras estabelecidas nos artigos 630 a 638 do Código de Processo Civil.

Não há como se admitir a configuração de diferentes heranças, atribuindo-lhes diferentes valores, uma para cada “ramo do direito”, civil/processual civil e tributário. Até porque a premissa pactuada no início deste trabalho está fincada na unicidade do

ordenamento jurídico, cujas divisões se dão para fins didáticos, sem romper com a ideia de sistema formado por conjunto de normas válidas num determinado espaço e tempo.

A autoridade administrativa não precisa necessariamente se curvar à avaliação judicial, quando este homologa o cálculo do imposto, mas de todo modo, precisa ela se curvar ao processo judicial, tendo em vista que a materialidade do imposto *causa mortis* resvala em questões processuais cuja competência legislativa está atribuída à União.

Desta maneira, havendo discordância da Fazenda Estadual no que diz respeito aos valores atribuídos em avaliação judicial e chancelados por decisão homologatória do juízo sucessório, é devida a instauração de controvérsia nos autos, via manifestações no curso do processo, mas não por meio de simples arbitramento unilateral por parte do sujeito ativo da relação jurídico tributária. A menos que haja concordância dos herdeiros ou inventariante face o procedimento administrativo, claro.

Nota-se que, assim como em São Paulo, o Estado de Minas Gerais detém preceito legal no mesmo sentido – obrigando o contribuinte a se submeter ao arbitramento administrativo. Neste caso, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais já teve a oportunidade de apreciar situação em que inventariante buscava o direito de não ser obrigado a conduzir a avaliação dos bens e cálculo do imposto em processo administrativo perante a Fazenda do Estado.

Por ocasião do julgamento, a referida Corte deliberou tendo como premissa o regramento do Código de Processo Civil a respeito do “cálculo do imposto” para concluir que “malgrado exista, no âmbito do Estado de Minas Gerais, procedimento administrativo para realização e recolhimento do ITCMD”, o Código de Processo Civil determina que o procedimento se dê no curso do processo judicial de inventário³⁸¹, de modo que a existência de repartição fazendária com competência para configurar a grandeza tributável do ITCMD não é obstáculo legítimo a que o cálculo seja feito no processo, “haja vista que a legislação processual vigente prevê a possibilidade de o trabalho ser realizado judicialmente”³⁸².

Logo, o desfecho desta matéria é conduzido pelos dispositivos seguintes do Código de Processo Civil. Primeiro, o artigo 636 indica que, aceito o laudo e deliberadas

³⁸¹ “Segundo o art. 1.013, § 1º, do CPC, nos casos de procedência da eventual impugnação dos cálculos do imposto manejada por um dos interessados, é possível o reenvio dos autos ao contador judicial para as alterações que por ventura devam ser feitas.” (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Agravo de Instrumento n. 1.0324.12.010308-4/002, Rel. Des. Washington Ferreira, DJe de 08.05.2015)

³⁸² Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Agravo de Instrumento n. 0963098-38.2016.8.12.0000, 1ª Câmara Cível, Rel. Des. Bitencourt Marcondes, DJe 03.03.2017.

as impugnações suscitadas, será lavrado o termo de últimas declarações, “no qual o inventariante poderá emendar, aditar ou completar as primeiras”. Depois, dita o artigo 637 que as partes serão ouvidas a respeito das últimas declarações no prazo de quinze dias, depois do que será providenciado o cálculo do tributo.

O artigo 638 delibera que, após a feitura do cálculo, todas as partes serão ouvidas no prazo comum de cinco dias, assim como a Fazenda Pública, que poderá exercer sua prerrogativa de impugnar o cálculo, quando o juiz “ordenará nova remessa dos autos ao contabilista, determinando as alterações que devam ser feitas no cálculo”, nos termos do §1º do dispositivo.

Por fim, o texto normativo descrito no §2º do artigo 638 é no sentido de que “cumprido o despacho” (de remessa dos autos ao contabilista do juízo), “o juiz julgará o cálculo do imposto”. E, definido o valor da obrigação tributária, após as providências quanto à colação dos bens (restituição, pelos herdeiros, dos bens conferidos via adiantamento de legítima), ainda poderá via a ser instaurado o procedimento de pagamento dos credores do espólio, que poderão intervir no processo para requerer a quitação “das dívidas vencidas e exigíveis (art. 642, *caput*, CPC)³⁸³ e, por consequência, habilitação do crédito frente ao acervo patrimonial partilhável³⁸⁴.

Sobre este assunto, o artigo 643, CPC estabelece que a discordância entre as partes quanto ao pagamento da dívida, o pleito do credor é remetido às vias ordinárias. Porém, o juízo sucessório ordenará a reserva de “bens suficientes para pagar o credor quando a

