

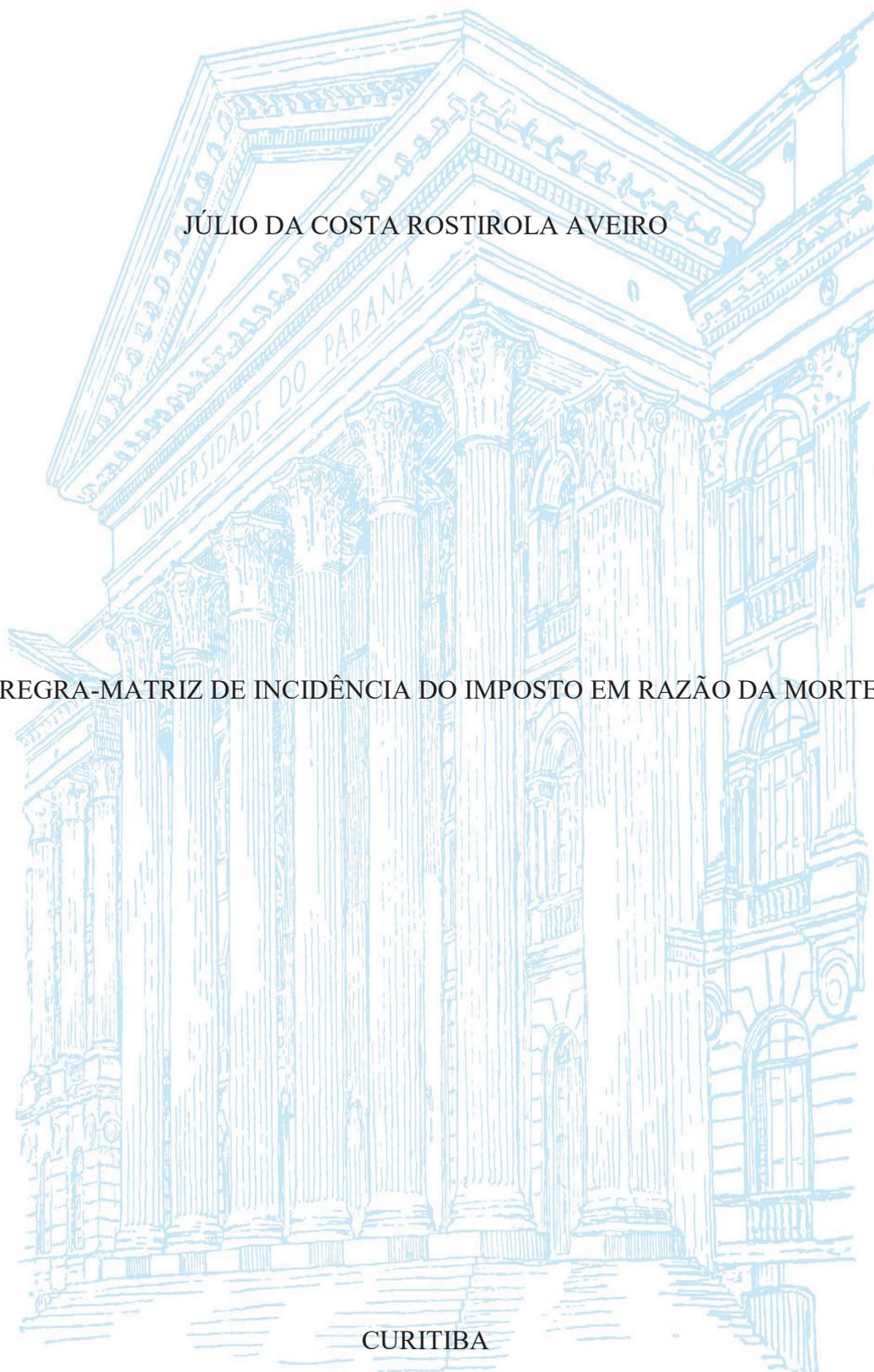
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JÚLIO DA COSTA ROSTIROLA AVEIRO

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM RAZÃO DA MORTE

CURITIBA

2018



JÚLIO DA COSTA ROSTIROLA AVEIRO

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM RAZÃO DA MORTE

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito no Curso de Pós-graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2018

A948r

Aveiro, Júlio da Costa Rostirola

A regra-matriz de incidência do imposto em razão da morte / Júlio da Costa Rostirola Aveiro; orientador: José Roberto Vieira. – Curitiba, 2018.

143 p.

Bibliografia: p. 139-143.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2018.

1. Impostos. 2. Direito tributário. I. Vieira, José Roberto. II. Título.

CDU 336.22

**Catálogo na publicação - Universidade Federal do Paraná  
Sistema de Bibliotecas - Biblioteca de Ciências Jurídicas  
Bibliotecário: Pedro Paulo Aquilante Junior - CRB 9/1626**

## TERMO DE APROVAÇÃO

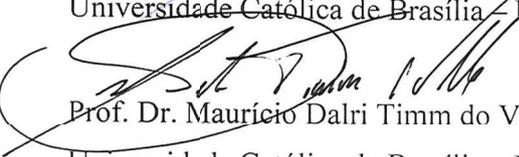
JÚLIO DA COSTA ROSTIROLA AVEIRO

### A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM RAZÃO DA MORTE

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito do Estado, do Programa de Pós-graduação em Direito, do Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora

  
Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira  
Universidade Federal do Paraná

  
Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto  
Universidade Católica de Brasília / UCB

  
Prof. Dr. Maurício Dalri Timm do Valle  
Universidade Católica de Brasília – UCB  
Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA

Curitiba, 23 de abril de 2018

## AGRADECIMENTOS

À minha amada esposa Elienai, por tudo.

Ao professor José Roberto Vieira, pela orientação, pela amizade e pelos valiosos ensinamentos.

Aos amigos Maurício Dalri Timm do Valle, Valterlei da Costa, Eduardo Castro e Ricardo Siqueira de Carvalho, pela inestimável ajuda na realização deste trabalho.

Aos amigos que o mestrado me proporcionou, que, sem a pretensão de nominar todos, menciono: Elisa Tomio Stein, Carlos Renato Cunha, Bárbara das Neves, Rene Chiquetti Rodrigues, Maurício Doutor, Paulo Mazini, Ricardo Menezes da Silva, Shalom Baltazar e Lucas Leonardi

A Claudia Souza Haus, Leticia Ferreira da Silva e aos demais amigos da Procuradoria Geral do Estado do Paraná.

Ao amigo André Renato Miranda Andrade, pelo estímulo ao ingresso no mestrado.

À minha mãe, Maria Izabel, e às minhas queridas irmãs, Fernanda e Juliana.

À Kika, fonte da minha felicidade.

Aos meus amigos, colegas de trabalho e de mestrado Ramon Santos e Fernando Castelo.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo investigar a regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte. Para atingir esse desiderato, analisaremos a Constituição Federal, as leis tributárias aplicáveis, incluindo a legislação de alguns estados a respeito do tributo, assim como o Código Civil e o Código de Processo Civil. Igualmente, serão examinadas as decisões das Cortes Superiores a respeito do tema, bem como as teorias de alguns autores que se destacaram no estudo da norma jurídica tributária em geral e no estudo específico do ITCM. Com esses subsídios, pretendemos apresentar nossa visão acerca da matéria, de modo a aplicar os resultados obtidos nos aprofundamentos da análise da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, possibilitando um estudo analítico minucioso da norma de incidência tributária desse imposto, ou seja, da sua hipótese tributária, composta pelos critérios material, temporal e espacial, e do seu conseqüente, integrado pelos critérios pessoal e quantitativo.

Palavras-chave: Norma Tributária. Regra-Matriz. Imposto “*Causa Mortis*”.

## **ABSTRACT**

The objective of this study is to investigate the basic rule of the incidence of the Inheritance Tax. To achieve this, we will analyze the Federal Constitution, the applicable tax laws, including the legislation of some states regarding the tax, as well as the Civil Code and the Code of Civil Procedure. Likewise, the decisions of the Superior Courts regarding the subject will be analyzed as well as the theories of some authors that have stood out in the study of the tax legal norm generally speaking and in the specific study of the ITCM. With these subsidies, we intend to present our vision regarding the matter, in order to apply the results obtained and to deepen in the analysis of the the basic rule of incidende of the Inheritance Tax, to enable an analytical and detailed study of the tax incidence rule of this tax, that is, of its tax hypothesis, compounded by the material, temporal and special criteria, and of the consequent, integrated by the personal and quantitative criteria.

Keywords: Tax Norm. Basic Rule of Incidence. Inheritance Tax.

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>CAPÍTULO 2 O ITCM NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI COMPLEMENTAR</b> .....	11
2.1 O ITCM NA CONSTITUIÇÃO: BREVES CONSIDERAÇÕES.....	11
2.2 O ITCM E A LEI COMPLEMENTAR.....	13
2.2.1 Lei Complementar: Previsão, Requisitos e Hierarquia.....	13
2.2.2 Lei Complementar Tributária: Funções.....	16
2.2.3 Código Tributário Nacional e eficácia de Lei Complementar .....	21
2.2.4 ITCM e Lei Complementar .....	21
2.2.4.1 Introdução.....	21
2.2.4.2 Ausência de Lei Complementar e Bens Móveis e Intangíveis.....	22
2.2.4.3 Artigo 155, §1º, III, “b” da CF .....	24
2.2.4.4 Disposições do Código Tributário Nacional.....	27
2.2.4.4.1 Introdução.....	27
2.2.4.4.2 Artigo 35 do CTN.....	29
2.2.4.4.3 Artigo 38 do CTN.....	33
2.2.4.4.4 Artigo 39 do CTN.....	35
2.2.4.4.5 Artigo 41 do CTN.....	37
2.2.4.4.6 Artigo 42 do CTN.....	38
<b>CAPÍTULO 3 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA</b> .....	39
3.1 INTRODUÇÃO.....	39
3.2 A POSIÇÃO DE ALFREDO AUGUSTO BECKER.....	39
3.3 A POSIÇÃO DE GERALDO ATALIBA .....	43
3.4 A POSIÇÃO DE PAULO DE BARROS CARVALHO .....	47
3.5 A POSIÇÃO DE SACHA CALMON NARRAVO COÊLHO .....	59
3.6 A POSIÇÃO DE MARÇAL JUSTEN FILHO.....	62
3.7 NOSSA POSIÇÃO.....	67
<b>CAPÍTULO 4 A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO EM RAZÃO DA MORTE</b> .....	71
4.1 INTRODUÇÃO.....	71
4.2 CRITÉRIO MATERIAL .....	71
4.2.1 Relevância .....	71
4.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva .....	73
4.2.3 Verbo: Posições da Doutrina .....	78
4.2.4 Sucessão no Direito Civil .....	83
4.2.5 Verbo: nossa posição .....	86
4.2.6 Complemento do Verbo.....	88
4.2.7 Renúncia à Herança.....	96

4.2.8	Usufruto .....	98
4.2.9	Fideicomisso .....	98
4.2.10	Enfiteuse e Superfície .....	100
4.2.11	Seguros de Vida .....	101
4.3	CRITÉRIO TEMPORAL .....	103
4.4	CRITÉRIO ESPACIAL .....	108
4.4.1	Introdução .....	108
4.4.2	Bens Imóveis .....	108
4.4.3	Bens Móveis .....	109
4.5	CRITÉRIO PESSOAL .....	111
4.5.1	Introdução .....	111
4.5.2	Sujeito Ativo .....	111
4.5.3	Sujeito Passivo .....	112
4.6	CRITÉRIO QUANTITATIVO .....	114
4.6.1	Introdução .....	114
4.6.2	Base de Cálculo .....	114
4.6.2.1	Generalidades .....	114
4.6.2.2	Base de Cálculo: Herança Líquida .....	115
4.6.2.3	Valor do Bem: Data da Transmissão ou da Avaliação .....	115
4.6.2.4	Bens Imóveis .....	117
4.6.2.5	Bens Móveis e outros Direitos .....	118
4.6.3	Alíquota .....	119
4.6.3.1	Generalidades e ITCM .....	119
4.6.3.2	Progressividade .....	120
4.6.3.3	Discriminação por Parentesco .....	122
	<b>CAPÍTULO 5 CONCLUSÕES</b> .....	128
5.1	CAPÍTULO 2 .....	128
5.2	CAPÍTULO 3 .....	131
5.3	CAPÍTULO 4 .....	132
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	139

## CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO

O estudo dos tributos recebeu grande impulso com a regra-matriz de incidência tributária. Com esse instrumental, aprofundaram-se enormemente as análises das mais variadas espécies e subespécies tributárias.

Talvez devido ao grande impacto arrecadatório, alguns tributos, ou mais especificamente, determinados impostos, receberam e recebem maiores contribuições, fazendo com que subsista enorme variedade bibliográfica sobre o tema.

Por outro lado, o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte – ITCM não conta com muitas obras destinadas apenas ao seu exame, de modo que o debate sobre o referido tributo não recebe, a nosso sentir, a devida importância.

Esse dado, aliado à nossa experiência profissional, que faz com que lidemos com ITCM, fez surgir o desejo de aprofundar o exame do Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*”, e contribuir para o debate sobre o tema. Imbuídos desse propósito, idealizamos este estudo do ITCM sob a perspectiva da regra-matriz de incidência tributária.<sup>1</sup>

Para o desenvolvimento do trabalho, optamos por dividi-lo da seguinte maneira. Iniciamos com estudo do imposto na Constituição Federal e na Lei Complementar tributária.

Nessa primeira aproximação, analisamos brevemente as disposições constitucionais que tratam especificamente do tributo, apartando-o, assim, dos demais impostos.

Na sequência, adentramos na apreciação da Lei Complementar. Para tanto, discorreremos sobre as características daquele veículo legislativo, para, em seguida, concentrarmo-nos na Lei Complementar tributária.

Nesse ponto, apresentam-se questões relevantes, tratadas na doutrina, podendo ser destacada a celeuma quanto às funções desempenhadas pela Lei Complementar tributária, discussão essa materializada nas correntes comumente chamadas de dicotômica e tricotômica. Também é apontada a exigência constitucional de lei complementar que regulamente o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte,

---

<sup>1</sup> O título desta dissertação foi pensado em virtude da nomenclatura utilizada pela Constituição Federal, no seu artigo 155, I, substituindo, apenas, a locução em latim “*causa mortis*”, pelo vernáculo “em razão da morte”. Contudo, em algumas passagens do trabalho, será utilizada também a expressão latina “*causa mortis*”.

inclusive em situações particulares do referido tributo, a exemplo do disposto no artigo 155, §1º, III, da Constituição Federal.

Após explicitação de nossas conclusões, e ainda na seara da Lei Complementar, fazemos o estudo das disposições existentes no Código Tributário Nacional sobre o ITCM, analisando cada um dos respectivos dispositivos.

No capítulo subsequente, tratamos da norma de incidência tributária, trazendo, para sua reflexão, as ideias e propostas de cinco doutrinadores que constituem expoentes no trato da matéria, a saber: ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e MARÇAL JUSTEN FILHO.

Assim, são apresentadas as lições dos referidos autores para, ao final, delimitar a nossa visão sobre o tema, cujas considerações serão utilizadas para a construção da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

Em seguida, estabelecida nossa visão a respeito da norma tributária, dedicamos o capítulo seguinte à aplicação da regra-matriz de incidência ao Imposto sobre Transmissão em razão da Morte. O respectivo capítulo foi subdividido em cinco itens, quais sejam, os critérios material, temporal, espacial, que formam a hipótese tributária, e os critérios quantitativo e pessoal, que compõem o consequente ou mandamento.

São variados os temas a serem estudados quando da dissecação da regra-matriz, podendo-se mencionar, como destaque, o exame do verbo que deve integrar a conduta pessoal exigida no critério material, indagação essa que demanda não apenas lições relevantes do âmbito do Direito Tributário, a exemplo da relativa ao Princípio da Capacidade Contributiva, mas igualmente temas concernentes ao campo do Direito Civil.

Outro rico assunto a ser trabalhado concerne ao critério temporal e às relações existentes entre o Direito Tributário e o Direito Civil, revelada mais precisamente pelo artigo 109 do Código Tributário Nacional, e pelas disposições do Código Civil, mormente as insertas no seu Livro V, nominado como “*Do direito da sucessões*”, como é o caso da regra da “*saisine*” e o disciplinamento da aceitação e da renúncia da herança.

Já no que se refere ao critério espacial, procuraremos investigar os dados para reconhecer as condições exigidas para delimitar o território em que o fato jurídico tributário ocorre.

Ingressando na consequência tributária, mergulharemos nos critérios pessoal e quantitativo, pontos em que são enfrentados variados outros debates, a exemplo da identificação da questão da herança líquida, da progressividade do imposto e da discriminação das alíquotas em razão do parentesco.

Diante dessa perspectiva, o desejo mais profundo é o de contribuir, ou, ao menos, tentar, com o estudo do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, esperançoso de que a bibliografia sobre o tema cresça, com este despretensioso trabalho, de modo a manter aceso o debate e o aperfeiçoamento da análise do referido tributo.

## CAPÍTULO 2 O ITCM NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI COMPLEMENTAR

### 2.1 O ITCM NA CONSTITUIÇÃO: BREVES CONSIDERAÇÕES

O Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” – ITCM, na Constituição Federal – CF, está assim previsto:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

Nota-se, em uma primeira aproximação, que o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Em sequência, a abrangência das situações ensejadoras da cobrança do imposto é extremamente larga, caracterizada pela locução “... *de quaisquer bens ou direitos*”.

Nesse ponto, é relevante destacar que, com relação à Constituição Federal de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969 – EC nº 01/69, há uma ampliação e uma restrição da competência.

Ampliação, pois, nos termos do artigo 23, I, Constituição de 1967 – CF/67, com as modificações da referida emenda, o Imposto sobre Transmissão restringia-se aos bens imóveis, aos respectivos direitos reais e à cessão desses direitos. Já na Constituição Federal de 1988 – CF/88, há o alargamento para quaisquer bens ou direitos, abarcando as transmissões gratuitas, seja em razão da morte, seja por atos entre vivos (doações).

Redução, porque a CF/67, com as modificações da EC nº 01/69, abrangia as transmissões a qualquer título, ou seja, gratuita ou onerosa, por qualquer ato

entre vivos ou em razão da morte. A CF/88 restringiu a competência aos atos gratuitos, em razão da morte, no caso do imposto analisado neste trabalho, ou entre vivos, no caso das doações.