³⁸³ “As obrigações do autor da herança não desaparecem com a morte. Não sendo personalíssimas, acompanham o patrimônio deixado pelo devedor e transferem-se para os herdeiros, dentro das forças da herança que lhe couber. Há, pois, interesse dos credores em receber o débito integral do espólio, antes da partilha. Para esse fim, prevê o Código de Processo Civil um procedimento administrativo, paralelo ao inventário, cuja disciplina se encontra nos arts. 642 a 646. (...) É indispensável o acordo unânime, porque a habilitação, *in casu*, é não contenciosa. Por isso, não havendo concordância de todas as partes sobre o pagamento, será o credor remetido para os meios ordinários (art. 643), ou seja, terá ele de propor a ação contenciosa contra o espólio, que for compatível ao título de seu crédito (execução ou ordinária de cobrança, conforme o caso). (...) É bom notar, por outro lado, que, embora a lei institua um procedimento não contencioso para a habilitação dos credores no inventário, o uso desse expediente é apenas uma faculdade e não uma condição para o recebimento das obrigações do espólio. Nada impede, por isso, que o credor, ciente das resistências dos herdeiros, opte, desde logo, pelo ajuizamento do processo contencioso. (...) Por fim, é bom ressaltar que, uma vez deferida a habilitação de crédito, inadmissível será a partilha sem antes proceder-se à separação de bens para o pagamento ao credor. Há, outrossim, que se fazer uma distinção entre *separação* e *reserva* de bens no procedimento sucessório. A *separação* (art. 642, §2º) destina-se à satisfação do crédito habilitado. Equivale a uma atual penhora, colocando desde já os bens à disposição do inventariante para com eles realizar o pagamento, bens esses que serão excluídos do acervo a partilhar entre os sucessores. A *reserva* (art. 643, parágrafo único), por sua vez, tem natureza cautelar apenas. Funciona como uma espécie de arresto, vinculando os bens reservados a uma futura e eventual penhora, a exemplo do que se passa nas circunstâncias do art. 830)” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. II. 52ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 292).

³⁸⁴ “Incidirá o tributo, no caso de transmissão *causa mortis*, apenas sobre o montante transferido, excluindo-se da base de cálculo quaisquer valores necessários ao pagamento de dívidas”. (BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **ITBI e ITCMD: Estudo das Regras-Matrizes de Incidência**. In: EMERECIANO, Alberto [et.al]. **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. 2009, p. 1.138)

dívida constar de documento que comprove suficientemente a obrigação e a imputação não se fundar em quitação”, garantia que ficará sob a guarda do inventariante (art. 643, parágrafo único).

Somente após esta etapa é que se inicia, propriamente, a fase da partilha, que, para fins didáticos, pode ainda ser decomposta em (i) petição de quinhões, (ii) deliberação da partilha e (iii) julgamento da partilha.

8.1.4.5 Julgamento do cálculo do imposto

Questão que interessa ao estudo do tributo estadual diz respeito a atribuição dada ao Juízo da sucessão para homologar o cálculo do imposto e, com isso, definir a obrigação tributária à qual a administração fazendária estará adstrita.

Como visto, definido o acervo hereditário e os valores dos bens ali constantes, prossegue-se à etapa já referida do cálculo do imposto de transmissão, elaborado pelo contador judicial cujo trabalho é submetido à impugnação pelas partes, demais interessados e para a Fazenda Pública estadual³⁸⁵.

Regido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário consiste na atividade de inserção de norma jurídica individual e concreta cujo antecedente se revela em fato jurídico tributário e o conseqüente está adstrito à formalização do vínculo obrigacional pela individualização, nas coordenadas de tempo e espaço, dos sujeitos ativo e passivo e do objeto da prescrição jurídica, este último formado pelo critério quantitativo da base de cálculo e correspondente alíquota³⁸⁶.

Sobre a norma jurídica do lançamento, José Souto Maior Borges atesta a polivalência do termo e distingue o instituto em ato ou procedimento de criação normativa (“*conduta nomogenética*”) ou de introdução de norma individual e concreta e, por outro lado, o produto jurídico, a nova norma jurídica criada de acordo com o referido expediente administrativo³⁸⁷.

Cláudio Carneiro atentou para esta peculiaridade, muitas vezes desconsiderada pelos doutrinadores que se debruçam a respeito do Imposto sobre transmissão *causa mortis*. Nos termos do referido autor,

³⁸⁵ NADER, Paulo. **Curso de direito civil: direito das sucessões. Vol. 6.** 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2014, p. 474-475.

³⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 32ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 383.

³⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário.** 2ª Ed. São Paulo: Malheiros. 1999, p. 122-123.

Desta forma indaga-se sobre uma questão interessante, pois se somente após o trânsito em julgado da homologação judicial da avaliação é que o mesmo pode ser exigido, o lançamento teria sido feito por ato do juiz, o que em tese contraria o art. 142 do CTN. O art. 192 do CTN prevê que nenhuma sentença de julgamento de partilha, ou adjudicação, será proferida sem prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou as suas rendas. Entendemos que a hipótese em tela é um caso *sui generis*, pois o juiz ao homologar o cálculo, pratica um ato administrativo e não jurisdicional. Logo, poderia efetuar o lançamento sem contrariar o art. 142 do CTN, já que o referido artigo diz que compete privativamente à autoridade administrativa promover o lançamento. Contudo, prevalece o entendimento pautado na interpretação literal do art. 142 do CTN no sentido de que a autoridade administrativa em comento é a autoridade fiscal.³⁸⁸

A posição de Regina Celi Pedrotti Vespero é no seguinte sentido:

No caso específico do inventário, a realização do lançamento, ou seja, a elaboração da norma individual e concreta do imposto sobre a transmissão causa mortis, deverá aguardar o trâmite do processo judicial, pois somente após a definição dos quinhões hereditários é que se procederá ao cálculo do imposto, consoante determina a legislação processual civil - cf. art. 1.012 do CPC. Uma vez efetuado o cálculo e ouvida a Fazenda Pública, não havendo impugnação ou sendo está decidida, será ele homologado pela autoridade judicial.³⁸⁹

Está-se com a posição desta última autora quando se delibera que o lançamento tributário, tal como previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, continua nas mãos da autoridade administrativa – até porque, se não, não seria *lançamento tributário* – mas há um condicionante inevitável para o exercício desta competência que diz respeito à homologação do cálculo pelo juiz.