É de se destacar que o Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi editado sob a égide da Constituição Federal de 1946, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 – EC nº 18/65. E por que esse registro ? Porque o ITCM, objeto deste trabalho, após a EC nº 18/65, foi disciplinado da mesma maneira prescrita pela Constituição de 1967, com as modificações da EC nº 01/1969, ou seja, competia aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis, direito reais sobre imóveis e cessão desses direitos.

Essa a razão de encontramos, no CTN, menção apenas a bens imóveis, bem como razão para, no mesmo disciplinamento, encontrarmos regras concernentes à transmissão em razão da morte e por atos entre vivos, gratuitos e onerosos.

Retornando aos termos constitucionais atuais, no artigo 155, §1º, I e II, são previstos os critérios para estabelecimento do Estado competente para cobrança do Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*”. Para tanto, a Constituição subdivide os bens; de um lado os imóveis e respectivos direitos e de outro os móveis, créditos e títulos. Para os primeiros, estabeleceu-se o critério da situação do bem. Para os demais, o local de processamento do inventário ou arrolamento. A análise dos Códigos Civil e Processo Civil mostrar-se-á imperiosa, e será feita mais adiante.

O estabelecimento dos critérios, segundo pensamos, tem o claro propósito de se evitar “conflitos de competência” entre os Estados-membros e o Distrito Federal. Essa mesma preocupação orientou a opção do constituinte em destinar à disciplina de lei complementar os casos em que o autor da herança possuía bens, era residente ou domiciliado ou ainda teve o seu inventário processado no exterior. Igualmente, essa questão será estudada oportunamente.

Ao final, a Constituição determinou que as alíquotas máximas do imposto fossem estipuladas pelo Senado Federal. A estipulação das alíquotas e outras ceulemas, como a progressividade do imposto, têm, no tópico destinado ao critério quantitativo, o seu lugar para estudo.

Essa é a breve análise das disposições constitucionais a respeito do ITCM. Na sequência, trataremos da lei complementar.

## 2.2 O ITCM E A LEI COMPLEMENTAR

### 2.2.1 Lei Complementar: Previsão, Requisitos e Hierarquia

O artigo 59 da Constituição Federal estipula que o processo legislativo compreende a elaboração dos atos normativos mencionados em seus incisos, quais sejam: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

Dentre os atos normativos, como visto, figura a lei complementar (artigo 59, II). Ademais, o mesmo artigo, agora em seu parágrafo único, determina que lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Esse papel foi cumprido com a edição da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

O objeto da lei complementar, seu conteúdo normativo, será o que a Constituição Federal fixar. Nessa senda, citemos, exemplificativamente, que compete à lei complementar dispor sobre a relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa (artigo 7º, I), o estabelecimento de outros casos de inelegibilidade de mandatos políticos (art. 14, §9º), a aposentadoria compulsória de servidores públicos (artigo 40, §1º, II), dentre variadas outras previsões constitucionais.

No âmbito tributário, as disciplinas submetidas às leis complementares encontram campo fértil. Efetivamente, são mencionadas diversas matérias que devem ser disciplinadas por aquele veículo legislativo, como se nota nos artigos 146, e seu parágrafo único; 146-A,; 148; 153, VII; 154, I; 155, III; 155, §2º, XII; todos da Constituição Federal.

Para o presente trabalho iremos tratar somente do artigo 146 e do artigo 155, §1º, III da Constituição Federal, uma vez que objeto dessas disposições normativas guarda relação direta com o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

No tocante aos elementos necessários para qualificar uma lei como complementar, trazemos a lição de ANDREI PITTEN VELLOSO, que reputamos procedente, e que menciona a existência de três requisitos: (i) possuir o nome jurídico de “lei complementar”, sendo originada de um processo legislativo de lei complementar; (ii) ser aprovada por maioria absoluta, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal; e (iii) dispor sobre matéria reservada à lei complementar.

Como lembra o mencionado autor, na ausência de quaisquer dos requisitos não estaremos diante de uma lei complementar em sentido estrito. Sem a qualificação exposta no item “(i)”, estaremos diante de uma lei ordinária; e, na ausência do item “(ii)”, o projeto de lei complementar terá sido rejeitado.

Ademais, e mais precisamente no que se refere ao item “iii”, caso a lei complementar discipline matéria que não se trate daquelas especificamente exigidas para aquele veículo legislativo, estaremos diante de um ato normativo que, conquanto válido, ostentará a forma de lei complementar, mas, no sentido material, será uma lei ordinária. Isso tem por consequência a caracterização de uma lei complementar com “*status*” de lei ordinária, podendo por essa ser modificada. Essa é a lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem, se a lei complementar invadir o “...*âmbito material de validade da legislação ordinária da União, valerá tanto quanto uma lei ordinária federal*”<sup>2</sup>.

Avançando um pouco mais sobre o tema, há a questão da hierarquia da lei complementar em relação à lei ordinária. Nesse ponto, podemos identificar, com BERNARDO GONÇALVES FERNANDES, a existência de ao menos duas correntes: (i) os que defendem a existência de hierarquia e (ii) os que a negam<sup>3</sup>.

Para os partidários da primeira corrente, prossegue o autor, essa hierarquia adviria da posição topológica da lei complementar, a qual antecede à da lei ordinária, ou seja, enquanto a primeira é prevista no inciso II do art. 59 da Constituição, a segunda é referida no inciso III do mesmo dispositivo constitucional. Como bem pontua o doutrinador, não deve prevalecer esse argumento, até porque, se procedente, teríamos que entender pela existência de hierarquia da lei ordinária em face da lei delegada, uma vez que esta tem previsão no inciso IV do artigo.

Outra alegação dessa corrente diz respeito ao aspecto formal. Tendo-se em vista a maior dificuldade de aprovação da lei complementar – aprovação por maioria absoluta – enquanto a lei ordinária exige apenas a aprovação pelo “*quorum*” da maioria simples. Não concordamos com essa linha de raciocínio uma vez que, conforme

---

<sup>2</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 97-98; BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT, 1975, p. 26.

<sup>3</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 6.ed. Salvador: JusPODIVM, 2015, p. 865-866; HUGO DE BRITO MACHADO entende que a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária – MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 81.

ensina HUMBERTO ÁVILA, “...quórum com o qual a lei complementar é aprovada diz respeito a um requisito de validade da lei complementar e não a um requisito relacionado à sua eficácia”(sic)<sup>4</sup>.

Os partidários da segunda corrente sustentam inexistir hierarquia entre leis complementar e ordinária, argumentando que há apenas âmbitos materiais diversos, previstos pela Constituição, para cada espécie normativa, como defende PAULO GUSTAVO GONET BRANCO<sup>5</sup>. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal respalda essa corrente<sup>6</sup>.

HUMBERTO ÁVILA destaca que, em razão da Constituição Federal ter atribuído diferentes funções às leis complementares, não se pode descrevê-las unitariamente. Nessa linha, o problema de hierarquia deve ser analisado em razão da função desempenhada pela lei complementar, de modo a aferir se essa se coloca como fundamento de validade da lei ordinária. Logo, se se estabelece como função da lei complementar a edição de normas gerais, avulta a condição de hierarquia superior com relação à lei ordinária, pois esta retira seu fundamento de validade naquela. De modo contrário, se a lei complementar desempenhar a função de instituir determinados impostos, já não se vislumbra a superioridade hierárquica<sup>7</sup>.

Portanto, não há uma hierarquia necessária entre a lei complementar e lei ordinária<sup>8</sup>. O critério a ser utilizado dependerá, como visto, da função desempenhada pela lei complementar, de modo que, se se verificar que ela se apresenta como

---

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 188.

<sup>5</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 924.

<sup>6</sup> Recurso extraordinário nº 419.629, Relator: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, 23 mai. 2006, disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 8 fev. 2018.

<sup>7</sup> H. ÁVILA. **Sistema...**, *op. cit.*, 188; Segundo JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: “Para nós, o termo ‘hierarquia’ só tem sentido juridicamente para significar que uma norma é inferior a outra quando a segunda regule a forma de criação da primeira norma. Esse diverso posicionamento hierárquico não existe indistintamente entre a lei complementar e a lei ordinária, no direito brasileiro” – **Lei complementar...**, *op. cit.*, p. 56.

<sup>8</sup> Concordando com essa posição e atribuindo o crédito da tese a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ANDREI PITTEN VELLOSO destaca: “Em outros termos, ‘reconhecemos a possibilidade de haver hierarquia normativa entre a lei complementar e a lei ordinária’, mas ‘apenas quando se verifica um efetivo escalonamento normativo’, através da imposição constitucional à lei complementar da tarefa de estabelecer parâmetros formais ou materiais para regulação veiculada pela lei ordinária” – **Constituição...**, *op. cit.*, p. 98.

fundamento de validade da lei ordinária, pode-se falar em superioridade hierárquica<sup>9</sup>. Caso contrário, não.

Assim, e com base nas lições de HUMBERTO ÁVILA, pode-se afirmar a existência de duas situações em que a lei complementar é superior à lei ordinária: (i) hierarquia formal, na hipótese em que a lei complementar disciplina o modo de elaboração, redação, modificação e consolidação das leis ordinárias; como é o caso da lei complementar exigida pelo artigo 59 da Constituição Federal<sup>10</sup>; e (ii) hierarquia material, na hipótese em que a lei complementar disciplina normas gerais que estabelecem o conteúdo das leis ordinárias instituidoras dos tributos, conforme o artigo 146 da Constituição<sup>11</sup>.

### 2.2.2 Lei Complementar Tributária: Funções

O artigo 146, bem como o artigo 146-A, ambos da Constituição Federal, assim dispõem:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239

**Parágrafo único.** A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições

<sup>9</sup> Ver a explicação quanto à hierarquia da lei complementar e fundamento de validade em JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, em cuja obra, inclusive, o tema foi estudado com muito mais profundidade – **Lei complementar...**, *op. cit.*, p. 79-84.

<sup>10</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO destaca: “*Não há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades: ‘Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis’*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 93.

<sup>11</sup> H. ÁVILA. **Sistema...**, *op. cit.*, 189.

da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

**Art. 146-A.** Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Com base nos referidos dispositivos constitucionais, existe uma divergência doutrinária, no tocante às funções da lei complementar tributária: (i) para uma linha de entendimento, a lei complementar tributária tem duas funções, quais sejam, dispor sobre “conflitos de competência” e regular as limitações à competência tributária, caracterizando assim o que se denomina corrente dicotômica; e, (ii) para outros, além das duas funções, há também outra, vale dizer, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Essa corrente é a denominada tricotômica<sup>12</sup>.

Ambas correntes contam com ilustres juristas e poderosos argumentos.

Iniciemos pela corrente que enxerga, no artigo 146 da Constituição Federal, a fonte que atribui duas funções à lei complementar tributária.

Nesse âmbito, é imperioso destacar os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO. Para esse jurista, e diferentemente dos que compreendem a lei complementar com três funções, o dispositivo constitucional em xeque deve ser analisado de maneira sistemática, a qual traria como fruto hermenêutico a conclusão da existência de tão somente duas funções da lei complementar: dispor sobre “conflitos de competência” e regular as limitações à competência tributária. Isso para atender aos princípios Federativo e da Autonomia Municipal e seu corolário, o Princípio da Isonomia entre os Entes Políticos. Ademais, e de forma diversa da outra linha, sustenta

---

<sup>12</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA prefere qualificar a corrente “dicotômica” de unifuncional. Segundo ensina, embora essa corrente seja mesmo conhecida como ‘dicotômica’, por apontar dois objetivos na LC: dispor sobre conflitos e regular limitações, são dois objetivos de uma única função, que é estabelecer normas gerais; por isso, prefere batizá-la de ‘corrente unifuncional’ – Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva, *in* Priscila de Souza (org) e Paulo de Barros Carvalho (coord.), **50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 697-698.

que essa visão consegue delinear os contornos do conceito de normas gerais de direito tributário<sup>13</sup>.

Na mesma linha de raciocínio é o pensamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem não se pode dispor sobre normas gerais, desvinculando-as da generalidade relativa constante nos incisos I e II do artigo 146 da Constituição Federal (dispor sobre “conflitos de competência” e regular as limitações à competência tributária)<sup>14</sup>. No entanto, é de se destacar que o referido autor, ao trabalhar magistralmente o tema, acaba por admitir, reconhecendo à literalidade a condição de limite hermenêutico, uma terceira finalidade “...*para abranger esses objetivos específicos (artigo 146, inciso III, alienas c e d, e parágrafo único; e artigo 146-A)*”, para, mais à frente, concluir<sup>15</sup>:

De sorte que não o fazemos: não mantemos aqui, na parte inicial do art. 146, III, a mesma linha de pensamento que aplicamos à sua parte final. E isso, conservando plenamente ileso e incólume nossa consciência jurídica de ter preservado, com integridade, o sentido literal possível do texto normativo. É que o sentido literal linguisticamente possível de duas das alíneas (a e b) de um inciso (III) subordina-se diretamente a ele, que, por sua vez, constituindo uma parte específica do dispositivo (artigo 146), só se revela, em sua completude, na conexão imprescindível com sua parte genérica (incisos I e II). **Cabalmente respeitados, portanto, os limites impostos pela literalidade textual à atividade hermenêutica.**<sup>16</sup>

Essa, portanto, a visão do nobre autor.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, igualmente, secunda a maior parte desse posicionamento, afirmando que as leis complementares somente podem veicular normas gerais que “...*ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão ‘as limitações constitucionais ao poder de tributar’*”<sup>17</sup>.

Em contraponto à corrente anterior, apresentam-se os que enxergam, no artigo 146 da Constituição Federal, uma fonte de atribuição de três diferentes funções para lei complementar tributária (corrente tricotômica).

Um dos expoentes dessa concepção é HUMBERTO ÁVILA, que revela sua opção com base em três fundamentos<sup>18</sup>.

---

<sup>13</sup> P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 249-268.

<sup>14</sup> J. R. VIEIRA, **Normas Gerais...**, p. 687-730.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 706.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 708.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1.048.

<sup>18</sup> H. ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 192-195.

Como primeiro, aduz que as normas previstas no artigo 146 estão dispostas na mesma Constituição que institui o Princípio Federativo. Assim, sustenta que não existe uma oposição entre a regra de competência de um lado e o Princípio Federativo de outro. O que “...há é um princípio federativo resultante da conexão com as regras de competência, e regras de competência devidamente interpretadas de acordo com o princípio federativo”, concluindo que o modelo federativo acolhido pela constituição é normativamente fechado<sup>19</sup>.

O segundo argumento diz respeito à necessidade de se conferir um sentido normativo, ainda que mínimo, aos dispositivos constitucionais, esclarecendo que uma “...decisão a favor da interpretação gramatical e contra uma interpretação sistemática é devida quando o ordenamento não se posicionou claramente”; para, na sequência, lembrar que a Constituição optou por um modelo federativo centralizado, que, por reclamar a edição de normas gerais com eficácia limitadora e especificadora, impede que se deixe de lado a regra constitucional que exige a edição de normas gerais em matéria tributária<sup>20</sup>.

Por fim, como último fundamento, que qualifica como “decisivo”, expõe que o Poder Judiciário já reconheceu a necessidade e a validade das normas gerais em matéria tributária, trazendo, na oportunidade, alguns julgados do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Concordamos com a posição desse autor. Antes, porém, e com MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, apenas não se pode aquiescer com o terceiro fundamento<sup>21</sup>; uma vez que, muito embora seja o Supremo Tribunal Federal “...quem dá a última palavra no concernente à interpretação da Constituição, isso não quer necessariamente dizer que seja ela, cientificamente, a mais apropriada”<sup>22</sup>.

Dessa forma, o que nos parece procedente são o primeiro e o segundo fundamentos, uma vez que entendemos ser o Princípio Federativo não um modelo ideal e anterior ao disciplinamento pelo direito positivo, mas, antes, resultante da conjunção de uma pletera de disposições que decorrem das prescrições constitucionais<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> H. ÁVILA, *Sistema...*, op. cit., p. 193.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 193.

<sup>21</sup> VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 395-400.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 396.

<sup>23</sup> Na linha exposta por MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE – *ibidem*, p. 398.

Portanto, o Princípio Federativo influencia e é influenciado por outras prescrições constitucionais, de modo que os lindes daquele somente pode ser estabelecido após tomar em consideração essas prescrições. Assim, no caso específico aqui tratado, e tendo-se em mente que o modelo federativo brasileiro adotado é centralizador, nos termos explicitados por HUMBERTO ÁVILA, a fixação de normas gerais em Direito Tributário constitui-se como outra função, diversa, portanto, da disposições sobre “conflitos de competência” e da regulação das limitações da competência tributária.

Essa afirmativa, de um lado, e ante a escolha expressa da Constituição, mais especificamente no tocante ao artigo 146, III, de outro, levam-nos a perfilhar a linha de pensamento denominada como “corrente tricotômica”<sup>24</sup>.

Com essa mesma visão, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>25</sup> destaca que as normas gerais de direito tributário são verdadeiras sobrenormas, que são dirigidas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e têm por objetivo a “...realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal”<sup>26</sup>. Salienta que a conjunção de dispositivos expressos e princípios resultam no pacto federativo positivado na Carta Magna, exsurgindo, daí, a “...expressa competência constitucional para, mediante lei complementar, disciplinar sobre as matérias de decadência e prescrição em direito tributário”<sup>27</sup>. Assim, o legislador complementar que tratar desse tema deve direcionar essas regras à União, Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, atendendo-se, dessa maneira, ao Princípio Federativo e da Autonomia Municipal bem como ao da Isonomia entre as Pessoas Políticas.

Portanto, o referido autor entende pela atribuição da competência ao legislador constitucional para disciplinamento das matérias integrantes das denominadas “normas gerais de direito tributário”, incluindo, no caso, o regramento da decadência e

---

<sup>24</sup> A expressa filiação à corrente tricotômica foi afirmada para esclarecer nossa posição a respeito dessa querela clássica no âmbito tributário. Contudo, bem analisada a Constituição, acreditamos que hoje podemos falar em quatro funções da Lei Complementar Tributária, ou seja, além das três expostas no corpo do texto, com o advento da Emenda Constitucional nº 42 de 19, dez. de 2003, que inseriu o artigo 146-A, podemos falar em nova função, qual seja, a de prevenir desequilíbrios de concorrência.

<sup>25</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 59-66;

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 64.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 65.

da prescrição, o que endossa, a nosso sentir, a nossa visão quanto à existência da terceira função conferida pela Constituição Federal à lei complementar tributária.