Diante desta constatação, a indagação que fica diz respeito à eventual homologação do cálculo do imposto pelo Juiz, após a concordância da Fazenda Pública e trânsito em julgado da referida decisão, poderia o Fisco, eventualmente, promover novo lançamento caso discorde, *a posteriori*, com o cálculo do tributo homologado? Esta pergunta reivindica ainda a apreciação do regime jurídico processual atribuído ao inventário judicial.

8.1.4.6 Cognição jurisdicional, natureza contenciosa e efeitos do REsp n. 1.150.356/SP

³⁸⁸ CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 250.

³⁸⁹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**, p. 115-116.

Em meio a esta instrução probatória, que poderá percorrer toda a tramitação do processo de inventário, o artigo 984, *caput* do Código de Processo Civil, traz as limitações à cognição judicial no âmbito do processo judicial.

Segundo a norma, o Juízo sucessório deverá decidir todas as questões em que haja prova documental das deduções fáticas alegadas, encaminhando “para as vias ordinárias” as matérias que dependam de outras espécies probatórias, tais como perícia e testemunhas, por exemplo. Esta questão reproduz efeitos sobre eventuais isenções, imunidades ou aspectos da constituição da obrigação tributária referente ao ITCMD.

A dicção do art. 612, CPC revela a predileção do ordenamento jurídico pela rapidez e eficiência do processo sucessório, na medida em que restringe a apreciação jurisdicional às pretensões deduzidas previamente em instrumentos probatórios documentais.

Não cumprido esse requisito – de materialidade probatória e não complexidade da matéria³⁹⁰ – os herdeiros ou contribuintes deverão provocar o mesmo Juízo (em virtude da competência funcional), mas por intermédio de autos apartados, processados no rito inerente ao pleito apresentado naquela esfera.

Não obstante, está posta pelo Código de Processo Civil a atribuição do Juízo sucessório para fins de avaliação dos bens e cálculo do imposto sobre transmissão *causa mortis*, grandeza à qual a Fazenda Pública necessita emprestar validade.

A natureza contenciosa da jurisdição no inventário revela, nesta linha de eventual discordância da Fazenda Pública quanto ao valor do acervo patrimonial sucedido, cabe ao juízo sucessório – e não exclusivamente à Administração Tributária – presidir a avaliação do acervo patrimonial e, por consequência, do valor do ITCMD.

Ainda que haja acordo entre as partes em meio ao processo judicial, faz-se referência ao Fisco Estadual porque, enquanto terceiro interessado nos autos sucessórios, este pode vir a exercer sua impugnação a eventual termo de acordo firmado no processo, de maneira que só se falará em jurisdição voluntária na hipótese em que *todos* os participantes da sucessão sejam concordes³⁹¹.

³⁹⁰ NEGRÃO, Theotonio. **Código de Processo Civil e legislação processual em vigor**. 17ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1987, p. 363.

³⁹¹ Faz-se essa ressalva para discordar parcialmente de Humberto Theodoro Júnior quando o Autor deduz que “Mesmo optando os sucessores pelo procedimento judicial, é possível que a partilha se faa por acordo entre eles, caso em que o juiz se limitará a homologá-la, por meio de um ato de jurisdição voluntária, afastando o processo de seu normal feitiço contencioso”, registrando-se a necessidade de atenção à posição intentada pela Fazenda Pública Estadual para se checar à referida conclusão.

Em sentido contrário, para Luiz Rodrigues Wambier e Eduardo Talamini, o processo é de cunho voluntário, porque tem por objeto apenas a formalização da sucessão sem dependência da intervenção do juiz. O argumento dos autores é pautado especialmente na limitação da cognição do juízo sucessório, que só poderá resolver controvérsias retratadas documentalmente³⁹².

Orlando Gomes, por sua vez, detecta que o inventário judicial tem traços fortes de jurisdição meramente administrativa, voluntária, *mas o processo encerra um conflito de interesses*, fato suficiente e necessário à caracterização da jurisdição contenciosa³⁹³.

Em diferente sentido deduz José Miguel Garcia Medina, quem traça a linha de raciocínio de forma idêntica ao quanto proposto neste trabalho:

É questionável tratar-se, o inventário, de procedimento de jurisdição contenciosa ('Tome-se uma paráfrase imprecisa do conceito de lide: lide é o conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida ou insatisfeita. À vista de tal definição, pergunta-se: no inventário – por exemplo – existe lide? E a resposta que exsurge é bastante simples: 'pode haver' lide, desde que desponte controvérsia entre os herdeiros, Ministério Público, Fazenda Pública ou inventariantes (admitidos no processo). Ora, se assim o é, é sinal de que a 'lide' não é inerente a tal procedimento – que, em certas hipóteses (como no caso da existência de testamento), pode assumir os contornos de uma simples 'administração pública de interesses privados'.³⁹⁴

Neste debate, a importância está no fato de que, sendo contenciosa a jurisdição sucessória, “as decisões proferidas ao longo do processo sucessório, inclusive a pertinente à partilha, produz coisa julgada”³⁹⁵, o que reproduz efeitos importantes sobre a homologação do cálculo do imposto e a submissão da Fazenda Pública estadual frente ao valor atribuído aos bens e ao próprio ITCMD.

Sobre ser contenciosa a jurisdição em sede de inventário e partilha, as decisões proferidas neste bojo podem perfeitamente alcançar a qualidade da imutabilidade por coisa julgada, resguardados apenas os limites subjetivos, de maneira que a identificação da jurisdição, se contenciosa ou voluntária, é importante para este desfecho – que reproduz sensíveis efeitos sobre o “julgamento do cálculo do imposto”, definido pelo Juízo sucessório.

³⁹² WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil: Processo Cautelar e Procedimentos Especiais**. 13ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014, p. 340.

³⁹³ GOMES, Orlando. **Sucessões**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2004, p. 275.

³⁹⁴ MEDINA, Garcia Miguel José. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017, p. 977-978.

³⁹⁵ NADER, Paulo. **Curso de direito civil: direito das sucessões**. Vol. 6. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2014, p. 467.

Neste sentido, há interpretação dada pelo Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul é a de que “proferida a sentença que homologa o plano de partilha e declara a isenção do recolhimento do ITCMD, em face da qual não houve a interposição de recurso, não é possível a rediscussão da matéria, a cujo respeito operou-se a preclusão”³⁹⁶.

Ademais, é importante rememorar o quanto exposto a respeito do Recurso Especial Repetitivo n. 1.150.356, cujo tema foi pela ausência de competência jurisdicional para decidir a respeito do ITCMD no âmbito do arrolamento sumário.

No que tange ao inventário judicial, o precedente de observância obrigatória seguiu de maneira retilínea as previsões do Código de Processo Civil que entregam ao Juízo sucessório uma cognição mais ampla pela qual perpassa, textualmente, a deliberação a respeito do Imposto *causa mortis*.

No inventário – ao contrário do arrolamento sumário, o reconhecimento de isenção se dá mediante decisão judicial, e não por despacho da autoridade administrativa, como prevê o Código Tributário Nacional, em seu artigo 179.

O desfecho entregue pela Corte Superior foi no sentido de que, ao trazer para o bojo do processo sucessório as questões atinentes ao tributo, eventual pleito de isenção é veiculado frente ao Juiz, não perante a autoridade fazendária, diferentemente da regra geral estabelecida no art. 179, CTN, segundo a qual a isenção, quando não concedida em caráter geral, deve ser efetivada em cada caso por despacho da autoridade administrativa, provocado pelo contribuinte que faça prova do preenchimento dos requisitos previstos em lei.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça afasta a Lei Complementar Tributária em prol do Código de Processo Civil, cuja regência do tema se dá nos moldes antes delineados, sob o argumento de que a participação da Fazenda Pública estadual no curso dos autos sucessórios legitima a competência do Juiz para fazer coisa julgada sobre questões tributárias.

A Corte Superior ainda firmou a clara posição de que o regramento processual quanto ao cálculo do imposto refere-se ao processo de inventário judicial propriamente dito, de maneira que, nesta seara, compete ao Juiz apreciar o pedido de isenção do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis.

³⁹⁶ Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, Apelação n. 0801468-77.2015.8.12.0018, 4ª Câmara Cível, Relatoria Desembargador Odemilson Roberto Castro Fassa, DJe 09.01.2017.

Portanto, em respeito às delimitações de competência atribuídas pelo Constituinte de 1988, a avaliação do acervo patrimonial deixado pelo *de cuius* e, por consequência, a atribuição do critério quantitativo do tributo estadual está circunscrito ao processo judicial de inventário, tendo em vista a herança precisa ser definida a partir das premissas de cunho sucessório, onde, como já visto, invariavelmente a Fazenda Estadual atuará como terceiro interessado, podendo intervir diretamente no curso do processo.

No regime jurídico atribuído ao imposto sobre transmissão *causa mortis*, é preciso adequar as normas gerais para a circunstância processual de que a decisão homologatória do cálculo do imposto, seguida da sentença que julga a partilha, repercute efeitos sobre todas aqueles que participaram da lide sucessória, estando aí incluída a Fazenda Pública. Eventual “lançamento tributário suplementar” representaria uma distorção à sistemática emprestada pelo ordenamento ao imposto estadual.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Existem, basicamente, duas maneiras de estudar o direito tributário: de um lado, promovendo um exercício de controle de legitimidade, de validade das normas constantes do sistema. De outro, estuda-se a apuração de determinado tributo buscando a identificação dos critérios da regra-matriz de incidência e preenchendo-os com os elementos de que se dispõe no caso concreto.

A norma de competência tributária reúne todos os condicionantes do poder estatal, mostrando-se como instrumento legítimo para a aferição da validade desta atuação. E foi esta a opção que se tentou seguir ao longo do trabalho: traçar um roteiro para apresentar os principais aspectos a serem observados pelo legislador, julgador e intérprete a fim de encontrar a regra-matriz de incidência possível (no âmbito da competência legislativa), a forma e a matéria que (não) poderiam ser objeto da atividade administrativa das Fazendas Públicas (competência administrativa), além da forma e matéria a serem observados também no exercício da competência jurisdicional, que guarda especial relevância no imposto *causa mortis*.