### 2.2.3 Código Tributário Nacional e eficácia de Lei Complementar

A Lei Ordinária nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, foi editada sob a égide da Constituição de 1946, recebendo os influxos da reforma tributária realizada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.

A Constituição Federal de 1967, em seu artigo 19, §1º, previu que compete à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre “conflitos de competência” e regular as limitações à competência tributária. A atual Constituição Federal, igualmente, exigiu a lei complementar para as referidas matérias, no artigo 146, que foi analisado no tópico anterior.

Dessa forma, o Código Tributário Nacional – CTN foi recebido com eficácia de lei complementar, ou seja, não houve transmutação do seu instrumento legislativo inicial, qual seja, lei ordinária, para o novel veículo legislativo exigido. O que ocorre é a atribuição da eficácia de lei complementar à lei ordinária, de modo que esta somente pode ser alterada por aquela espécie normativa, quando trata dos assuntos do artigo 146. Portanto, o CTN é formalmente lei ordinária, mas possui conteúdo material de lei complementar, quando versa os temas postos sob a reserva do referido dispositivo constitucional<sup>28</sup>.

### 2.2.4 ITCM e Lei Complementar

#### 2.2.4.1 Introdução

A Constituição Federal de 1988, no tocante ao imposto “*causa mortis*”, ampliou a competência, de modo a abarcar não apenas os bens imóveis, mas também os bens móveis.

---

<sup>28</sup> VIEIRA. Normas Gerais..., *op. cit.*, p. 691.

Ademais, vimos também que a mesma Constituição determina que as normas gerais de direito tributário devem ser regidas por lei complementar de alcance nacional, e que, especificamente quanto ao Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” – ITCM, prescreveu no artigo 155, §1º, III, “b”, que a competência para sua instituição será da lei complementar, quando o “*de cujus*” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Assim, o estudo do presente tópico será subdividido da seguinte forma: (i) analisaremos a ausência de lei complementar, no tocante aos bens móveis; (ii) a disposição constitucional prevista no artigo 155, §1º, III, b; e (iii) as disposições contidas no Código Tributário Nacional.

#### 2.2.4.2 Ausência de Lei Complementar e Bens Móveis e Intangíveis

A Constituição Federal de 1988, como já foi dito, ampliou a competência do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, de modo que ele pode alcançar, além dos bens imóveis, igualmente, os móveis.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, editado ainda sob a égide da Constituição de 1946, nada dispôs quanto aos últimos bens. Portanto, intuitiva é a seguinte questão: podem os Estados e o Distrito Federal editar leis sem prévia lei complementar ?

Quanto ao presente tópico não há posicionamentos discrepantes. Entende-se possível que os Estados-membros e o Distrito Federal instituem o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte de modo a abarcar também os bens móveis e intangíveis. Esse é o posicionamento de CRISTIANE APARECIDA MOREIRA KRUKOSKI, de MILTON DELGADO SOARES, de LEANDRO PAULSEN, de CLAYTON EDUARDO PRADO e de REGINA CELI PEDROTTI VESPERO FERNANDES, para citar tão somente alguns<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> C. KRUKOSKI, *A regra-matriz...*, *op cit.*, p. 84-87; M. D. SOARES, *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. 36; PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18.ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 307; C. E. PRADO, *Imposto sobre herança*. São Paulo: Verbatim, 2009, p. 25-29 e R. C. P. V. FERNANDES, *Impostos sobre a transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. 3.ed. São Paulo: RT, 2013, p. 54-61.

Mencione-se, apenas, que alguns doutrinadores, a exemplo da REGINA FERNANDES, atribuem a possibilidade de edição da legislação complementar de modo completo, vale dizer, incluindo não só a situação tratada no presente item, mas também aquela estudada no posterior, item 2.2.4.3.

Seguimos a linha dessa doutrina, vale dizer, entendemos ser possível aos Estados e ao Distrito Federal editar lei instituidora do ITCM de modo a abranger também os bens móveis e intangíveis. E quais são os fundamentos ?

Em primeiro lugar, e nos termos do artigo 24, I, da Constituição Federal, temos que o Direito Tributário se insere na competência concorrente das pessoas políticas. E adiante, mais precisamente no parágrafo terceiro do referido dispositivo constitucional, é previsto que *“Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”*.

Em segundo lugar, o artigo 34, §3º, do ADCT prevê que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, os entes políticos poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional.

Em terceiro lugar, a legislação a ser editada, no exercício da competência suplementar, está inserida na hipótese de normas gerais. Ademais, a própria Constituição já determinou o critério para fixação do Estado competente para instituição do imposto, na dicção do artigo 155, §1º, II: *“...relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”*.

Ante os fundamentos acima expostos, entendemos serem legítimas as legislações estaduais que instituíram o ITCM para alcançar os bens móveis e intangíveis.

Em situação bem parecida, analisando o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, o Supremo Tribunal Federal, no Agravo de Instrumento nº 167.777, decidiu pela possibilidade de os Estados instituírem o imposto em questão, mesmo com a inexistência de lei complementar. Eis a ementa:

RECURSO – AGRAVO DE INSTRUMENTO – COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE

PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988<sup>30</sup>.

Passa-se ao exame do artigo 155, §1º, III, “b”, da Constituição Federal.

#### 2.2.4.3 Artigo 155, §1º, III, “b” da CF

Começamos com a reprodução do dispositivo constitucional em destaque:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]  
§1º O imposto previsto no inciso I:  
[...]  
III – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:  
[...]  
b) se o *de cujus* possui bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processo no exterior;

A lei complementar que versar sobre as matérias estabelecidas no mencionado artigo constitucional tratará, ou ao menos poderá tratar, de quatro situações: a) o falecido possuía bens no exterior; b) o falecido era residente no exterior; c) o falecido era domiciliado no exterior; e, por fim, d) o falecido teve seu inventário processo no exterior<sup>31</sup>.

A Constituição Federal, no artigo 155, §1º, I e II, estabeleceu a competência para instituir o ITCM a depender da espécie do bem. Se bem imóvel, elegeu o critério da localização dele; e se bem móvel, títulos e créditos, competirá ao Estado em que se processar o inventário ou arrolamento, ou ao Distrito Federal.

<sup>30</sup> Agravo de Instrumento nº 167.777, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, 04 mar. 1997, disponível em: < <http://www.stf.jus.br> >, acesso em: 12 fev. 2018.

<sup>31</sup> Esse detalhamento das hipóteses foi retirado da lição de RICARDO LACAZ MARTINS, **Tributação das Heranças e Doações**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). São Paulo, 1998, p. 181.

Saliente-se que, embora esse tema seja estudado quando da análise do critério espacial, o inventário ou arrolamento será instaurado no último domicílio do autor da herança, conforme determina o Código Civil.

Contudo, ao prosseguir na disciplina constitucional, o constituinte determinou que, na situação que envolva algum evento ocorrido no exterior, o veículo introdutório deverá ser a lei complementar.

A necessidade da lei complementar específica, na linha de pensamento de ODMIR FERNANDES, à qual aderimos, “...*reside na solução dos conflitos de competência de cada Estado reivindicar o imposto*”(sic), devendo regular tanto os bens imóveis quanto os bens móveis<sup>32</sup>.

Para demonstrar a possível ocorrência de conflito entre os Estados e/ou Distrito Federal, valemo-nos do exemplo trazido por RICARDO LACAZ MARTINS:

(...) Minas Gerais determina que, no caso do inventário processado no exterior e que envolva bens situados no Estado, o imposto será devido no local do *situs* do bem. Por sua vez, a legislação fluminense do imposto sucessório prevê que, em sucessões abertas no estrangeiro, nas quais o herdeiro seja residente no Rio de Janeiro, o imposto será devido nesse Estado. Estaríamos frente a um conflito de competência que, por inércia do poder legislativo, não teve sua regulamentação estabelecida por lei complementar<sup>33</sup>(sic).

Ou seja, no exemplo citado, temos a lei mineira, que fixou a situação dos bens no Estado como critério justificador da imposição do tributo. Por outro lado, temos a lei fluminense, que adotou outro critério, qual seja, o da residência dos herdeiros. Qual deve prevalecer ? Essa indagação, na realidade, leva-nos a outra: Podem os Estados legislar, na situação em comento, em razão da inércia do poder legislativo complementar federal ?

Há entendimento no sentido de que, com fundamento no artigo 24, §3º, da Constituição Federal, combinado com o artigo 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, poderiam, os Estados e o Distrito Federal, disciplinar o tema, enquanto não editada a lei complementar, como se pode ver nas

---

<sup>32</sup> FERNANDES, Odmir. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos, *in* FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 7.ed. São Paulo: RT, 2017, p. 177.

<sup>33</sup> R. L. MARTINS, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 183.

lições de ADRIANO VIDIGAL MARTINS, ANDREI PITTEN VELLOSO e LEANDRO PAULSEN<sup>34</sup>.

De outro lado, há posicionamento no sentido de que, na situação aqui tratada, aos Estados membros e o Distrito Federal não seria lícita a previsão em lei direta, sem a prévia edição da lei complementar. Nessa linha, são as lições de RICARDO LACAZ MARTINS e CRISTIANE APARECIDA MOREIRA KRUKOSKI<sup>35</sup>. Segundo esta última, isso se deve ao fato de que a lei complementar, no caso, tem por escopo a eliminação de conflitos de competência, sendo certo que o “...*legislador ordinário deverá observar o disposto em lei complementar para o exercício da competência tributária que lhe foi atribuída*”<sup>36</sup>.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a instituição do adicional do Imposto de Renda, realizada pelos Estados-membros, entendeu pela inconstitucionalidade da medida<sup>37</sup>.

Isso porque a Excelsa Corte se posicionou no sentido de que, a despeito da ausência de lei complementar para disciplinar o adicional acima, vedado seria adotar-se, no caso, a possibilidade de os Estados editarem leis em razão da competência suplementar, pois, conforme as palavras do relator, Ministro OCTAVIO GALLOTTI, o “...*disposto no §3º do art. 24 da Constituição não pode, portanto, significar a abolição da lei complementar necessária à dirimência de conflitos de competência entre Unidades da Federação*”.

Entendemos que a razão está com a primeira corrente, ou seja, aquela que defende ser lícita aos Estados membros e ao Distrito Federal, a edição de lei ordinária nas situações tratadas no artigo 155, §1º, III, da CF, ainda que inexistente a lei complementar.

Esse nosso posicionamento, pelas mesmas razões apresentadas no item nº 2.2.4.2, decorre do fato de que a exigência da lei complementar, nos termos do

---

<sup>34</sup> MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, nº 223, abr. 2014, p. 7-16. Com o mesmo entendimento: L. PAULSEN, **Constituição...**, *op cit.*, p. 71; A. P. VELLOSO, **Constituição...**, *op cit.*, p. 418.

<sup>35</sup> R. L. MARTINS, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 183-184; 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 Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). São Paulo, 2002, p. 69-70.

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 70.

<sup>37</sup> Recurso extraordinário nº 136.215, Relator: Ministro OCTAVIO GALLOTTI, 18 fev. 1993, disponível em: < <http://www.stf.jus.br> >, acesso em: 12 fev. 2018.

artigo 155, §1º, III, da CF, encontra-se no âmbito das disposições das normas gerais e, não sendo editado aquele veículo legislativo, a própria Constituição Federal deferiu aos entes políticos uma forma de solucionar a lacuna: o exercício da competência legislativa plena, nos termos do artigo 24, §3º, da CF, combinado com o artigo 34, §3º do ADCT.

Interessante destacar a existência de repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, tema nº 825, para analisar a questão aqui debatida. Eis a ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ITCMD. BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR. ARTIGO 155, § 1º, III, LETRAS A E B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO. É de se definir, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras a e b, da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre transmissão causa mortis ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT<sup>38</sup>.

Assim sendo, enquanto não sobrevier a lei complementar, é possível aos Estados e ao Distrito Federal regular a situação tratada no artigo 155, §1º, III, da CF.

Como último item do presente capítulo, passemos a estudar as previsões do Código Tributário Nacional concernentes ao Imposto “*Causa Mortis*”.

#### 2.2.4.4 Disposições do Código Tributário Nacional

##### 2.2.4.4.1 Introdução

Na Seção III, do Capítulo III, do Título III, do Livro Primeiro, do CTN, nomeada como “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, encontramos parcial regulamentação do ITCM.

---

<sup>38</sup> Recurso extraordinário nº 851.108, Relator: Ministro DIAS TOFFOLI, 25 jun. 2015, disponível em: < <http://www.stf.jus.br> >, acesso em: 12 fev. 2018.

A seção acima referida compreende os artigos 35 a 42. À época em que foi editada pretendia-se, como já consignado, disciplinar o imposto estadual então vigente, o qual tinha por objeto a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis.

Dito isso, registre-se, desde já, que os artigos 36, 37 e 40 do CTN não serão analisados, uma vez que dizem respeito ao atual Imposto sobre Transmissão onerosa de Bens Imóveis – ITBI, que não faz parte do escopo deste trabalho.

Ademais, e antes de iniciar o estudo de cada artigo, é importante enfatizar um questionamento relativo aos referidos artigos, qual seja, teriam sido eles recepcionados pela nova ordem constitucional ?

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO entende que o “...*imposto como ideado no CTN não mais existe*”. CLAYTON EDUARDO PRADO entende que com relação aos artigos 35, 38, 39, 41 e 42, todos do CTN, apenas a parte final do artigo 41 teria sido recepcionada<sup>39</sup>. Quanto à não recepção, basicamente, sustenta que o CTN disciplina apenas determinada espécie de bens que podem figurar no âmbito do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, não se amoldando, dessa maneira, à atual feição constitucional. Ademais, além de problemas semânticos para harmonizar o CTN com a CF/88, enfatiza que, aceitar sua recepção, iria de encontro ao entendimento de que as leis complementares somente poderiam ter por objeto a regulamentação das limitações à competência tributária e as disposições sobre “conflitos de competência”, o que não é feito pelo CTN, cujas normas, sustenta, não possuem carga prescritiva<sup>40</sup>.

Não obstante a opinião dos referidos autores, prevalece, na doutrina, o entendimento de que os artigos do CTN foram recepcionados pela Constituição Federal.

Nossa posição é no sentido da recepção dos artigos, mas com a adoção de cautelas. Isso porque, naquilo que não for incompatível, deve-se ter como recepcionados os dispositivos do CTN. O cuidado que se deve ter é pelo fato de que, quando editado, o CTN tratava de um imposto diverso daquele que, hoje, é previsto para os Estados e para o Distrito Federal, no artigo 155, I, da Constituição Federal<sup>41</sup>.

Como bem apontado por RICARDO LACAZ MARTINS:

---

<sup>39</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 457.

<sup>40</sup> PRADO, **Imposto...**, *op. cit.*, p. 33-41.

<sup>41</sup> Com o mesmo entendimento: C. KRUKOSKI, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, 74-75; M. D. SOARES, **O imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 36; R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos sobre...**, *op. cit.*, p. 54; R. L. MARTINS, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 189.

Em matéria de transmissão *causa mortis*, a EC nº 18/65 previa somente a tributação das transmissões, a qualquer título, de bens imóveis, competência bastante reduzida em relação à prevista no artigo 155 da atual Constituição. Portanto, é evidente que a lei complementar não trata das questões relativas à tributação, por doação ou *causa mortis*, dos bens móveis, títulos e créditos, assim como das questões dela decorrentes<sup>42</sup>.

Portanto, e já tendo alertado para o fato de que o CTN não trata das questões do imposto em razão da morte de bens móveis, títulos e créditos, passa-se a analisar cada um dos dispositivos legais do código.

#### 2.2.4.4.2 Artigo 35 do CTN

O artigo 35 do CTN prevê, “*in verbis*”:

**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.

O inciso I contempla a transmissão a qualquer título – no presente trabalho, interessa apenas a transmissão decorrente da sucessão – da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, nos termos da lei civil.

Quando da edição do CTN, vigia o Código Civil de 1916 – CC/16, que, no artigo 43, I a III, disciplinava os bens imóveis. No inciso I, prescrevia serem bens imóveis o solo com os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo a superfície, árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. No inciso II, havia a previsão de que eram bens imóveis tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano. Por fim, no inciso III, determinava serem ainda bens imóveis tudo quanto, no imóvel, o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade.

---

<sup>42</sup> R. L. MARTINS, *Tributação...*, *op. cit.*, p. 189.

No atual Código Civil, o disposto acima está previsto, de forma muito mais sintética, no artigo 79, que estabelece serem bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Ainda sob a égide do Código Civil anterior, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA asseverava que, como imóveis por natureza, estão “...o solo e seus acessórios e adjacências naturais, abrangendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”, ainda que, mais à frente, e de maneira mais precisa, saliente que em “... rigor, imóvel por natureza é apenas o solo...”<sup>43</sup>. Interessante que esta última lição parece ter sido adotada pelo novo Código Civil, haja vista da atual redação do artigo 79.

Quanto à expressão “domínio útil”, entendemos que ela se reporta ao direito real de fruição nomeado enfiteuse, regulado nos artigos 678 a 694 do CC/16. Nos termos do artigo 678 do CC/16, “*Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou empraçamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui à outro o domínio útil do imóvel...*”.

No que se refere à enfiteuse, mais precisamente quanto à definição de domínio útil, CRISTIANO CHAVES DE FARIAS e NELSON ROSENVALD ensinam:

Dá-se o nome de *domínio útil* porque o foreiro enfeixa em torno de si uma grande soma de poderes. A enfiteuse é o mais amplo direito real na coisa alheia, pois confere a seu titular todas as vantagens materiais da propriedade, permitindo que se comporte como se fosse o dono da coisa. Daí ser percebido como um quase domínio, pela verdadeira aparência de proprietário concedida ao enfiteuta<sup>44</sup>.

Nota-se, portanto, que o titular do domínio útil é praticamente um proprietário, sendo certo que seus poderes, na realidade, posicionam-se aquém do proprietário, mas além do possuidor.

O Código Civil de 2002, no artigo 2.038, conquanto tenha vedado a instituição de novas enfiteuses, subordinou as existentes, até sua extinção, à disciplina dada pelo Código Civil de 1916.

O artigo 35, II, do CTN diz respeito à transmissão dos direitos reais, tolhendo-se os direitos reais de garantia.

---

<sup>43</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: introdução ao direito civil e teoria geral de direito civil**. v.I. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 281-282.

<sup>44</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de.; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: reais**. v.5. 13.ed. JusPODIVM, 2017, p. 758.

No Código Civil de 1916, temos, como direitos reais, os disciplinados no artigo 674, quais sejam, a enfiteuse, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, as rendas expressamente constituídas sobre imóveis, o penhor, a anticrese e a hipoteca. Estes três últimos, por se tratarem de direitos reais de garantia, estão afastados da incidência do ITCM.

Já no Código Civil de 2002, podem-se mencionar, como direitos reais, com base nos artigos 1.369 a 1.510-A, os seguintes: a superfície, a servidão, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador, o direito real de laje, o penhor, a hipoteca e a anticrese. Da mesma forma que dito anteriormente, os três últimos, por se tratarem de direitos reais de garantia, estão afastados da incidência do ITCM.

Da forma estipulada no artigo 35, III, do CTN, inserem-se na competência material do ITCM as cessões relativas aos direitos mencionados nos incisos I e II, referidos acima.

Tratemos, agora, do artigo 35, parágrafo único, do CTN, assim previsto: *“Parágrafo único. Nas transmissões ‘causa mortis’, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”*.

Há muito, ALIOMAR BALEEIRO enxergava nele o disciplinamento da cobrança da herança líquida, ou:

Exigido outrora sobre a herança bruta, hoje segue o critério mais racional: base no valor líquido dos quinhões e legados. Esse critério veio a coincidir com a tendência a considerar-se tal imposto como tributo de caráter direto e pessoal sobre o herdeiro, e não o imposto real sobre o monte ou espólio. Adotou-o o CTN no parágrafo único do art. 35<sup>45</sup>.

REGINA FERNANDES, tratando do referido dispositivo legal, além de mencionar que a legislação previu, na condição de contribuintes do imposto, o herdeiro e o legatário, enfatiza que o evento morte desencadeia variadas relações jurídicas, tantas quantos forem os herdeiros e legatários, sendo certo que o valor devido a título do imposto será verificado de acordo com cada qual, e somente *“...poderão ser conhecidos no final do procedimento de inventário, com a formulação dos quinhões, consoante dispõe a legislação processual civil nacional”*.

Mais adiante, a referida autora enfatiza:

---

<sup>45</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. Atualização de: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 261.

A disposição do parágrafo único do art. 35 do CTN ganha nova roupagem a partir da Constituição de 1988, com a outorga constitucional de competência aos Estados-membros e ao Distrito Federal para, além da tributação das transmissões a título gratuito de bens e direitos imóveis, também tributar as transmissões a título gratuito de bens e direitos móveis, pois isso implicará, conseqüentemente, na apuração da base de cálculo do imposto.

Entender de outra forma a aplicação do referido dispositivo legal seria violar todo o sistema jurídico vigente, especialmente o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, pois podem ocorrer situações em que o montante de dívidas deixadas pelo falecido supere o valor dos bens e direitos transmitidos. Por essa razão é que alguns doutrinadores preferem utilizar a expressão “patrimônio” ao contrário de bens e direitos, pois naquele estariam abatidas as dívidas do falecido (*sic*)<sup>46</sup>.

Acreditamos ser procedente a afirmativa de que o tributo incide sobre o efetivo quinhão recebido, uma vez que, independentemente do parágrafo único do artigo 35 do CTN, a Constituição, mormente no tocante aos impostos, determina que deverá ser observada a Capacidade Contributiva.

Desse modo, cremos que somente pode ser tributada, no caso do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, a riqueza acrescida, ou, em outras palavras, o quinhão da herança recebido pelo herdeiro, ou o legado, pelo legatário. Portanto, a chamada “herança líquida”.

Como bem acentua ODMIR FERNANDES, os sucessores não se podem sujeitar ao ITCM tendo-se em conta a totalidade dos bens, se o falecido deixou dívidas. Caso isso ocorra, “...*pode resultar na anulação da herança ou no inventário negativo, com dívida tributária aos herdeiros ou legatários pelos simples fato da aceitação da herança ou legado*” (*sic*)<sup>47</sup>.

Ademais, importante destacar que, há muito, o Supremo Tribunal Federal decidiu que não incide o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte relativamente aos honorários pagos ao advogado contratado pelo inventariante. A matéria é tratada no antigo enunciado nº 115 da súmula da jurisprudência dominante naquela Corte Suprema. Ou seja, faz-se clara indicação de que a exação deve incidir sobre a herança ou o legado efetivamente transmitido.

---

<sup>46</sup> R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op cit.*, p. 65.

<sup>47</sup> O. FERNANDES, **Código...**, *op cit.*, p. 177-178. Aliás, e com base nas lições do referido autor: “*A herança líquida, para efeito da base de cálculo do imposto, encontra seu fundamento na materialidade da hipótese de incidência, em função do ‘abatimento’, do monte partilhável entre os herdeiros e legatários, das ‘despesas da herança’ deixada pelo falecido (arts. 1.792, 1.846, 1.847, 1.881, 1.997 e 1.998 do CC/2002, ou arts. 1.587, 1.721, 1.722, 1.651, 1.796 e 1.797 do CC/1916)*” – *Ibidem*, p. 177.

No tocante à fixação do contribuinte como o herdeiro ou o legatário, essa qualidade decorre da própria norma jurídica tributária, exigindo a presença de dois requisitos: (i) ser a pessoa realizadora do fato jurídico, no caso do imposto, aceitar a herança ou o legado; e (ii) de forma cumulativa, figurar no polo passivo para adimplir a obrigação tributária. Logo, para ser contribuinte, no caso do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, não basta ser o herdeiro ou o legatário. Além disso, deve-se figurar no polo passivo da obrigação tributária, sendo devedor da obrigação de dar, mais precisamente, entregar a quantia a título da exação<sup>48</sup>.

#### 2.2.4.4.3 Artigo 38 do CTN

O artigo 38 do CTN possui a seguinte redação: *“A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”*.

A primeira observação a ser feita é que o artigo em comento se refere aos bens imóveis.

Outro ponto a considerar diz respeito ao valor venal, que, segundo ensinamento de ALIOMAR BALEEIRO, *“...é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”*<sup>49</sup>.

Registre-se que apurar o valor venal revela ser uma tarefa assaz complicada, motivo pelo qual uma das medidas por vezes adotadas pelo Poder Executivo, no caso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, *“...são as plantas ou tabelas de valores, que retratam o preço médio do terreno por região ou preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo, portanto o valor presumido do bem”*<sup>50</sup>.

No tocante ao Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, a apuração do valor ocorre, de ordinário, no processo de inventário. Nesse procedimento, previsto no atual Código de Processo Civil – Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, nos artigos 610 até 658, o valor do tributo será apurado nos autos judiciais. Aliás, de maneira similar ao artigo 1.013 do Código de Processo Civil anterior – Lei nº 5.869 de

---

<sup>48</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 34.

<sup>49</sup> A. BALEEIRO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 249.

<sup>50</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado, nota complementar, *in* A. BALEEIRO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 249.

11 de janeiro de 1973, o atual, no artigo 638, dispõe que, realizado o cálculo do imposto e ouvida as partes e a Fazenda Pública, o juiz julgará o cálculo do tributo.

Não por outro motivo, o enunciado nº 114 da súmula da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal assenta que o ITCM “...*não é exigível antes da homologação do cálculo*”<sup>51</sup>.

Há outros dois procedimentos judiciais atuais em que o tributo também se revela importante, mas sem o caráter definitivo do inventário. Trata-se do arrolamento, previstos nos artigos 659 e 664 do novo Código de Processo Civil – NCPC. Em ambos os casos, o valor do tributo não está vinculado à decisão judicial, uma vez que a discussão da correção do valor não faz parte do objeto do processo. Dessa forma, discordando a Fazenda Estadual, ela poderá prosseguir na persecução do “*quantum*” que entender correto, contudo, mediante o procedimento administrativo.

Por outro lado, é possível a realização de inventário e partilha extrajudicial, viabilidade essa trazida pela Lei nº 11.441, de 4 de janeiro de 2007. Esse ato legal alterou a redação dos artigos 982 e 983 do Código de Processo Civil de 1973 – CPC/73, e inseriu o artigo 1.124-A no referido código.

Interessa-nos, precipuamente, o disposto no artigo 982 do CPC/73 – artigo 610 do atual CPC. Na redação do vigente Código Processual, o artigo 610, §1º, possibilita a realização de inventário e partilha extrajudicial, desde que todos os interessados sejam capazes e concordes.

Duas considerações devem ser feitas nesse caso. A primeira, é a de que o valor do imposto recolhido pela parte terá a sua correção verificada pela autoridade administrativa.

O segundo ponto, diz respeito à competência para a cobrança do ITCM relativamente aos bens móveis, uma vez que, para os imóveis, será o lugar da situação do bem.

Relembrando a determinação constitucional contida no artigo 155, §1º, II, competirá ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento o imposto relativamente aos bens móveis, títulos e créditos.

---

<sup>51</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 31 mar. 2018.

É possível às partes escolherem o tabelião de notas, não se aplicando as regras de competência do Código de Processo Civil<sup>52</sup>. A problemática pode ser vista no exemplo de CLAYTON EDUARDO PRADO, que reproduzimos a seguir:

A título de exemplo, pode-se deparar com a seguinte situação: o autor da herança era domiciliado no Estado de São Paulo, possuía bens móveis situados no Estado do Rio de Janeiro e os herdeiros resolvem lavrar a escritura de inventário e partilha perante tabelião de notas sediado no Estado de Minas Gerais. Nesse caso, a qual Estado compete o imposto sobre a transmissão *causa mortis* relativo aos bens móveis situados no Estado do Rio de Janeiro ?<sup>53</sup>

Se se tratasse de inventário judicial, ele seria processado no Estado de São Paulo, em razão do último domicílio do autor da herança, Estado que também seria o competente para cobrar o ITCM sobre os bens móveis.

No entanto, não foi a situação narrada no exemplo. Ainda assim, deverá ter o mesmo resultado, qual seja, a competência do Estado de São Paulo para o imposto em razão da morte relativamente aos bens móveis, créditos e títulos. E qual a razão ?

Em virtude do inventário ou arrolamento judicial dever ser instaurado no último domicílio do autor da herança, afirmação que se extrai do artigo 155, §1º da CF, cumulado com o artigo 1.785 do Código Civil e o artigo 48 do Código de Processo Civil, entende-se que a competência não pode ser alterada pela escolha dos herdeiros relativamente aos tabeliões de nota<sup>54</sup>.

#### 2.2.4.4.4 Artigo 39 do CTN

Nos termos do referido artigo, “*A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação*”.

A parte inicial foi recepcionada, uma vez que harmônica com o artigo 155, §1º, IV, da Constituição Federal, que determina que as alíquotas máximas do

<sup>52</sup> Art. 1º da Resolução nº 35, de 24 de abril de 2007, do Conselho Nacional de Justiça – CNJ.

<sup>53</sup> C. E. PRADO, **Imposto...**, *op. cit.*, p. 42-43.

<sup>54</sup> Esse é o posicionamento de CLAYTON EDUARDO PRADO – *ibidem*, p. 42-43.

Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação – ITCMD serão fixadas pelo Senado Federal.

O mesmo não se pode dizer da parte final. Isso porque, se, de um lado, compete ao Senado Federal estipular as alíquotas máximas, nos termos prescritos pela Constituição, não se observa qualquer atribuição ao Senado para fixação de alíquotas distintas, no que tange à política nacional de habitação. Portanto, a parte final do artigo 39 do CTN, segundo pensamos, não foi recepcionada<sup>55</sup>.

O Senado Federal, com relação à tarefa de fixação das alíquotas máximas, já produziu duas resoluções: (i) Resolução nº 99, de 16 de setembro de 1981, e (ii) Resolução nº 9, de 5 de maio de 1992.

A primeira delas foi editada sob a égide da Constituição Federal de 1967 – com as alterações da Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969. Referia-se ao imposto mencionado no artigo 23, I, daquela Carta Superior, que tratava do imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis.

Assim, até o advento da Resolução nº 9/1992, havia estipulação das alíquotas máximas do imposto sobre transmissão em razão da morte, contudo, limitadas aos bens imóveis. Quanto aos bens móveis, entendemos que os estados-membros possuíam competência suplementar desde promulgação da Constituição Federal de 1988 até a edição da Resolução nº 9/1992, ou seja, não havia, até esse último ato normativo, limitação para as alíquotas do imposto em razão da morte relativamente aos bens móveis.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, no tocante aos bens imóveis, os estados-membros deviam obediência aos limites estipulados pela Resolução nº 99/1981 do Senado Federal, que, nessa extensão, foi recepcionada<sup>56</sup>.

Ademais, e conforme precedente observação de REGINA FERNANDES, é “...*incorreta a redação legal que fixa genericamente a alíquota conforme a resolução do Senado*”<sup>57</sup>. Esse foi, inclusive, o entendimento do STF, que, ao analisar dispositivo de Lei do Estado de Pernambuco, sedimentou a posição no sentido

---

<sup>55</sup> Com o mesmo entendimento: R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 67; C. KRUKOSKI, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 80.

<sup>56</sup> Recurso extraordinário nº 231.781, Relator: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, 03 fev. 1999 – disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 14 fev. 2018.

<sup>57</sup> R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 68.

de ser incorreta a fixação genérica de alíquota atrelada à alíquota máxima estipulada pelo Senado Federal, pois violaria tanto a Legalidade quanto a Anterioridade<sup>58</sup>.

Por fim, a questão do momento correto para a fixação da alíquota e da progressividade do imposto será estudado quando da análise dos critérios temporal e quantitativo, respectivamente.

#### 2.2.4.4.5 Artigo 41 do CTN

Esse dispositivo estabelece 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*”.

Trata, o artigo, apenas dos bens imóveis e foi recepcionado, uma vez que adota o critério constitucional eleito, da situação do bem, nos termos do artigo 155, §1º, I.

Por fim, importante questão é trazida por ALIOMAR BALEEIRO no que se refere aos imóveis situados nas zonas limítrofes. Ensina o referido autor:

O CTN não se ocupou com a hipótese, aliás freqüente, de imóveis em zonas fronteiriças e situadas, em parte, no solo estrangeiro ou no de outro Estado. Isso talvez não ocorra em St’Ana do Livramento (Rio Grande do Sul), que se divide da cidade uruguaia de Rivera pelo eixo dum logradouro público, mas sucede também com fazendas em várias Estados limítrofes entre si ou com países estrangeiros.

A falta de convenção fiscal com esses países, parece que o critério mais razoável é o da tributação proporcional à área e acessões no Brasil, seja ou não a sede da fazenda sita em nosso país. O mesmo critério atender-se-á quando parte do imóvel situar-se num Estado e parte noutro<sup>59</sup>.

Essa lição, seguida por REGINA FERNANDES e CRISTIANE KRUKOSKI, parece-nos procedente<sup>60</sup>.

---

<sup>58</sup> Agravo de Instrumento nº 225.956, Relator: Ministro MOREIRA ALVES, 24 nov. 1998 – disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 14 fev. 2018.

<sup>59</sup> A. BALEEIRO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 277-278.

<sup>60</sup> R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 70; e C. KRUKOSKI, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 84.

#### 2.2.4.4.6 Artigo 42 do CTN

O artigo 42 do CTN é o último dispositivo do código especificamente destinado ao imposto trabalhado neste estudo, e prescreve: “*Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei*”.

Ao que parece, o referido artigo tem sua aplicação destinada ao imposto sobre transmissões entre vivos, até porque, em se tratando do ITCM, somente poderá figurar como contribuinte o herdeiro e/ou o legatário, conforme anotamos, quando do estudo do artigo 35, parágrafo único, do CTN. De qualquer forma, não visualizamos mácula, no referido dispositivo, em relação ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, motivo pelo qual entendemos que foi recepcionado<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> Seguimos, nesse ponto, a lição de CRISTIANE APARECIDA MOREIRA KRUKOSKI – *ibidem*, p. 84.

## CAPÍTULO 3 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

### 3.1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto analisar o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte – ITCM, com base na regra-matriz de incidência tributária.

Logo, antes de adentrar no núcleo desta dissertação, apresenta-se relevante trazer a visão da norma tributária de juristas de escol e, após, noticiar nosso próprio entendimento no tocante a essa matéria.

### 3.2 A POSIÇÃO DE ALFREDO AUGUSTO BECKER

ALFREDO AUGUSTO BECKER contribuiu sobremaneira para análise da regra jurídica tributária com sua obra “*Teoria Geral do Direito Tributário*”<sup>62</sup>.

Segundo expõe o autor, a experiência jurídica traduz-se na experiência social do homem que, por intermédio de uma regra de conduta predeterminada, prevê e impõe um determinismo artificial, na medida em que não se está no plano do ser e sim do dever-ser, do comportamento humano.

A Ciência Jurídica, investigando a consistência deste instrumento [regra de conduta predeterminada], dissecou a *estrutura lógica* da regra jurídica; observando o modo de funcionar deste instrumento, compreendeu a *atuação dinâmica* da regra jurídica; e analisando as consequências do seu funcionamento, recolheu os *efeitos jurídicos*<sup>63</sup> (esclarecemos nos colchetes).

Da passagem acima, além do ângulo da eficácia, extrai-se, ao menos, dois outros ângulos em que a regra jurídica pode ser apreendida; (i) sob a perspectiva lógica e (ii) sob o enfoque dinâmico<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6.ed. São Paulo:Noeses, 2013, p. 313-384.

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 314.

<sup>64</sup> “Conforme o acento é posto sobre um ou sobre outro elemento desta alternativa: as normas reguladoras da conduta humana ou a conduta humana regulada pelas normas, conforme o conhecimento é dirigido às normas jurídicas produzidas, a aplicar ou a observar por atos de conduta humana ou aos atos de produção, aplicação ou observância determinados por normas jurídicas, podemos distinguir uma teoria estática e outra teoria dinâmica do Direito. A primeira tem por objeto

No que tange ao último – análise da regra jurídica em sua atuação dinâmica – é apontada, em síntese, a seguinte ordenação: (i) “a realização da hipótese de incidência”, ou seja, a efetivação dos fatos do mundo, cujas notas essenciais ao jurídico estão recolhidas na situação hipotética ou hipótese de incidência; (ii) a incidência da regra jurídica sobre os fatos mencionados no item anterior; (iii) a juridicização dos fatos; (iv) a irradiação dos efeitos jurídicos, cujas consequências estão predeterminadas na regra de conduta.

Conquanto a atuação dinâmica seja mais detalhada, na obra do autor, entende-se suficiente a breve exposição acima, uma vez que daremos mais enfoque à perspectiva estática da regra jurídica.