Como toda espécie tributária, as normas jurídicas que delimitam o campo de instituição, arrecadação e fiscalização do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* têm como pilar fundamental a Constituição da República, onde está desenhado o núcleo central da competência tributária dos Estados.

Além de representarem pilar de sustentação do sistema jurídico, os princípios interferem diretamente na construção da norma jurídica pelo intérprete, seja quando aparecem como limite objetivo, seja quando se encontram na condição de vetor axiológico.

Além dos princípios gerais, integrantes do sistema nacional tributário como um todo, o controle de validade do tributo sobre a transmissão por morte precisa sempre estar atrelado ao direito fundamental à herança, que promove carga axiológica sobre a grandeza tributável. O tributo, nem a sua forma de cobrança, podem inviabilizar o direito à herança,

sob pena de inconstitucionalidade pelo específico argumento descrito no artigo 5º, inciso XXX, da Constituição Republicana.

Consta da pauta normativa do ITCMD a discussão a respeito do princípio da capacidade contributiva. Na ocasião, observou-se que, invariavelmente, este vetor axiológico deve ser levado em consideração perante todos os impostos, ficando para trás a distinção entre os impostos “reais” e “pessoais”.

Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é possível a instituição de alíquotas progressivas para o imposto, mas esta técnica de tributação há de ser atrelada à capacidade contributiva no seu viés absoluto, isto é, as alíquotas devem ser tanto maiores quanto maior for o patrimônio tributado, de maneira que são inválidas leis estaduais que prevejam alíquotas progressivas em virtude de grau de parentesco com o sucedido. Qualquer outro critério de progressividade que seja alheio aos fatos presuntivos de riqueza também será inválido.

Por sua vez, as imunidades também servem para limitar, condicionar negativamente a competência tributária, na medida em que ajudam a desenhar o campo de que dispõem os Estados quanto à tributação da herança. A ideia de condicionante negativo está ligada à proteção de determinadas grandezas voltada a valores petrificados na Carta Magna, que alcançaram a importante condição de estarem fora do campo competencial impositivo dos Entes federados (o que não é o caso da transmissão *causa mortis*).

A materialidade disposta no artigo 155, inciso I traz a limitação de que apenas a transmissão decorrente da morte pode ser objeto de tributação, o que termina por deduzir os condicionantes de ordem temporal (*quando ocorre a transmissão causa mortis*) e de quem poderá ser o ente instituidor do tributo.

Além da definição positiva, a conceituação negativa revela que não é possível instituir imposto *causa mortis* sobre (i) a extinção do fideicomisso, (ii) os seguros de vida, (iii) a meação do cônjuge sobrevivente, (iv) além da renúncia abdicativa da herança. Ademais, a súmula 590 do Supremo Tribunal Federal demonstrou que o tributo deve incidir sobre a exata grandeza transferida ao patrimônio dos herdeiros.

Além da materialidade em sentido estrito, o texto constitucional prevê que a instituição, fiscalização e arrecadação sobre transmissão *causa mortis* de bens imóveis ficará a cargo do Estado onde estiver circunscrito o bem imóvel ou direitos a ele relativos, independentemente das regras do foro sucessório. Diferente ocorre caso a transmissão

não onerosa se refira a bens móveis, em que a competência para a instituição será fixada sob os parâmetros da legislação processual que definirá o foro devido para o inventário.

A limitação objetiva também se encontra presente no texto constitucional, ainda que de maneira implícita, tendo em vista que a *transmissão causa mortis* é regida por plataforma normativa específica no direito civil e processual civil.

Com o princípio *de saisine*, captado pela súmula 112 do Supremo Tribunal Federal (“O imposto de transmissão ‘causa mortis’ é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”), a transmissão ocorre automaticamente após a morte, a partir de quando a competência tributária dos Estados seria devida.

No entanto, as normas gerais estabelecidas na Lei Complementar Tributária indicam mais limitações ao exercício desta competência, interferindo, inclusive, no aspecto temporal expresso no texto constitucional.

No quesito das sucessões ocorridas no exterior, a Constituição estabelece a necessidade de lei complementar para regular a instituição do imposto. No entanto, a norma geral insculpida no artigo 41 do Código Tributário Nacional já prevê esta hipótese em havendo transferência de bens imóveis situados no Brasil.

No entanto, a tributação de bens imóveis localizados no exterior não tem sustentação em lei geral, diante do possível conflito de incidência entre o Brasil e outros países, inclusive.

O mesmo desfecho se pode emprestar à transmissão de bens móveis, situados no Brasil ou no exterior. Neste caso, a ausência de enunciado complementar próprio retira a sustentação normativa de eventual tributação.

Além da regra específica para a grandeza tributável de transmissão de bens imóveis (art. 38, CTN), a lei complementar tributária detém previsão de grande relevância no artigo 35, parágrafo único, na medida em que se apresenta como interface entre a Constituição da República e as normas processuais sucessórias, revelando a necessidade de observância destas pelo legislador do ITCMD.