Essa perspectiva, denominada pelo autor de estrutura lógica da regra jurídica, pode ser dissecada, ainda nos termos utilizados por ALFREDO AUGUSTO BECKER, em duas partes; a primeira, a hipótese de incidência (“fato gerador”, suporte fático, “*fattispecie*”, “*Tatbestand*”), e a segunda, a regra (a norma, a regra de conduta, o preceito).

Analisemo-las separadamente.

No tocante à hipótese de incidência, BECKER já alertava para o fato de que sua fenomenologia não é especificidade do Direito Tributário, pois, segundo ensina, qualquer que seja a regra jurídica, a composição será a mesma: hipótese de incidência e regra de conduta. Ressalta que a incidência somente ocorre quando todos os elementos da hipótese “se realizarem”, irradiando automática e infalivelmente os efeitos jurídicos.

Segundo sustenta, a hipótese de incidência pode consistir em qualquer fato, em seu sentido lato, ou seja, tanto fatos jurídicos como fatos não jurídicos. Contudo, alerta que, embora as hipóteses de incidência possam comportar em sua previsão tanto fatos lícitos quanto ilícitos, no particular da hipótese de incidência tributária, ela somente poderá prever situações decorrentes de fatos lícitos.

---

*o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento. Deve, no entanto, observar-se, a propósito, que este mesmo processo é, por sua vez, regulado pelo Direito. É, com efeito, uma característica muito significativa do Direito o ele regular a sua própria produção e aplicação”* – KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de: MACHADO, João Baptista. 8.ed. 5.tir. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2015, p. 79-80.

Analisando a hipótese de incidência, apresenta, na sequência, a sua composição: (i) núcleo; (ii) elementos adjetivos; (iii) coordenadas de tempo e (iv) coordenadas de lugar. Em suas próprias palavras.

A dissecação de toda e qualquer hipótese de incidência mostrará que ela se compõe de um único *núcleo* e de um ou mais *elementos adjetivos* e que ela somente poderá se realizar na época e no espaço que foram previstos pelas *coordenadas de tempo e de lugar*. Por esta razão, ao se interpretar a lei, no momento em que se procura determinar a estrutura lógica da regra jurídica contida naquela fórmula literal e legislativa, o intérprete deverá, em primeiro lugar, investigar a *composição* da hipótese de incidência e, nesta composição, saber distinguir: o *núcleo* e seus *elementos adjetivos*, bem como as *coordenadas de tempo e as de lugar* que condicionam a realização, no tempo e no espaço, da hipótese de incidência<sup>65</sup> (*sic*).

O núcleo da hipótese de incidência tributária, elemento mais importante, é, para BECKER, a sua base de cálculo, a qual permite verificar o gênero do tributo.

Ao lado do núcleo, figuram os elementos adjetivos, os quais predicam o núcleo, conferindo-lhe maior ou menor precisão. Enquanto o núcleo permite a visualização do gênero do tributo, os elementos adjetivos, afirma, permitem aferir a espécie do gênero tributo.

Ainda no tocante aos elementos adjetivos, BECKER menciona que, da variedade infinita de que podem se revestir, subsiste um elemento que sempre estará presente, expressa ou implicitamente. Assevera que “[E]ste ‘elemento adjetivo’ sempre constante é o que liga a hipótese de incidência a alguém” Essa vinculação a uma ou mais pessoas será, em regra, implícita, em se tratando de atos jurídicos, e expressa quando seu conteúdo consistir em fatos (estricto senso) ou estados de fato<sup>66</sup>.

Por fim, destaca que os fatos, consistente no núcleo e nos elementos adjetivos, os quais “realizam” necessariamente a hipótese de incidência, “...acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar.” Tais coordenadas, segundo ensina, podem apresentar-se expressa ou implicitamente na regra jurídica<sup>67</sup>.

No tocante ao outro componente da estrutura lógica, a regra de conduta, é a que estabelece as consequências, efeitos jurídicos, imputados aos fatos que

---

<sup>65</sup> A. A. BECKER, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 350.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 352.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 354.

se subsumam à hipótese de incidência. Segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER, a natureza daquela regra pode ostentar três espécies: (i) juridicizante, quando a incidência da regra traz como consequência a transfiguração em fatos jurídicos; (ii) desjuridicizante, ocasião em que a incidência dessa regra tem por consequência a expulsão do ato nulo ou anulável (desjuridicização total) ou a redução do conteúdo jurídico da relação jurídica pretérita (desjuridicização parcial)<sup>68</sup>; e, por fim, (iii) regra não juridicizante, que “...consiste na formulação negativa de uma regra juridicizante implícita”<sup>69</sup>.

Essas naturezas da regra de conduta expostas por BECKER, como, praticamente, a totalidade de sua apresentação da regra jurídica, correspondem às lições apresentadas por PONTES DE MIRANDA, em seu “*Tratado de Direito Privado*”<sup>70</sup>.

A relação jurídica, resultado da realização da hipótese de incidência, ou seja, efeito jurídico da incidência da regra jurídica, possui dois polos: (i) positivo; e (ii) negativo. O polo somente pode ser ocupado por uma pessoa (física ou jurídica), por isso afirma ser a relação jurídica sempre pessoal. No polo negativo encontra-se a posição jurídica do sujeito passivo, enquanto que no polo ativo figura a posição de sujeito ativo.

O conteúdo da relação jurídica pode apresentar o direito, a pretensão e a coação, e seus correlativos, dever, obrigação e sujeição. Tendo em vista esses conteúdos, BECKER ensina que, da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência pode irradiar uma eficácia jurídica mínima, média ou máxima. Assim, poderá a relação jurídica apresentar conteúdo mínimo (direito e dever), médio (direito, pretensão, dever e obrigação) e máximo (direito, pretensão, coação, dever, obrigação e sujeição)<sup>71</sup>.

Diz ainda, o referido autor, que o conteúdo de uma prestação jurídica é sempre um fazer ou não fazer, ressaltando que, nessas duas modalidades, apresenta-se a obrigação de dar ou a obrigação de não dar. Reitera que a relação jurídica é sempre pessoal, motivo pelo qual o conteúdo da prestação nunca é um bem, mas sim um fazer ou não fazer do sujeito passivo. Por outro lado, o objeto da prestação é justamente

---

<sup>68</sup> A. A. BECKER, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 324.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 325.

<sup>70</sup> MIRANDA, Pontes. **Tratado de direito privado – Parte Geral – Introdução, Pessoas Físicas e Jurídicas**. T. I. 2.ed. Campinas: Bookseller, p. 75-76.

<sup>71</sup> A. A. BECKER, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 364-368.

aquilo que está ou não sendo feito. Ademais, salienta que a prestação é tributária quando o seu objeto consistir em um tributo.

Nesse tópico, ainda é importante ressaltar o que ALFREDO AUGUSTO BECKER entende por regra jurídica tributária.

[...] A *realização* da hipótese de incidência desencadeia automaticamente a *incidência* da regra jurídica e as consequências desta incidência são os efeitos jurídicos. O número e natureza destes efeitos jurídicos consistem precisamente nas consequências prescritas pela *regra* que (juntamente com a hipótese de incidência) integra a estrutura lógica da regra jurídica.

[...]

Recorde-se: não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a regra, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota, etc.; tudo isso integra a estrutura lógica de uma *única* regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (fórmula literal legislativa). É preciso não confundir regra jurídica com a lei; a regra jurídica é uma *resultante* da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis<sup>72</sup>(*sic*).

Nota-se, em suma, que a regra jurídica tributária, para ALFREDO AUGUSTO BECKER, é composta pela hipótese de incidência (núcleo, elementos adjetivos e coordenadas de tempo e lugar), bem como pela regra de conduta (sujeitos e prestação), apresentando-se, dessa maneira, uma estrutura bimembre.

### 3.3 A POSIÇÃO DE GERALDO ATALIBA

GERALDO ATALIBA, em seu livro “*Hipótese de incidência tributária*”, faz relevante estudo sobre a norma tributária<sup>73</sup>.

Segundo o autor a ser aqui examinado, as normas possuem uma estrutura complexa, sendo integradas pela hipótese de incidência, pelo mandamento e pela sanção. A obrigação resulta da ocorrência de um fato no mundo fenomênico, que, colhido pela hipótese de incidência, produz os efeitos determinados pelo mandamento. Essa relação entre a hipótese e o mandamento, ensina, é de imputação<sup>74</sup>. Já a sanção é o que se desencadeia no caso de se desobedecer ao mandamento.

---

<sup>72</sup> *Ibidem*, p. 318-319.

<sup>73</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42-119.

<sup>74</sup> Sobre a causalidade e a imputação ver H. KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 86-91.

A norma tributária assemelha-se às demais normas, no que se refere à sua estrutura. Acrescenta, no entanto, um ponto distintivo, ainda que não suficiente, que se concentraria no seu mandamento, mais precisamente na determinação de pagamento de certa quantia em dinheiro ao estado.

Diz-se não suficiente, pois, nos termos da lição de ATALIBA, a discriminação das normas tributárias pelo seu mandamento não as isola de outras normas, a exemplo daquelas decorrentes da multa, da obrigação convencional e da indenização por dano. Assim, faz-se necessário, para encontrar apenas as normas tributárias, estabelecer outros critérios, como a exclusão, do seu conjunto, de normas cujo comando se origine da vontade das partes (contrato) ou de ilicitude do fato/ato (multa e indenização por dano).

Feita essa depuração, isola-se a norma jurídica tributária.

Ela, na linha do autor, trata do tributo, bem como rege o relacionamento entre os sujeitos da obrigação tributária e os “deveres de contorno”, expressão essa retirada das lições de RENATO ALESSI. Por sua vez, a obrigação tributária é resultado da subsunção do “fato imponible” à sua descrição hipotética, contida na lei, ou seja, na hipótese de incidência.

Adentrando-se mais propriamente à estrutura da norma, e como exposto, GERALDO ATALIBA via a norma tributária integrada da seguinte forma: (i) hipótese de incidência; (ii) mandamento e (iii) sanção.

Na hipótese de incidência, ensina, existem quatro aspectos, quais sejam: (i) material; (ii) temporal; (iii) espacial e (iv) pessoal. Antes de trazer o conteúdo de cada um dos aspectos mencionados, convém iniciarmos com a explicitação do autor a respeito da adoção do termo “aspectos”, em detrimento de “elementos”, utilizado por BECKER, como visto no item antecedente.

GERALDO ATALIBA salienta que a hipótese de incidência possui aspectos, os quais lhe dão unidade, sendo certo que esses aspectos, via de regra, não se encontram necessariamente explícitos, ou reunidos em uma determinada lei, podendo, ao revés, encontrarem-se implícitos e dispersos em variados diplomas legais.

O autor utiliza-se de “aspectos” e não “elementos” da hipótese de incidência, pois: (i) “elementos” dá o sentido de algo entrar na composição de outro dado, formando-o. Contudo, assevera não ser esse o significado, uma vez que os aspectos, recortados apenas logicamente, “...são *simples qualidades, atributos ou*

*relações de uma a coisa una e indivisível, que é a hipótese de incidência, juridicamente considerada. Sob esta perspectiva, a h.i. é um todo lógico unitário e indivisível.*” E também rejeita o termo (ii) “elementos” sob o significado de princípio ou causa. Nesse ponto, igualmente destaca não ser apropriada essa utilização, pois os aspectos da hipótese de incidência não são sua causa, não determinam o ser, tão somente o modo de ser<sup>75</sup>.

No tocante ao aspecto material, GERALDO ATALIBA ressalta ser esse o aspecto mais complexo da hipótese tributária, salientando que ele possui todos os seus dados de ordem objetiva, sendo a “...*própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.*”<sup>76</sup>.

Sublinha que as classificações jurídicas encontram critérios e fundamentos justamente no aspecto material da hipótese de incidência, aspecto esse que é a própria imagem abstrata de um fato jurídico. Ademais, assinala que o aspecto material fornece o critério básico para determinar o valor devido, além de servir de fundamento para distinções que formulam a única classificação jurídica do tributo, subdividindo-o em espécies e subespécies.

Prosseguindo, destaca que a “base imponible” é a perspectiva mensurável da hipótese de incidência e costuma ser qualificada como base de cálculo, base tributável ou base imponible. Enfatiza que a “base imponible” é ínsita à hipótese de incidência, sendo atributo de todos os tributos.

Conceitua a base imponible como “...*a perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do ‘quantum debetur’*”<sup>77</sup>.

Destaca que o aspecto material, para além de se referir a qualidades físicas e outros atributos, também é quantificável, seja direta, seja indiretamente.

Enfatiza, GERALDO ATALIBA, que, ao falarmos de “base imponible”, estamos nos referindo a um dos atributos de um dos aspectos, o material, da hipótese de incidência. Assim, é um conceito legal, e, dada essa natureza, os atributos da “base imponible” são também eminentemente conceptuais.

---

<sup>75</sup> G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 77-78.

<sup>76</sup> *Ibidem*, p. 106.

<sup>77</sup> *Ibidem*, p. 108.

Outra decorrência desse caráter conceptual é que a “base imponible” não é algo inerente ao objeto que o conceito legal da hipótese de incidência refere. Por ser um atributo de um aspecto material da hipótese de incidência,

[...] a base imponible pode abranger inteiramente as perspectivas dimensionais do fato objeto do conceito em que a h.i. se constitui ou somente alguns. Pode também dar-lhes configuração jurídica própria, diversa da que, em realidade, e no mundo fenomênico, elas têm<sup>78</sup>.

Sustenta que tamanha é a importância da “base imponible” que ela pode confirmar ou desnaturar a configuração de determinada espécie ou subespécie tributária. Ainda, ressalta que a base calculada resulta da aplicação da base imponible, registrando que esta é um conceito legal de tamanho enquanto aquela é a precisa medida de um fato.

No tocante à alíquota, enfatiza, o autor, que ela se localiza no mandamento da norma tributária e não em sua hipótese de incidência. Conceitua o termo “alíquota” como o que “...se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible”<sup>79</sup>; e que, conjugando-a com a base calculada, permite o cálculo do tributo devido.

Ademais, distingue as alíquotas em “*ad valorem*”, que consistem no percentual do valor de uma coisa; da alíquota que, conjugada com a base imponible expressa em peso, ou volume, por exemplo, deverá ser apresentada diretamente como um valor em dinheiro. Como exemplo deste último caso, o pagamento de “x” reais por quilo.

Sublinha que a lei deve conter os critérios para caracterização dos fatos que têm por consequência o nascimento das obrigações, ou seja, as hipóteses de incidências; dizendo, ainda, que o “fato imponible” permite verificar em concreto a base calculada, sobre a qual, aplicando uma grandeza externa a ela e genérica, porque estabelecida em lei, denominada alíquota, permite a obtenção do valor a ser entregue ao estado.

Enfim, a norma de incidência tributária, para GERALDO ATALIBA, é composta de hipótese de incidência tributária, mandamento e sanção. Na hipótese

---

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 110-111.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 113.

estão os aspectos material – no qual figura o núcleo (base de cálculo) – espacial, temporal e pessoal; encontrando-se, no mandamento, a alíquota.

### 3.4 A POSIÇÃO DE PAULO DE BARROS CARVALHO

No tocante à estrutura da norma tributária, juristas de renome, como SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, MARÇAL JUSTEN FILHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA tecem loas ao trato dado por PAULO DE BARROS CARVALHO à matéria<sup>80</sup>.

Quanto à hipótese de incidência, PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que representará, necessariamente: i) uma previsão hipotética, na qual conterà as notas do acontecimento social que precisará ter para ser qualificado como fato jurídico; e ii) a realização “...*efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar*”, completando que o primeiro integra uma norma geral e abstrata (enunciado conotativo), e o segundo, uma norma individual e concreta (enunciado denotativo)<sup>81</sup>.

Ambas, a norma geral e abstrata e a norma individual e concreta, possuem a integridade lógica de todos os conceitos, jurídicos ou não. No entanto, sustenta que, no mundo da vida, o que não for recolhido pela linguagem social não ingressa no que se denomina de realidade. Acrescenta que todo conhecimento é redutor de dificuldades, expondo, em seguida, que a simplicidade ou a complexidade dos fatos é tema referente à composição de enunciados, categorias que são estudadas na Ciência da Lógica conhecida por Lógica dos Enunciados ou Lógica Proposicional. Destaca, ainda, que a simplicidade e a complexidade são predicados que poderão ser empregados para qualificar tanto os enunciados conotativos quanto os denotativos.

Com o afã de demonstrar quais critérios integram a hipótese de incidência, PAULO DE BARROS aduz que, não obstante o suposto ser explicitado por um conceito de teor descritivo, ele vem conjugado com a consequência da regra, a qual

---

<sup>80</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 95; JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 41-58; VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 55. P. B. CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 301-413.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 319.

ostenta um conceito de caráter prescritivo. Em razão disso, a hipótese não está sujeita à valoração de falsidade ou de veracidade – qualificação essa que se aplica às proposições descritivas exaradas pelos cientistas do direito – mas sim à valoração de validade ou invalidade.

Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento de uma relação jurídica, o legislador recolhe propriedades que entende relevantes para o caracterizar. Ademais, leciona que “...desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça”. Ao final, apresenta os três critérios que identificam o fato, quais sejam: (i) material; (ii) espacial e (iii) temporal<sup>82</sup>.

No que tange ao primeiro critério mencionado, o material, afirma que há referência ao comportamento de uma pessoa, seja física, seja jurídica, condicionado por circunstâncias de tempo e lugar. Adverte, contudo, que o critério material deve ser isolado daquelas circunstâncias, o que se admite apenas logicamente, para verificar sua essência. É justamente por não procederem a tal isolamento que muitos autores acabam por “...fazer indevida alusão ao critério material como a ‘descrição objetiva do fato’...”, quando, na realidade, trata-se apenas de um dos critérios componentes da hipótese<sup>83</sup>.

Dando ênfase ao verbo do critério material, que é composto por um verbo seguido de seu complemento, divide-o, o autor, com base na teoria clássica dos movimentos, em três categorias básicas: (i) movimentos voluntários; (ii) movimentos involuntários e (iii) movimentos reflexos; para indicar que cada um deles se refere a um grupo de verbos, denotadores de diversos comportamentos.

Ainda no que tange ao verbo, afirma que ele não poderá ser impessoal, sem sujeito ou, ainda, de predicação completa. Assim, deverá o verbo ser pessoal e de predicação incompleta, o que exige a presença de um complemento.

Passando ao segundo critério, o espacial, retrata a existência tanto de regras jurídicas que, expressamente, indicam os locais em que o fato deve ocorrer, para a irradiação dos efeitos, quanto de regras que nada dizem sobre o lugar, deixando a indicação implícita. A maior ou menor elaboração das regras indicadoras do local seria uma opção do legislador.

---

<sup>82</sup> *Ibidem*, p. 323.

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 324.

Ademais, PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que o suposto das normas tributárias pode, no tocante ao critério espacial, apresentar uma das três espécies compositivas seguintes: (i) hipótese em que tal critério faz menção a determinado local para ocorrência do fato típico (ex. Imposto de Importação); (ii) hipótese em que aponta áreas específicas, sendo que o fato típico somente ocorrerá no espaço geográfico mencionado (ex. IPTU e ITR); e (iii) hipótese de critério espacial bem genérico, situação em que qualquer fato que aconteça sob a égide da vigência territorial da lei instituidora, está habilitado a desencadear os seus efeitos (ex. IPI e ICMS).

Mais adiante, salienta, o autor, existir diferença ontológica entre o critério espacial e o plano de eficácia da lei, a despeito da confusão de especialistas, em razão dos variados tributos enquadrados na situação apresenta no item (iii) acima. Assim, expõe com clareza que “...o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de vigência da lei”<sup>84</sup>.

Chegando ao último critério da hipótese de incidência, o temporal, PAULO DE BARROS CARVALHO ressalta a importância da relação jurídica, aludindo ser o único instrumento que o Direito possui para regular os comportamentos sociais. Prossegue, nessa linha, destacando a relevância do critério temporal, por ser justamente aquele que determina o preciso instante da inauguração do liame abstrato entre as pessoas.

Já na conceituação do critério temporal, entende, PAULO DE BARROS, ser o grupo de indicações, alojado na hipótese da norma, que oferece os elementos necessários para determinação do preciso instante em que acontece o fato descrito e nasce o vínculo jurídico que enlaça o devedor e o credor, em razão de um objeto.

Na sequência, faz a analogia: o “...âmbito eficaz da lei no tempo está para o critério temporal das hipóteses tributárias, assim como o grau de eficácia territorial da lei está para o critério de espaço dos supostos das normas fiscais”<sup>85</sup>.

Por fim, critica a opção de estudiosos, legisladores e julgadores, no sentido de tratar o critério temporal como “fato gerador”.

---

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 330.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 332.

Diferentemente da hipótese tributária, que funciona como um descritor, e em que se anunciam os critérios conceptuais para reconhecimento de um fato, o conseqüente, na lição do autor, atua como prescritor, e apresenta os critérios para identificação do nexu jurídico que nasce. Tais critérios para identificação da relação jurídica são: (i) pessoal, em que nos aponta o sujeito ativo e o sujeito passivo, e (ii) quantitativo, que indica o objeto da prestação, e que é composto pela base de cálculo e pela alíquota.

Enunciando que a relação jurídica é o único instrumento de que se vale o direito positivo para alcançar suas finalidades, e considerando que os efeitos jurídicos previsto no conseqüente irradiam-se por via das relações jurídicas, PAULO DE BARROS CARVALHO assevera que “...o prescritor normativo é o dado por excelência da realização do direito, porquanto é precisamente ali que está depositado o instrumento da sua razão existencial”<sup>86</sup>.

Expõe que, para a Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é definida como o “...vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”<sup>87</sup>.

Além disso, sustenta que a relação jurídica é um vínculo entre pessoas, enfatizando que, atualmente, prevalece o fundamento da essencial bilateralidade do direito, vale dizer, a necessidade de existência de ao menos dois sujeitos para caracterização do liame subjetivo.

Pelo prisma lógico, destaca as características da relação jurídica: (i) irreflexiva e (ii) assimétrica. Sustenta, ademais, que a linguagem do direito positivo não fornece a compostura verbal completa das relações jurídicas, e que as regras são postas no (i) modo atributivo ou em (ii) termos imperativos.

Ademais, ensina que a hipótese tributária está ligada à consequência pelo elo da imputação deontica, estabelecido ao talante do legislador quando da edição da lei. Por outro lado, a relação jurídica, verificada no prescritor da norma, é regida pelas leis da lógica.

Em seqüência, o autor leciona que, uma vez identificados os “...elementos definidores da organização básica das relações jurídicas, qualquer

---

<sup>86</sup> *Ibidem*, p. 354.

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 354-355.

*desdobramento que se empreenda no exame do sujeito ativo, do sujeito passivo ou do objeto será meio legítimo de classificá-las*”<sup>88</sup>.

Nessa toada, e apreciando o objeto, como um dos componentes da relação jurídica, ensina que, a despeito de não ser unânime, se o objeto for susceptível de avaliação econômica, tratar-se-á de obrigação. Caso contrário, não sendo susceptível de avaliação econômica, estaremos diante de deveres administrativos.

Diferenciando a obrigação tributária dos deveres administrativos, narra, o autor, que a expressão “prestação pecuniária”, contida no artigo 3º do CTN, legitima traçar o enlace jurídico, instaurado entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, como uma verdadeira obrigação, levando-se em conta a ocorrência do fato típico, previsto no descritor da norma tributária.

Por outro lado, a expressão “obrigação acessória”, utilizada nos artigos 113 e 115 do CTN, dispõe sobre comportamentos, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, que não se explicam em si, e que têm por objetivo facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação do valor devido a título de tributo.

Ainda no que tange à “obrigação acessória”, PAULO DE BARROS CARVALHO critica tal expressão, sob o argumento de que carece de patrimonialidade, não sendo, portanto, obrigação; bem como pelo fato de nem sempre serem “acessórias”. Prefere, assim, a expressão “deveres instrumentais”, pois, desse modo, revela que seu objeto não tem cunho patrimonial e, ademais, enfatiza que se trata de um instrumento para acompanhamento e consecução dos fins tributários.

Adentrando ao conseqüente da norma tributária, mais precisamente ao seu critério pessoal, enuncia que o sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, pode ser uma pessoa jurídica de direito público ou privado e ainda uma pessoa física.

Atesta que, entre as pessoas jurídicas de direito público, existem aquelas que possuem também a competência tributária e aquelas que ostentam a capacidade tributária ativa. No tocante às pessoas jurídicas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais, as quais exercitam atividades de interesse público. Aprofundando ainda mais o tema, PAULO DE BARROS enxerga a possibilidade de pessoas físicas figurarem como sujeito ativo, exigindo, para tanto, que, naquele

---

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 357.

momento, as referidas pessoas desempenhem atividade exclusiva e de real interesse público.

Tecendo considerações a respeito do artigo 119 do CTN, o autor salienta que as disposições nele contidas conflitam com o sistema, ressaltando a existência de mandamentos constitucionais que permitem às pessoas dotadas de competência tributária a transferência da capacidade ativa. Diagnostica que o referido artigo é “letra morta”.

Prosseguindo na análise do critério pessoal, PAULO DE BARROS CARVALHO conceitua o sujeito passivo como a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: (i) pecuniária, no caso das obrigações e (ii) deveres instrumentais, nas situações insusceptíveis de apreciação econômica.

Analisando o artigo 121, parágrafo único, do CTN, o autor sustenta que não apenas o responsável, mas também o contribuinte, vem expresso na lei.

Pontua que as disposições normativas a respeito da sujeição passiva têm como gênese as lições de RUBENS GOMES DE SOUSA, que classifica a sujeição passiva em direta e indireta. Para a última, há uma subdivisão em substituição e transferência; e esta, por sua vez, subdivide-se em solidariedade, sucessão e responsabilidade.

No entanto, PAULO DE BARROS CARVALHO formula crítica ao pensamento de RUBENS GOMES DE SOUSA, aduzindo que a distinção entre sujeitos diretos e indiretos não é encontrada em argumentos jurídicos, mas econômicos, e, como sustenta, repousa “...em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização”<sup>89</sup>.

Adentrando ao tema concernente à capacidade tributária, define-a como a aptidão das pessoas de serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas tributárias. No tocante à capacidade tributária passiva, ela é a habilitação da pessoa, titular de direitos fundamentais, para ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária.

No que tange ao artigo 126 do CTN, PAULO DE BARROS destaca a celeuma a ser estudada: o problema está na distinção entre a pessoa que promove a

---

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 373.

realização do fato jurídico tributário e aquela pessoa, indicada pela legislação tributária, para figurar no polo passivo da respectiva relação jurídica tributária.

Segundo entende, há uma diferença entre ser capaz de (i) realizar o fato jurídico tributário e de (ii) figurar no polo passivo da respectiva relação jurídica tributária. Na primeira situação, há liberdade do legislador, uma vez que, nessa seara, não tem que se preocupar com impedimentos ou obstáculos de ordem lógico-jurídica. Dessa forma, a lei tributária que atribuir validade a atos ou negócio jurídicos celebrados por pessoas relativa ou absolutamente incapazes não ostentaria problemas, uma vez que *“...a lei tributária não associa àqueles atos ou negócios jurídicos os efeitos que lhes são próprios e característicos, nos quadros disciplinados pela lei civil”*<sup>90</sup>.

Ainda no que tange à capacidade para promover fatos jurídicos tributários, afirma ser quase infinita a legitimidade criativa do legislador, sendo cerceada pela consideração de dois fatores exógenos: (i) os limites da outorga constitucional de competência e (ii) o grau de relacionamento da entidade com o evento fático.

Outro é o caso do conseqüente normativo. Nele, observa, somente aquele que possua personalidade jurídica pode ser sujeito passivo de uma obrigação tributária, asserção essa que vale para qualquer relação jurídica.

A obrigação tributária é uma espécie de relação jurídica, de conotação patrimonial, sua estrutura interior a mesma, independentemente da índole do sujeito passivo ou do dever jurídico que veicule. Dessa forma, admitida essa cláusula, *“...seria herético afirmar que o direito tributário tem prerrogativas de modelar a organização do vínculo, atribuindo personalidade jurídica a quem o universo sistemático não confere”*<sup>91</sup>.

Assim, conclui ser necessário que o sujeito passivo ostente personalidade jurídica, até mesmo para possibilitar medidas processuais que viabilizem a responsabilidade daquela pessoa.

Analisando propriamente o artigo 126 do CTN, afirma que o legislador não distinguiu, naquele dispositivo, os entes personalizados dos não personalizados. Prossegue, enfatizando que, tanto no inciso I quanto no inciso II, o

---

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 379-380.

<sup>91</sup> *Ibidem*, p. 383.

legislador referiu-se a entes personalizados, diferentemente do inciso III, quando alude a entes não personalizados.

Ao final, pontua que *“Em termos de arrumação racional, ficaria bem que o legislador separasse, em tópicos diferentes, a capacidade para realizar o fato jurídico tributário e a capacidade de ser sujeito passivo de obrigações fiscais”*<sup>92</sup>.

Para dissertar a respeito da solidariedade, o autor partiu, como não poderia deixar de ser, do direito positivo, mais precisamente das disposições do artigo 124 do CTN, e, analisando a expressão “interesse comum”, referida no inciso I, adverte que tem valia nos casos que não se faz presente a bilateralidade no seio do fato jurídico tributário – ex. IPTU – ou, caso subsista a referida bilateralidade, ocupem os sujeitos passivos o mesmo polo da relação jurídica – ex. vendedores, no caso do ICMS.

Ainda quanto ao tema, mas com relação ao artigo 125 do CTN, salienta que, para efeitos jurídicos-tributários, as obrigações tributárias são indivisíveis, motivo pelo qual, em princípio, cada devedor solidário é obrigado por toda a dívida. Ademais, esclarece que as três previsões contidas no referido dispositivo legal são regras gerais, passíveis de exceção legal, isso em face da cláusula *“Salvo disposição de lei em contrário”* contida no *“caput”* do artigo.

Na sequência, comenta a disposição do artigo 124, II, do CTN. Sublinha que, para ser considerado como devedor solidário, integrante da relação jurídico-tributária, é indispensável que o legislador se circunscreva *“...ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição”*<sup>93</sup>.

Nessa ordem de ideias, pondera o autor que, se falta competência para o legislador colocar uma pessoa na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, no entanto, *“...ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico tributário”*<sup>94</sup>.

Finaliza expondo que, solidariedade, mesmo, somente existirá onde subsistir circunstância de existir uma relação jurídica obrigacional, na qual dois ou mais sujeitos passivos estejam compelidos a satisfazer integralmente a prestação.

---

<sup>92</sup> *Ibidem*, p. 385.

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 387.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p. 388.

Ainda no que tange à sujeição passiva tributária, PAULO DE BARROS CARVALHO leciona a respeito do intrincado e relevante tema da responsabilidade tributária.

Para tanto, comenta que o artigo 128 do CTN estipula as diretrizes legais concernentes ao tema da “responsabilidade tributária”, ensinando que, ao lado do referido dispositivo legal, subsistem outras matérias – responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações – que se incluem justamente na ressalva contida no “*caput*” do dispositivo em questão.

Delimita a fixação da responsabilidade pelo crédito tributário em dois rumos bem definidos, quais sejam, um interno e outro externo à situação tributada; sendo que, para este caso, aplicar-se-ia a ressalva contida no “*caput*” do artigo 128, incluindo-se, assim, as situações dos artigos 129 a 138, todos do CTN.

Indaga quem seria a terceira pessoa, a ser eleita como responsável, para, em seguida, dizer que será aquela que não tenha relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, a qual é qualificada pelo CTN como contribuinte.

PAULO DE BARROS, escrevendo a respeito do terceiro vinculado ao fato jurídico tributário, expõe que a Constituição Federal não aponta quem deva ser o sujeito passivo das obrigações tributárias, sendo certo que o constituinte, invariavelmente, alude a eventos ou a bens, relegando ao legislador ordinário a escolha do sujeito que arcará com o peso da incidência tributária. Prossegue, apontando que o autêntico responsável é “...*surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo ‘debitum’*”. No entanto, adverte que, quando houver a exclusão da figura do contribuinte, não se poderá utilizar do termo “responsável” para a pessoa sujeita ao atendimento da prestação tributária. Menciona, ademais, a lição de MARIA RITA FERRAGUT, para quem o contribuinte necessita de dois requisitos cumulativos para receber tal qualificação: (i) realizar o fato jurídico tributário e (ii) ser alocado no polo passivo da relação jurídica tributária.<sup>95</sup>

Aceitando a lição, alerta o autor para o fato de que, sempre que o sujeito passivo saia do interior da compostura interna do fato jurídico tributário, teremos uma relação obrigacional, de natureza tributária.

---

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 391-392.

Por outro lado, adverte que não cabe o mesmo entendimento quando o legislador “...deixa os limites factuais, indo à procura de uma pessoa estranha àquele acontecimento do mundo, para fazer dele o ‘responsável’ pela prestação tributária, quer de forma supletiva, quer na condição de sujeito passivo exclusivo”<sup>96</sup>. Frisa que a obrigação tributária somente se instaura quando o sujeito passivo integra a ocorrência típica, direta ou indiretamente vinculado ao núcleo da situação tributada, e isso em razão do fato de que o legislador tributário não poder extrapolar os limites constitucionais de sua competência.

Justamente em razão desse entendimento, conclui o autor que “...as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”<sup>97</sup>.

Registra que o argumento de que se dá a extinção da obrigação tributária com o pagamento realizado pelo responsável não serve para superar seu entendimento quanto à matéria, uma vez que, conforme leciona, “Nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se extingue a relação sancionatória”(sic)<sup>98</sup>.

Ultrapassado o critério pessoal, o autor passa a discorrer sobre o outro critério componente do mandamento da norma, qual seja, o critério quantitativo.

Destaca que o centro de convergência do direito subjetivo do sujeito ativo e do dever do sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro. Em seguida, expõe que os dados informativos colhidos pelo intérprete, nos textos legais, e que permite aferir com segurança a quantia devida a título de tributo, é o que chama de critério quantitativo do consequente das normas tributárias, que deve ser composto pela conjugação da base de cálculo e da alíquota.

Ademais, reputa inconstitucional a figura do tributo fixo, diante da rigidez de nosso sistema tributário e “...sobretudo porque a Constituição brasileira elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo com o binômio diferenciador dos tributos...”<sup>99</sup>.

Ainda no tocante à inconstitucionalidade dos tributos fixos, assevera que uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito

---

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 392.

<sup>97</sup> *Ibidem*, p. 393.

<sup>98</sup> *Ibidem*, p. 396.

<sup>99</sup> *Ibidem*, p. 397.

pelo legislador, sendo certo que, com a complementação advinda da conjugação com a alíquota, define-se o débito tributário. Ao final, sustenta existir exigência constitucional quanto à base de cálculo, e que, pela conjugação com a alíquota, esta última também se mostra de presença obrigatória.

Ingressando no estudo da base de cálculo, PAULO DE BARROS CARVALHO expõe estar convicto da sua importância, alçando-a à condição de um fator imprescindível para o estabelecimento da fisionomia de qualquer tributo. Contudo, adverte que esse posicionamento não chega ao limite de retirar a relevância da hipótese normativa para a compostura da regra-matriz. Identifica três funções para a base de cálculo: (i) medir as proporções reais do fato; (ii) compor a específica determinação da dívida; e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

No atinente à primeira função, salienta que os fatos não são mensuráveis em sua integralidade, antes, quando se fala em “...*anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico*”<sup>100</sup>.

Pondera que, a despeito da ampla liberdade do legislador para a fixação da base de cálculo, essa discricionariedade encontra limites lógicos no sentido da impossibilidade de extrapolar as fronteiras do fato, buscando propriedades estranhas à sua contextura. Além disso, ensina que, na maioria das vezes, a base de cálculo representa um valor em dinheiro, mas, caso não ostente tal configuração, a função de indicar a grandeza em pecúnia caberá à alíquota.

Quanto à segunda função, também nominada de objetiva, dentre outras informações, frisa que não se deve imprimir maior relevo à base de cálculo, em detrimento da alíquota, porquanto da conjugação de ambos os fatores é que determinaremos a quantia devida a título de tributo.

No que concerne à terceira função, denominada de comparativa, expõe ser um critério seguro para identificar o genuíno critério material. Após explicitar o sentido de confirmar e infirmar, destaca que o vocábulo “afirmar” exterioriza a relevância “...*na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada*”<sup>101</sup>.

---

<sup>100</sup> *Ibidem*, p. 401.

<sup>101</sup> *Ibidem*, p. 404.

E apresenta uma noção bem operativa: nos casos em que houver desencontro entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, aquela é que deverá prevalecer, uma vez que tem o condão de infirmar o critério material originalmente declarado, “...*que será substituído por aqueloutro que percebemos medido*”<sup>102</sup>.