Ademais, o artigo 35, parágrafo único confirma a materialidade do imposto quando estabelece que a tributação será sobre o acréscimo patrimonial transmitido aos herdeiros em razão da morte, razão pela qual a definição do quinhão hereditário é medida que se impõe e não pode ser descartada pelo legislador tributário e pelas Fazendas Públicas estaduais.

Neste sentido, as modalidades sucessórias e a amplitude da competência jurisdicional repercutem efeitos sobre a análise da validade da competência tributária (em sentido amplo) no âmbito dos Estados.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Editora Noeses. 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva. 15. Ed. 2009.

AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. **Inventários e partilhas: direito das sucessões, teoria e prática**. 23ª Ed. São Paulo: Leud. 2013.

ALVES, Jones Figueiredo; DELGADO, Mário Luiz. **Código Civil anotado**. São Paulo: Método. 2005.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito civil. Sucessões**. 5 Ed. Coimbra: Coimbra Editora. 2000.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Editora Quartier Latin. 2009.

_____. **Incidência jurídica (teoria e crítica)**. São Paulo: Editora Noeses. 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5 Ed. São Paulo: Editora Malheiros. 1990.

_____. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1971.

ATALIBA, Geraldo. **Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária**. In: Revista da faculdade de direito, São Paulo, v.62, n.2, 1967

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica e investigação do direito**. In: (Coord.) CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico-Semântico**: vol. I. São Paulo: Noeses. 2014.

BALEEIRO, Aliomar. Atualiz.: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar. 2014.

_____. Atualiz. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense. 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1986.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2011.

BARROS, Washington Monteiro de. **Curso de direito civil: direito das sucessões.** Atualização por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. 39ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: Teoria e Comentários.** 2. Ed. São Paulo: Edição do próprio autor. 1999.

BATISTA, Clayton Rafael. **É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD?** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 132, p. 40-47, ago. 2006.

BECHO, Ricardo Lopes. **Lições de Direito Tributário – teoria geral e constitucional.** São Paulo: Editora Saraiva. 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo: Editora Noeses. Madrid: Editora Marcial Pons. 2007.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. **A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o ‘de cujus’ possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior: análise da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses.** Revista de Direito Tributário Atual, n. 26. 2011.

BEZERRA, Andréia Cristina; CASQUET, Pedro Guilherme Modenese. **Apontamentos sobre a incidência de ITBI e ITCMD na partilha desigual de bens decorrentes de herança ou da extinção do regime conjugal de bens.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 205, p. 19-26, out. 2012.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica.** 2ª Ed. São Paulo: Editora Edipro. 2001.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** 10ª Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário.** 2ª Ed. São Paulo: Malheiros. 1999

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **ITBI e ITCMD: Estudo das Regras-Matrizes de Incidência.** In: EMERECIANO, Alberto [et.al]. **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. 2009.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional.** 6 Ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo.** São Paulo: Editora Noeses. 2014.

CAHALI, Francisco José. **Direito das Sucessões.** 3. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2007.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, Sistema Jurídico e Decisão judicial.** 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2011.

_____. **O direito na sociedade complexa.** São Paulo: Max Limonad. 2000.

_____. **Decisão política e decisão jurídica.** São Paulo: Max Limonad. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2015.

_____. **Direito tributário: linguagem e método.** 5ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

_____. **Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência.** São Paulo: Editora Saraiva. 1989.

_____. **Teoria da norma tributária.** 5ª Ed. São Paulo: Editora Quartier Latin. 2009.

_____. **O Constructivismo lógico-semântico.** Volume 1. São Paulo: Editora Noeses. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário.** Volume II. São Paulo: Noeses. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Interpretação e Linguagem: Concessão e delegação de serviço público.** In: Revista Trimestral de Direito Público. n. 10, 10/95. São Paulo: Malheiros. 1995.

CARVALHO, Aurora Tomazzini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico.** 3ª Ed. São Paulo: Editora Noeses. 2013.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico - direito, economia e tributação.** São Paulo: Quartier Latin. 2005.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **O direito ao crédito nas aquisições de bens de uso e consumo e a não cumulatividade do ICMS: imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços.** In: COSTA, Alcides Jorge. [et.al]. **Temas de direito Tributário: Estudos em homenagem a Eduardo Bottallo.** São Paulo: Saraiva. 2013

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário brasileiro.** 10 Ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2010.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária.** São Paulo: Editora Noeses. 2010.

_____. **A competência tributária dos Estados-membros diante da nova Constituição Federal.** Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais. Nº 45. 45-80. 1988.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva.** Curitiba: Editora Juruá. 1992.

CARENHO, Ana Carolina Barros Pinheiro. **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) – imunidade e isenção para as organizações do terceiro setor.** Revista de Direito do Terceiro Setor, Belo Horizonte, v. 6, n. 12, p. 185-96, jul./dez. 2012.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais.** 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2015

CASSONE, Vittorio. **Tributação da herança: o art. 23 da Lei 9.532/97 em face das competências privativas da união (IR) e dos estados (ITCMD).** Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 184. São Paulo: Editora Dialética. 2011.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede.** 10ª Ed. São Paulo: Editora Paz e Terra. 2013.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro.** 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Heranças, doações e o Imposto de Renda. In: Imposto de renda: alterações fundamentais.** (Coord.): ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética. 1998.

CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à teoria geral do processo civil.** 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da tributária e direitos do contribuinte.** São Paulo: Editora Malheiros. 2007.