Fazendo a relação necessária entre a base de cálculo e o Princípio da Capacidade Contributiva, o autor defendia, ainda na vigência Constituição de 1967, que era silente quanto a esse princípio, a subsistência dele, conquanto implícita, incluído nas dobras do Princípio da Igualdade.

Sintetiza que a realização da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, que qualifica como pré-jurídica, revela-se na previsão de atos ostentadores de manifestação de riqueza. Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, que concretiza o mandamento constitucional insculpido no artigo 5º, II, “...*quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento*”<sup>103</sup>.

Assevera que, no plano do Direito Tributário, a Igualdade está “...*irremediavelmente ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei, que são comedidos pela entidade que conhecemos por ‘base de cálculo’*”<sup>104</sup>. Ao final, perfilha o entendimento de que todas as figuras tributárias conhecidas estão sujeitas ao Princípio da Capacidade Contributiva Absoluta ou Objetiva.

No tocante à alíquota, diz que está submetida ao regime de “reserva legal”, e é integrante da regra-matriz de incidência, repisando que, por manter conexão próxima com a base de cálculo, sua presença, no contexto normativo, apresenta-se obrigatória.

Destaca que a alíquota pode apresentar duas feições: (i) um valor monetário fixo, ou variável, em função de escalas progressivas da base de cálculo; ou (ii) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo. Neste último caso, a alíquota pode ser: (i) proporcional invariável; (ii) proporcional progressiva; e (iii) proporcional regressiva.

Indica que a alíquota possui as seguintes funções: (i) objetiva, como elemento do cálculo; (ii) assegurar o Princípio da Igualdade Tributária: por manter a

---

<sup>102</sup> *Ibidem*, p. 404.

<sup>103</sup> *Ibidem*, p. 409.

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 410.

alíquota “... constante, sob a forma de fração, ou por fazê-la progredir, continuamente, ou por degraus, que o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária”; (iii) evitar o confisco: mantendo a alíquota dentro de certos limites, o legislador consegue esse efeito; e (iv) promover a extrafiscalidade: “Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção”<sup>105</sup>.

Em suma, para PAULO DE BARROS CARVALHO, a regra-matriz de incidência tributária, ou norma tributária em sentido estrito, possui uma estrutura bimembre, integrada pela hipótese tributária e pelo consequente normativo. Naquela, figuram os critérios material, temporal e espacial; neste, os critérios pessoal e quantitativo.

### 3.5 A POSIÇÃO DE SACHA CALMON NARRAVO COÊLHO

SACHA CALMON NARRAVO COÊLHO, igualmente, dispensou boa parte de suas pesquisas na análise da norma tributária, estudo esse que pode ser verificado, por exemplo, em seu livro “*Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*”<sup>106</sup>.

Esclarece que sua análise parte da norma de conduta, que ostenta uma estrutura hipotética, direcionando sua atenção, mais precisamente, para uma de suas espécies: a norma impositiva.

Aponta que, atribuindo valor e regrado fatos para o futuro, a norma de conduta juridiciza uma porção da realidade, que, doravante, qualifica-se como relevante para o direito e apta à produção de efeitos jurídicos. Essa produção de efeitos – atribuição de consequências – compõe a prescrição da norma e é, precisamente, onde reside a normatividade, vale dizer, o caráter deôntico da regra de conduta.

Enfatizando o caráter condicional da norma impositiva, menciona que ela se decompõe, logicamente, em duas partes: a hipótese e a consequência. Ademais, e analisando a norma sob o prisma estático, verifica a existência das normas impositivas e das sancionantes. Aponta que a diferença entre elas é que as primeiras descrevem um

---

<sup>105</sup> *Ibidem*, p. 412-413.

<sup>106</sup> S. C. N. COÊLHO, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 81-138.

fato lícito em suas hipóteses, fato que, uma vez realizado, impõe direitos e deveres. Por outro lado, as segundas descrevem, no antecedente, um fato ilícito, ostentando, em sua consequência, o estabelecimento de uma sanção.

As normas tributárias, sustenta SACHA CALMON, são do tipo impositivo, ou endormas, na lição de CARLOS COSSIO; e suas hipóteses de incidência apresentam um fato lícito não decorrente do acordo de vontades.

Salienta que a norma tributária se distingue das prestações pecuniárias e apropriações – contratos, multas, indenizações e adjudicações – “...em função, precisamente, de sua ‘hipótese de fato’ relacionada ao preceito”<sup>107</sup>. Salienta que o que caracteriza o tributo é sua essência jurídica, expondo:

Por outro lado, a *essência jurídica* do tributo é ser *prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada* (parafiscalidade) *que não constitua sanção de ato ilícito* (não seja multa) *instituída em lei* (não decorrente de contrato). Intuitivo, também, que a prestação pecuniária no caso do tributo não é feita para indenizar (recompor) nem para garantir (depósitos, fianças, cauções).

Sendo tal, a prestação pecuniária será *tributo* e estará, no Brasil, sob a disciplina dos princípios jurídico-tributários insertos na Constituição e nas leis de normas gerais complementares<sup>108</sup>.

Prossegue, ensinando que o momento jurídico para a apreensão do conceito de tributo é o da imposição do dever, sendo nessa ocasião o preciso instante para analisar sua natureza.

Dispondo sobre a hipótese de incidência, menciona a existência de quatro aspectos mais significativos: material, pessoal, temporal e espacial.

O material, ensina, apresenta o fato mesmo: ser proprietário, ter renda; o aspecto espacial define as coordenadas espaciais ligadas ao fato; o aspecto temporal, as coordenadas de tempo que permitem determinar o momento da ocorrência do fato; e o aspecto pessoal, que se refere à pessoa envolvida com o fato jurígeno.

No mandamento da norma tributária, são prescritas as consequências oriundas da realização do fato descrito na hipótese de incidência; possuindo, como elementos estruturais, os sujeitos ativo e passivo, bem como o objeto da prestação.

O sujeito ativo pode ser a pessoa de Direito Público interno ou outra, como na parafiscalidade; e o sujeito passivo pode ser direto, quando possuir vinculação

---

<sup>107</sup> *Ibidem*, p. 90.

<sup>108</sup> *Ibidem*, p. 92.

direta e pessoal com o “fato gerador”; e indireto, quando o dever de pagar tributo decorrer de fato de terceiro. Salienta que este último fenômeno é conhecido, no Brasil, como sujeição passiva indireta, nomenclatura essa que reputa imprópria<sup>109</sup>.

Ressalta que o objetivo da relação jurídica tributária é o pagamento do tributo. Prossegue, sublinhando o fato de que, para realizar o pagamento, é necessário apurar o valor devido, motivo pelo qual se mostra presente, ao lado do aspecto subjetivo, o aspecto quantitativo. Este último possui dois elementos – base de cálculo e alíquota – “...*embora nem todos os tributos possuam alíquotas e outros prescindam de ‘bases de cálculo’*. Comporta, ainda, *adições e subtrações, além de cálculos e valorações diversificadas*”<sup>110</sup>.

Após apresentar a visão da matéria de PAULO DE BARROS CARVALHO, cuja óptica aponta ser “...*talvez, a mais aguda percepção da estrutura da norma tributária*”, acrescenta que, em “...*linhas gerais concordamos com ela*”, e indica as diferenças entre as visões. Em primeiro lugar, expõe que prefere se utilizar do vocábulo “aspecto”, em lugar de “critério”. Em segundo e último lugar, perfilha o entendimento de que, na hipótese de incidência, subsiste o aspecto pessoal<sup>111</sup>.

Ao final, o autor resume sua percepção em uma tabela, que reproduzimos a seguir<sup>112</sup>:

<i>Norma Tributária</i>	
<i>Hipótese de incidência – Fato previsto como jurígeno</i>	<i>Conseqüência jurídica – Dever tributário decorrente</i>
- Aspecto material – o fato em si	- A quem pagar (sujeito ativo)

<sup>109</sup> *Ibidem*, p. 94-94.

<sup>110</sup> *Ibidem*, p. 94.

<sup>111</sup> S. C. N. COÊLHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 95. Quanto ao aspecto pessoal, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO justifica sua presença em razão: (i) do ICMS, pela razão da necessidade da pessoa (aspecto pessoal) ser industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado; (ii) da substituição tributária – sujeição passiva substitutiva – ocasião em que se divisa a pessoa que pratica o ato (aspecto pessoal) e a que figura na relação jurídica tributária como sujeito passivo (aspecto subjetivo); (iii) isenção, quando se apresenta relevante perquirir quem praticou o ato (aspecto pessoal); e (iv) Direito Tributário Internacional: “...*se dado país adota o princípio da universalidade para a tributação da renda e do capital, o efeito ultraterritorial da sua lei somente alcança as rendas produzidas fora de sua jurisdição, no resto do mundo, graças à conexão pessoal do obtentor da renda com o território do país (a condição de residente). A pessoa que pratica o fato gerador é, assim, essencial para caracterizar o fato jurígeno (se residisse no exterior, não haveria fato gerador)*.” – *Ibidem*, p. 95-97.

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 98.

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aspecto temporal – condições de tempo</li> <li>- Aspecto espacial – condições de lugar</li> <li>- Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o <i>fato</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quem deve pagar (sujeito passivo)</li> <li>- Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações)</li> <li>- Como pagar</li> <li>- Quando pagar</li> <li>- Onde pagar</li> </ul>
---	---

Nota-se, da tabela supra, que as discordâncias não se limitam ao emprego do vocábulo “aspecto” em substituição a “critério”, e à inclusão na hipótese de incidência do aspecto pessoal. Em realidade, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO possui um entendimento de que o conseqüente da norma é mais amplo do que o esboçado por PAULO DE BARROS CARVALHO, e isso porque, no critério quantitativo, não se limita a incluir os elementos base de cálculo e alíquota, e ainda verifica outros dados que devem compô-lo, tais quais “como pagar”, “onde pagar” e “quando pagar”.

### 3.6 A POSIÇÃO DE MARÇAL JUSTEN FILHO

MARÇAL JUSTEN FILHO, em seu livro “*O Imposto Sobre Serviço na Constituição*”, também deu uma contribuição valiosa para o estudo da norma tributária<sup>113</sup>.

Quando da análise da estrutura da norma, o autor destaca que a norma tributária por excelência é justamente aquela que, em seu antecedente, exhibe uma previsão abstrata de um fato, e, no segundo segmento, uma consequência peculiar, na qual surge uma relação jurídica, através da qual se determina a alguém que entregue dinheiro ao Estado.

Para JUSTEN FILHO, a norma tributária, como qualquer norma de conduta, possui uma estrutura complexa, na qual são visualizáveis duas subestruturas. Para tanto, e utilizando-se do vocabulário de CARLOS COSSIO – endonorma e perinorma – visualiza a existência de uma norma em que é prevista uma conduta lícita e

<sup>113</sup> M. JUSTEN FILHO, *O imposto...*, *op. cit.*, p. 41-58.

uma prestação – a endonorma tributária – e outra em que, no antecedente, há uma conduta ilícita, e, no consequente, a previsão de uma sanção – a perinorma tributária.

Dessa forma, por acolher a divisão exposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, não subscreve a visão de GERALDO ATALIBA, que enxergava a norma, como visto, como contendo, de maneira unitária, a hipótese de incidência, o mandamento e a sanção. Ademais, para rebater a linha deste último, retoma a lição do primeiro e acrescenta, em nota de rodapé, que “...a posição de Ataliba induz obliteração da figura do ilícito, assim como engloba a ‘sanção’ dentro da norma tributária típica (com o que não concordamos)”<sup>114</sup>.

Dissertando sobre o conteúdo da hipótese, esclarece que ela fornece, de modo ideal, os elementos necessários para que se torne factível o reconhecimento do evento fático. Já no que tange ao conteúdo da consequência, expõe que ela apresenta, contém, a determinação teórica da conduta devida, revelando os detalhes para o estabelecimento da natureza bem como da extensão dessa conduta.

Reitera que a norma tributária por excelência é a endonorma, destacando ser essa a espécie escolhida para o estudo analítico.

Comenta a posição, sobre a matéria, de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, segundo leciona, realizou o estudo mais correto e “...que detectou o vício lógico e ontológico de que era impregnada a doutrina anterior”<sup>115</sup>.

Prossegue expondo que PAULO DE BARROS CARVALHO, diferentemente da nomenclatura utilizada por GERALDO ATALIBA, defende que não se pode falar em “aspectos” da hipótese de incidência, mas apenas em “critérios”, seja para reconhecer o fato cuja ocorrência resulta na consequência, seja para identificar a relação jurídica individualizada decorrente do fato jurídico.

JUSTEN FILHO afirma que não se poderia aludir a “aspectos” da hipótese de incidência, pois “aspectos” possui o fato jurídico. “Na norma jurídica, há coordenadas abstratas destinadas a permitir o reconhecimento dos aspectos (material, pessoal, espacial e temporal) do fato ou da situação concreta”. Adiante, contudo, o autor destaca ser possível a utilização de “aspectos” se convencionado que é no sentido

---

<sup>114</sup> *Ibidem*, p. 41.

<sup>115</sup> *Ibidem*, p. 44.

de indicar o “...conteúdo da norma que fornece os critérios – o critério espacial é fornecido pelo aspecto espacial da norma (hipótese de incidência)”<sup>116</sup>.

Contudo, MARÇAL JUSTEN FILHO não concorda com a nomenclatura utilizada por PAULO DE BARROS, no que tange à consequência da norma, vale dizer, “critérios” pessoal e quantitativo. Justifica seu entendimento alegando que, na hipótese de incidência, é descrita uma situação que não é produzida pela norma, uma vez que existe independentemente dela. Por outro lado, o consequente não descreve, mas sim prescreve, uma vez que a relação jurídica não existe fora ou antes dele. Portanto, conclui ser “...cabível aludir a critérios de reconhecimento na hipótese. Mas não o é relativamente à consequência. No mandamento há não critérios, mas determinações, imposições”<sup>117</sup>.

A seguir, o autor passa a apresentar sua visão quanto à hipótese de incidência tributária e quanto ao consequente.

No que tange ao antecedente, concorda com PAULO DE BARROS CARVALHO sobre a existência dos critérios material, espacial e temporal, na hipótese de incidência. Contudo, entende que a descrição do fato somente por aqueles critérios é insuficiente.

Para MARÇAL JUSTEN FILHO, além dos três critérios acima mencionados, a hipótese de incidência necessita também de um critério subjetivo. Esse critério não se refere à identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, mas sim à identificação do sujeito da conduta, cujo comportamento consiste em um dar, ser ou fazer.

Já no que atine ao consequente da norma, defende a existência da determinação subjetiva e da determinação objetiva.

Quanto à primeira, sustenta que ela contém o mandamento a respeito dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, mencionando que tal determinação é, ao mesmo tempo, individualizada e genérica. Individualizada, porque o sujeito ativo é sempre indicado normativamente. Genérica, pelo fato de o sujeito passivo somente ser especificado a partir dos dados fácticos. Dessa maneira, enquanto o sujeito ativo é conhecido “*a priori*”, com a só análise dos dados normativos, o sujeito passível somente

---

<sup>116</sup> *Ibidem*, p. 44-45.

<sup>117</sup> *Ibidem*, p. 46.

é identificável “*a posteriori*”, vale dizer, somente mediante a conjugação do estudo normativo com a aferição da situação real.

Já no concernente à determinação objetiva, JUSTEN FILHO entende que esse ponto consiste na estipulação de conduta ao sujeito passivo, em benefício do sujeito ativo.

Põe ênfase no fato de que não concorda com a posição de PAULO DE BARROS CARVALHO, no que tange ao vocábulo “quantitativo”. E o faz porque entende que, quando a norma determina o objeto da relação jurídica, salienta que essa fixação diz respeito à conduta, ou seja, uma fazer, dar ou não fazer. E é esse “dar” que pode ter por objeto a entrega de quantia, como sói ocorrer com a obrigação tributária. Contudo, a fixação de entrega não se limita na “...*determinação de uma conduta como devida, mas também instrumentos para liquidar a quantia em dinheiro que será objeto da conduta*”. Em seguida, conclui:

A particularidade de a norma tributária sempre conter dados acerca do valor a ser entregue ao Estado não torna a estrutura da norma tributária diversa daquela de todas as normas de conduta. Dita particularidade não pode desvirtuar o enfoque generalizador exigido pelo estudo da estrutura da norma.

Sendo o objeto da relação jurídica uma conduta, a utilização do vocábulo *quantitativo* materializa terminologia inadequada cientificamente.

Adite-se que a norma tributária determina, além da conduta de pagar e os instrumentos para liquidação do valor a ser pago (base impositiva e alíquota ou gravame), outros aspectos da conduta devida. Assim, a determinação sobre o momento em que a conduta exigida deverá efetuar-se e o local em que deverá ocorrer.

Não seria esdrúxulo, por isso, afirmar que o mandamento normativo conteria determinações subjetiva, objetiva, quantitativa, espacial e temporal. Preferimos, porém, e mesmo para evitar a construção de um esquema de pouca operacionalidade (por sua tremenda complexidade – até terminológica), restringir-nos à consideração das determinações subjetiva e objetiva (compreendidas nessa a quantitativa, a espacial e a temporal)(*sic*)<sup>118</sup>.

Logo, percebe-se que, para MARÇAL JUSTEN FILHO, a determinação objetiva é mais ampla do que o “critério quantitativo” apresentado por PAULO DE BARROS CARVALHO.

Enunciadas os componentes da norma tributária (endormia tributária), ou seja, a hipótese de incidência (critérios material, temporal, espacial e pessoal) e o consequente (determinações subjetiva e objetiva), ensina que, se cada norma deve ser

---

<sup>118</sup> *Ibidem*, p. 53-54.

compatível com o ordenamento jurídico, igualmente, é relevante que os seus elementos internos não se contradigam.

No que se refere à compatibilidade externa, destaca que a norma tributária atinge diversos princípios, mencionando expressamente o da Capacidade Contributiva, da Remuneração e do Especial Benefício ou da Especial Despesa. Segundo defende, o primeiro se aplica aos impostos; o segundo, às taxas; e o terceiro, às contribuições. Dessa forma, a norma tributária deve atender aos referidos princípios, numa compatibilidade externa, sob pena de invalidade.

No atinente à compatibilidade interna, e após lecionar a imperiosa necessidade de que seus elementos não se contradigam, sob pena, igualmente, de invalidade, MARÇAL JUSTEN FILHO traz a lume a afirmação de que a contradição se pode operar de variadas maneiras, mas que duas são fundamentais, dada a sua gravidade.