_____. **Princípio da capacidade contributiva.** 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

_____. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF.** 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros. 2015.

_____. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 4ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

COSSIO, Carlos. **Teoria Ecológica e Teoria Pura do Direito.** in: Revista Forense, Vol. CXXIX, Ano XLVII, Fascículo 563, Maio de 1950. Rio de Janeiro. p. 38-47

DESCARTES, Reneé. **O Discurso do Método.** São Paulo: Editora Martin Claret. 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica, à lógica jurídica, norma jurídica e aplicação do direito.** 25 Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DI PIETRO, Juliana. **O intercâmbio de informações econômico-fiscais e o ITCMD paulista. O ônus da prova do lançamento e o uso inadvertido, pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, de informações prestadas por contribuintes à**

Receita Federal do Brasil. Revista do Advogado, São Paulo, v. 31, n. 112, p. 88-98, jul. 2011.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio. **Estudos de Filosofia do Direito.** 3 Ed. São Paulo: Editora Atlas. 2009.

_____. **Introdução ao estudo do direito: Técnica, Decisão, Dominação.** 4ª Ed. São Paulo: Atlas. 2003.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002.** São Paulo: Editora Noeses.

FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. **A cobrança de ITCMD no arrolamento sumário: perspectivas da norma de competência na jurisprudência do STJ.** Revista Dialética de Direito Tributário. v. 234, mar-2015.

FIUZA, Cesar. **Direito civil: curso completo.** 10ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey. 2007

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade.** 2ª Ed. São Paulo: Annablume. 2004.

GADAMER, Hans-George. **Verdade e método.** São Paulo: Editora Vozes. 2015.

GODOY, Claudio Luiz Bueno de. **Código Civil comentado.** Organizado por César Peluso. São Paulo: Manolé, 2017

GOMES, Orlando. **Sucessões.** 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2004.

GONÇALVES, Vinicius de Almeida; MAIA, Taciana Mara Correa. **O ITCMD no processo judicial de inventário.** Revista Jurídica UNIGRAN, Dourados, v. 13, n. 25, p. 95-110, jan./jul. 2011.

GIANINI. **Istituzioni di Diritto Tributario.** 9ª Ed. Milano: Dott A Giuffrè Editore. 1974.

GRAU, Eros Roberto. **Direito posto e pressuposto.** 8ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2011.

_____. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 17ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2015.

_____. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito.** São Paulo: Editora Malheiros. 2002.

HARET, Florence C. **Teoria e prática das presunções no direito tributário.** São Paulo: Editora Noeses. 2010.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e Tempo**. Volume I. São Paulo: Editora Vozes. 2009.

HUSSERL, Edmund. **Investigações Lógicas – Fenomenologia e Teoria do Conhecimento**. Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária. 2012.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imposto sobre transmissão ‘causa mortis’ e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD**. In: Revista de Direito Tributário. v. 85. São Paulo: Malheiros. 2001.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica, produção e controle**. São Paulo: Editora Noeses. 2006.

KANT, Immanuel. Trad. MORUJÃO, Alexandre Fradique. **Crítica da Razão Pura**. 6 Ed. Lisboa: Editora Fundação Calouste Gulbenkian. 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. Ed. São Paulo: Editora Martins Fontes. 1999.
_____. **Teoria geral do direito e do estado**. 3 Ed. São Paulo: Editora Martins Fontes. 2000.

KRUKOSKI, Cristiane Aparecida Moreira. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão ‘causa mortis’ de quaisquer bens ou direitos**. Dissertação (mestrado em direito) – Faculdade de direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2002.

LACERDA GAMA, Tácio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009.

_____. **Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 Ed. São Paulo: Editora Noeses.

_____. **Obrigação e crédito tributário – anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Volume 11. n. 50. Maio/junho, 2003.

LEMKE, Gisele. **O Imposto de Renda incidente sobre Heranças e Legados e a IN-SRF Nº 53/98**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 40. São Paulo: Editora Dialética. 1999.

LUHMANN, Niklas. **A realidade dos meios de comunicação**. São Paulo: Editora Paulus. 2005.

MACEDO, Alberto. **A progressividade fiscal nos impostos sobre a propriedade e a decisão do STF sobre o ITCMD**. In: (Coord.) PARISI, Fernanda Drummond [et.al]. Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 2014.

MACHADO. Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 1º ao 95**. São Paulo: Atlas. 2015.

MAIA, Felipe Fernandes Ribeiro. **Anotações sobre o ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação) e a sucessão por ausência**. IOB – Repertório

de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo. São Paulo, n. 7, p. 270-263, abr. 2006.

MANEIRA, Eduardo; JORGE, Alexandre Teixeira. **O ITCMD nas doações coletivas.** Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 228. São Paulo: Editora Dialética. 2014.

MARCATO, Antônio Carlos. **Procedimentos especiais.** São Paulo: Revista dos Tribunais. 1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão “Causa Mortis” e por doação de bens e recursos recebidos do exterior – inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal.** Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 99. São Paulo: Escrituras. 2003.

MARTINS, Adriano Vidigal. **Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior.** Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 223. São Paulo: Editora Dialética. 2014.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das heranças e doações.** Dissertação (mestrado em direito) – Faculdade de direito da Universidade de São Paulo. São Paulo. 1998.

MATOS, João Batista de. **ITCMD. Revista Jurídica da Universidade de Franca.** Franca, v. 5, n. 9, p. 99-103, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito.** 20 Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2011

MEDINA, Garcia Miguel José. **Novo Código de Processo Civil comentado.** 5 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade.** 4 Ed. São Paulo: Saraiva. 2012

MENDES, Gilmar Ferreira; STRECK, Lênio Luiz; SARLET, Ingo Wolfgang; CANOTILHO, J. J. Gomes. **Comentários à Constituição do Brasil.** São Paulo: Editora Saraiva. Coimbra: Almedina. 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 99-100.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário.** Rio de Janeiro: Forense. 1997.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos.** São Paulo: Editora Noeses. 2010.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar e normas gerais em matéria tributária.** São Paulo: Editora Quartier Latin. 2007.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Noeses. 2006.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil: direito das sucessões**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2014

NEGRÃO, Theotonio. **Código de Processo Civil e legislação processual em vigor**. 17ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1987.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante**. 9. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa Nogueira. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva. 1994.

NOGUEIRA, Cláudia de Almeida. **Direito das Sucessões**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2007.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. **Tributação das Doações**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 124. São Paulo: Editora Dialética. 2006.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses. 2015

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Sucessão familiar e planejamento tributário**. In: (coord.) PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Direito societário: estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório**. São Paulo: Editora Saraiva. 2009.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil: direito das sucessões**. Atualização por Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 2017.

PERES, Eduardo Moreira; VALENTIN, Jefferson. **Manual do ITCMD – SP. Imposto sobre Transmissão ‘Causa Mortis’ e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos**. São Paulo: Letras Jurídicas. 2017.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O problema Fundamental do Conhecimento**. Porto Alegre: Globo, 1937.

_____. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral**. Tomo I. 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora Borsoi. 1954.

_____. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral**. Tomo II. 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora Borsoi. 1954.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Volume 1. Rio de Janeiro: Editora Forense. 1991.

_____. **Instituições de Direito Civil**. Volume 6. 20. Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2013.

PRADO, Clayton Eduardo. **Reflexos da Lei nº 11.441/2007 no ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação**. Revista do Advogado, São Paulo, v. 27, n. 91, p. 51-58, maio 2007.

RAUSCH, Aluizio Porcaro. **Tributação, acúmulo intergeracional e redistribuição de riqueza no Brasil**. Revista Faculdade de Direito UFMG. Belo Horizonte, n. 68, jan./jun. 2016.

REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva. 1994.

_____. **Lições preliminares do Direito**. 27. Ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

_____. **Filosofia do Direito**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva. 2002.

ROBLES MORCHÓN, Gregorio. **El derecho comom texto: cuatro estúdios de teoría comunicacional del derecho**. Madrid: Editora Civitas. 1998.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil: direito das sucessões**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

_____. **Direito civil: direito das sucessões**. 26. Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2003.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Trad. BINI, Edson. São Paulo: Editora Edipro. 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad. 1999.

SOARES, Milton Delgado. **O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006.

SOUZA, Aline Gonçalves de; BAPTISTA, Rafael Edelmann de Oliveira. **Tributação da doação ao terceiro setor: uma análise do ITCMD nos Estados brasileiros**. Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTS, Belo Horizonte, ano 9, n. 18, p. 9-39, jul./dez. 2015

SOUSA, Leandro Eloy. **A não incidência de ITBI e ITCMD na cessão de direito de superfície para Fundos de Investimento Imobiliário (FII)**. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 231. Dez, 2014.

SOUSA, James Alberto Vitorino de. **A exigência do imposto sobre a doação de bens e direitos (ITCD) no caso do doador ser residente ou domiciliado no exterior.** Dissertação (mestrado em direito internacional econômico) – Faculdade de direito da Universidade de Brasília. 2010.

SILVA, José Afonso da. **Sistema tributário constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais. 1975.

_____. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 7. Ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O ITCMD incidente sobre doação em pecúnia: início do prazo decadencial. Conflito entre o Conselho de contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e o Tribunal de impostos e taxas do Estado de São Paulo.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 215, p. 7-18, ago. 2013.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional.** 10. Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário.** 2. Ed. São Paulo: Editora Noeses. 2009.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2003.

_____. **Código Tributário Nacional e as Normas Gerais do Sistema Tributário.** In: (coord.) COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi.** Belo Horizonte: Fórum. 2016.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil.** Vol. II. 52. Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018.

VELOSO, Zeno. **Lei n. 11.441, de 04.01.2007 – aspectos práticos da separação, divórcio, inventário e partilha consensuais.** Belém: Anoreg/PA. 2008.

_____. **Função das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento.** Revista de Direito Tributário. Nº 84. 50-69. São Paulo: Editora Malheiros. 2002.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito.** 4ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2000.

_____. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.** 4ª Ed. São Paulo: Editora Noeses. 2010.

_____. **Lógica jurídica.** São Paulo: Editora Bushatsky. 1976.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil: Processo Cautelar e Procedimentos Especiais**. 13ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014.

WEIS, Fernando Lemme. **O Imposto de Transmissão Causa Mortis e a Partilha Extrajudicial**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. V. 146, nov. 2017.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tratado lógico-filosófico: investigações filosóficas**. 2 Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1995.