A primeira delas diz respeito ao desencontro entre a avaliação da prestação tributária e a sua hipótese de incidência. Dessa incompatibilidade resultaria a imputação de um dever jurídico sem conexão com o aspecto fáctico descrito na hipótese de incidência, redundando, por conseguinte, numa invalidade, uma vez que a tributação somente é autorizada quando da verificação dos pressupostos estabelecidos na hipótese.

Descreve, o autor, essa desconformidade, a respeito dos impostos, das taxas e das contribuições. Foquemos, no entanto, a explicação relacionada aos primeiros, oportunidade em que sustenta:

No caso dos tributos não-vinculados, o dever tributário é decorrência de manifestação de riqueza evidenciada por certo tipo de ações ou estados de fato. Através do tributo, será transferida ao Estado uma parte daquela manifestação de riqueza especificamente evidenciada pela ocorrência do fato. Ora, haverá um vício insanável quando a riqueza a ser transferida ao Estado não seja avaliada através da quantificação da manifestação de riqueza ocorrente no ato ou estado de fato descritos na hipótese. Em tais casos, o Estado não estará a se apropriar de uma parcela da riqueza exteriorizada pela ocorrência do fato signo-presuntivo ou, se se preferir colocar em outros termos, a prestação tributária não estará sendo exigida como decorrência da verificação desses eventos. Então, haverá conflito entre a materialidade da hipótese de incidência e a base imponible (*sic*)<sup>119</sup>.

---

<sup>119</sup> *Ibidem*, p. 57.

O segundo caso de desconformidade interna refere-se à incompatibilidade entre o critério pessoal da hipótese de incidência e a determinação subjetiva localizada no mandamento da norma tributária.

Conforme expõe, esse vício ocorre quando se coloca na condição de sujeito passivo da relação tributária pessoa que não guarda conexão alguma com a situação fática descrita na hipótese de incidência. Em agindo assim, o Estado utilizaria a norma tributária como mero pretexto para invadir o patrimônio de pessoa que não apresenta vinculação alguma com o fato que faria surgir a obrigação de entregar determinada quantia. No tocante aos impostos, sublinha que o sujeito passivo da relação jurídica somente pode ser aquele titular da riqueza manifestada, cuja respectiva situação fática se encontra prevista no antecedente da norma.

Adverte o autor que não analisará um ponto que qualifica como árduo e que é concernente às situações de responsabilidade e substituição tributária, hipótese em que o sujeito passivo não é pessoa que possua relação direta com a materialidade do antecedente da norma, existindo apenas uma conexão indireta.

Pode-se, portanto, sintetizar a lição de MARÇAL JUSTEN FILHO sobre a norma de incidência tributária, da seguinte forma: visualiza-a com uma estrutura bimembre, composta pela hipótese de incidência e pela consequência. Naquela, estão os critérios material, temporal, espacial e pessoal (o sujeito da conduta). Na consequência, encontramos a determinação subjetiva (sujeitos da relação jurídico-tributária) e a determinação objetiva (compreendidas nesta a quantitativa, a espacial e a temporal).

### 3.7 NOSSA POSIÇÃO

Ultrapassada a fase de exposição dos cinco juristas selecionados como expoentes no trato da norma tributária, resta o esclarecimento de nossa posição a respeito do tema, até porque será a que conduzirá o trabalho de análise da regra-matriz do Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*”.

Para tanto, partiremos da visão apresentada por PAULO DE BARROS CARVALHO, para identificar, tanto na lição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO quando nos ensinamentos de MARÇAL JUSTEN FILHO, as divergências com maior grau de procedência no que tange à linha do primeiro autor.

Antes, no entanto, acreditamos ser relevante grifar que nossa premissa metodológica, no afã de adotar um esquema geral da regra-matriz de incidência, parte do ponto de vista do caráter instrumental desse esquema, qualificado pela redução de dificuldades quando da análise dos mais variados tributos.

Concordamos, portanto, com JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO, quando, expressamente, dispõe sobre as funcionalidades da regra-matriz de incidência:

A regra-matriz de incidência tributária apresenta a utilidade de sua esquematização formal (reduzora de complexidades) conferir operatividade e praticidade ao estudo e à construção das normas jurídicas tributárias *stricto sensu*, desvelando-se o, às vezes, complexo conjunto de enunciados prescritivos dos textos normativos referentes à instituição dos tributos <sup>120</sup>.

Logo, apresentados nossos pressupostos acerca da regra-matriz de incidência, passemos a analisar as divergências encontradas, que, resumidamente, podem ser assim enunciadas: (i) presença do critério pessoal na hipótese de incidência; (ii) conteúdo do consequente normativo; e (iii) emprego dos vocábulos – aspecto/elemento/critério/determinação.

No tocante ao primeiro ponto – critério pessoal na hipótese – em se tratando de imposto, o único a exigir sua análise é o ICMS. Nesse sentido, perfeita a lição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

Curioso que o único exemplo a afiançar a tese, conforme as citações dos estudiosos, era o ICM (Constituição de 1967/1969, art. 23, II), e continua a ser o ICMS para SACHA CALMON, em que só se verifica o fato típico se a operação de circulação jurídica for realizada por determinados sujeitos. Em sua tese de livre docência, sobre a “*Regra-Matriz do ICM*”, o professor PAULO DE BARROS CARVALHO enfrentou a aporia, considerando que, diante do nosso Direito Positivo, o aventado critério pessoal do antecedente seria excepcional, fortuito, ocasional, acidental, contingente, e concluindo que “... não razoaria versar elementos episódicos, quando o objetivo é surpreender o arcabouço essencial da norma jurídica tributária, seu mínimo irreduzível ou sua unidade monádica”. **As exceções não estabelecem a regra-matriz** de incidência tributária <sup>121</sup>.

<sup>120</sup> MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 169.

<sup>121</sup> J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 64.

E como o presente trabalho tem por objeto o ITCM, não faria sentido alçar, na perspectiva acima aventada, o critério pessoal do antecedente como mais um critério autônomo, na fisionomia da norma de incidência.

Outra divergência diz respeito ao conteúdo do consequente. Neste ponto, para alguns, mostra-se necessária a construção da norma completa, concernente à relação jurídica tributária nascida da ocorrência do fato jurídico descrito na hipótese de incidência, com a indicação, ao lado dos sujeitos e do objeto, igualmente do “como”, do “quando” e do “onde” pagar.

Evidentemente, deve ser previsto, no ordenamento, o modo como a relação jurídica se extingue, indicando os elementos necessários. Tanto é verdade que o Código Tributário Nacional, em caráter subsidiário, enuncia, nos artigos 159 e 160, respectivamente, o lugar e o prazo para pagamento<sup>122</sup>.

Contudo, e reiterando os pressupostos referidos para a fixação da estrutura da regra-matriz, em sua feição essencial, tais disciplinamentos não se qualificam como fundamentais, ao menos segundo pensamos. Para tanto, novamente, valemo-nos das lições de JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO:

A regra-matriz é, como enfatizado acima, um mínimo irredutível, o que nos conduz a entendê-la como refletidora de uma situação genérica. Por isso, não faria sentido tentarmos compô-la com todos os *accessórios* ensejadores de situações específicas que prescrevessem outros deveres-ser distintos daqueles prescritos na relação jurídica tributária básica da regra-matriz<sup>123</sup>.

Ainda, a procedente lição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA que, ao tratar do critério quantitativo, mais precisamente quanto a outros elementos daquele critério, tais como “adições, subtrações, como pagar, quando pagar e onde pagar”, ensina:

[...] Ora, adições e subtrações posteriores à base de cálculo são irrelevantes, pois também posteriores à norma-padrão e aos seus efeitos; e as adições e subtrações anteriores já se presumem embutidas na base de cálculo. No que toca ao como, quando e onde pagar, cremos que, embora revestidas de significação econômica, constituem questões de menor relevância jurídica, às

---

<sup>122</sup> *Art. 159. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.*

*Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento. Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que especificar.*

<sup>123</sup> J. A. O. MACEDO, *ITBI...*, *op. cit.*, p. 170.

quais falta sintonia com a ideia da regra-matriz dos tributos como *arcabouço essencial, mínimo irreduzível, unidade monádica*<sup>124</sup>.

Ademais da estrutura formal da regra-matriz de incidência, há discrepâncias quanto aos vocábulos a serem utilizados para a identificação dos dados contidos seja no antecedente, seja no consequente.

Com efeito, ALFREDO AUGUSTO BECKER utiliza-se de “elementos”, GERALDO ATALIBA e SACHA CALMON de “aspectos”, PAULO DE BARROS CARVALHO de “critérios”, e MARÇAL JUSTEN FILHO de “critérios” para o antecedente e de “determinações” para o consequente.

Não há, como se nota, uniformidade no trato do assunto. Acreditamos que a opção por determinado vocábulo deve ser devidamente fundamentada, o que possibilita ao leitor concordar ou não com o emprego dos termos.

Optamos por “critérios”, uma vez que, segundo cremos, ao visualizar, seja o antecedente, seja o consequente, estamos em busca dos “critérios” para identificar uma conduta humana.

Em outras palavras, quando nos focamos no antecedente da norma impositiva, estamos em busca dos critérios identificadores da conduta humana que possibilitam a deflagração dos efeitos jurídicos, da relação jurídica tributária.

Por outro lado, já no consequente da norma, socorremo-nos do vocábulo “critério” para identificar outro tipo de conduta, construída pelo direito, que se perfaz na relação jurídica decorrente.

Tendo em vista o exposto, optamos por seguir a linha de pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, no que tange à regra-matriz de incidência, que se mostra suficiente para o trato do imposto sobre transmissão em razão da morte.

---

<sup>124</sup> J. R. VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 68.

## CAPÍTULO 4 A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO EM RAZÃO DA MORTE

### 4.1 INTRODUÇÃO

Apresentado o esquema lógico pelo qual o Imposto de Transmissão “*Causa Mortis*” será analisado, qual seja, a regra-matriz de incidência tributária, sob a perspectiva da proposta do ilustre PAULO DE BARROS CARVALHO, doravante, pretendemos saturar cada critério – material, temporal, especial, pessoal e quantitativo – com as especificidades do imposto em questão.

Nessa linha, e focando-nos no Imposto sobre a Transmissão “*Causa Mortis*”, podemos destacar, desde já, que, uma de suas características é a intensa proximidade que o tema possui com relação à disciplina da matéria no Código Civil, mais especificamente no tocante às sucessões. Essa assertiva, cremos, ficará mais clara quando do desenvolvimento deste trabalho e, por consequência, da análise de cada critério integrante da regra-matriz de incidência desse tributo.

Iniciaremos com o estudo do critério material.

### 4.2 CRITÉRIO MATERIAL

#### 4.2.1 Relevância

Quanto ao critério material, é bom sublinhar sua relevância e mesmo sua precedência em relação aos demais critérios da hipótese.

Com efeito, é da análise de tal critério que se verifica a conduta da pessoa, representada por um verbo pessoal e transitivo e pelo seu complemento; onde podemos aferir a manifestação de riqueza decorrente do ato, ou seja, o atendimento à Capacidade Contributiva absoluta ou objetiva. Adiante, serão dedicadas algumas linhas à Capacidade Contributiva.

Ademais, no que tange à precedência do critério material, destaque-se que os demais critérios da hipótese tributária, espacial e temporal, tem por escopo condicioná-lo.

Nesse sentido são as lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

O primeiro dos critérios da hipótese de incidência tributária é o **Critério Material**. E este *primeiro* pode muito bem ser entendido com o significado de precedência, uma vez que os critérios de tempo e lugar dedicam-se tão somente a condicioná-lo, donde deflui sua índole de núcleo do suposto normativo. Não é pequeno o apuro por que passam os tributaristas no afã de expor este critério, amiúde definido como *a descrição objetiva do fato*, que importa o desacerto de enunciar a parte pelo todo; pois qual é a função da hipótese inteira senão a descrição objetiva do fato?<sup>125</sup>

PAULO DE BARROS CARVALHO, lecionando a respeito desse critério da hipótese de incidência tributária, expõe, de maneira expressa, que ele “...pode bem ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios”<sup>126</sup>.

Nota-se, desde já, duas características relevantes do critério material: (i) núcleo da hipótese tributária e (ii) a precedência sobre os demais critérios da hipótese.

Ademais, o critério material possui importante função na identificação da natureza jurídica dos tributos, como bem destaca MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, na esteira de sólida doutrina:

O critério material desempenha, ainda, em conjunto com a base de cálculo, importante papel na identificação da natureza jurídica dos tributos. [...] Essa a conclusão que alcançamos da leitura do art. 145, §2º, e do art. 154, I, ambos da Constituição Federal de 1988. [...] Aqui, percebemos que a hipótese de incidência, ou melhor, o seu critério material, equivocadamente chamado de “fato gerador” e, novamente, a base de cálculo, são os elementos que permitem a distinção entre as diversas espécies tributárias, identificando suas naturezas jurídicas<sup>127</sup>.

No entanto, e conforme registramos linhas atrás, deve ser apresentada, no critério material, uma conduta relacionada a uma pessoa, por isso o verbo é pessoal, e esse comportamento tem que revelar uma riqueza, isso em obediência à Capacidade Contributiva.

Portanto, somente dizer que o critério material é representado por um verbo e um complemento, segundo pensamos, não diz tudo, uma vez que a identificação

<sup>125</sup> J. R. VIEIRA, **A regra-matriz....**, *op. cit.*, p. 62-63.

<sup>126</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 125.

<sup>127</sup> M. D. T. VALLE, **Princípios....**, *op. cit.*, p. 200-201.

desses termos gramaticais – verbo e complemento – não é livre, mas, antes, tem que, necessariamente, ilustrar uma situação de manifestação de riqueza. Essa assertiva, ademais, é muito bem exposta por LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ:

Para tanto não basta asseverar que o critério material é formado por um comportamento de um sujeito de direito (em sentido amplo, abrangendo verbo que exprima ação, estado ou qualidade de um sujeito), representado por um verbo pessoal e de predicação incompleta. É preciso sublinhar que, no caso da norma impositiva de imposto, o critério material do antecedente deve conter, obrigatoriamente, um comportamento que ostente sinais de riqueza. Isto é: por força do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, o aspecto material do antecedente, deve, necessariamente, ostentar sinais de riqueza, sob pena de a norma ser inconstitucional.

Logo, pelo que foi exposto, cabe pontificar:

**- o antecedente da norma impositiva de imposto, por exigência da correspondente norma constitucional de produção normativa (onde está presente o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva), deve conter em seu aspecto material a descrição do comportamento de um sujeito de direito que ostente sinais de riqueza, sob pena de aquela norma carecer de fundamento constitucional de validade, ou seja, ser inconstitucional<sup>128</sup> (sic).**

Concordamos com a lição supra. Contudo, antes de indicar qual o comportamento que entendemos como o adequado para a compreensão do fenômeno decorrente da transmissão “*causa mortis*”, devemos apresentar o tema do Princípio da Capacidade Contributiva.

Façamos uma breve exposição a respeito da Capacidade Contributiva.

#### 4.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Importante, nessa matéria, trazer as palavras – e por que não ? – o alerta de MARÇAL JUSTEN FILHO:

Aludir a capacidade contributiva desperta automaticamente ceticismo e desânimo na doutrina, tamanhas foram e têm sido as disceptações acerca do tema.

Há algumas questões que parecem insolúveis, na doutrina, tantas controvérsias despertam. Envolvem discussões seculares, com tão grande número de teorias e variantes que a muitos parece melhor arquivar o tema. As atitudes da doutrina passam a ser, por isso e como dissemos, de ceticismo e de desânimo. Ceticismo, pela desconfiança acerca da possibilidade de

---

<sup>128</sup> QUEIROZ, Luíz Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 3.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2017, p. 174-175.

solucionar o problema. Desânimo, pela dificuldade que o simples arrolar das soluções propostas representa<sup>129</sup>.

Não obstante, a investigação científica do instituto faz-se necessária, e é o que se tentará desenvolver aqui.

A Capacidade Contributiva aparece com um subprincípio da Igualdade, encontrando-se nas dobras desse princípio<sup>130</sup>; ou, na feliz expressão de HUMBERTO ÁVILA, secundando vasta doutrina, a “*capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade*”<sup>131</sup>.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA ensina que a Capacidade Contributiva, por ser expressão da Igualdade, deve tratar igualmente os contribuintes que se encontrem na mesma situação, e, desigualmente, à medida de sua desigualdade, aqueles que se apresentam em situação diversa. Ademais, pontua que a Capacidade Contributiva se direciona aos impostos e ostenta caráter objetivo, ou seja, o legislador deve levar em consideração as manifestações objetivas de riquezas, e não as condições reais do contribuinte<sup>132</sup>.

Por sua vez, FRANCESCO MOSCHETTI, após apresentar sua visão, afirmando que a capacidade econômica não coincide totalmente com a Capacidade Contributiva, na medida em que esta reclamaria ainda outro pressuposto – um elemento de juízo, “*...una valoración, una estimación de la idoneidad para contribuir a los gastos públicos*” – completa o conceito, acrescentando o dever de solidariedade e formulando, ao final, a seguinte definição:

Capacidad contributiva nos es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgar-se idónea para concurrir a los gastos públicos, a luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución<sup>133</sup>.

<sup>129</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. CEJUP: Belém, 1986, p. 232.

<sup>130</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42; R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 96-97.

<sup>131</sup> H. ÁVILA, Humberto. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 434.

<sup>132</sup> R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 101-102, na trilha de extensa doutrina.

<sup>133</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad Contributiva**. Tradução: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazques. Madrid: *Instituto de Estudios Fiscales*, 1980, p. 275-277.

FERNANDO AURELIO ZILVETI ensina que a “...*capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica*”<sup>134</sup>.

Apesar de singelo, pensamos que o conceito apresentado por ZILVETI apresenta-se, de início, satisfatório. Isso porque, acreditamos, deve ser acrescentado, ao conceito formulado, a nota relevante trazida por REGINA HELENA COSTA, ao sustentar que a Capacidade Contributiva será aquela determinada pelo regime jurídico-positivo.

Dessa forma, pode-se dizer que Capacidade Contributiva se traduz no princípio que, com base nos valores informados pelo sistema jurídico-positivo, dispõe o quanto cada pessoa deve contribuir para as despesas gerais do Estado, de conformidade com a sua capacidade econômica que exceda ao suficiente para atender ao mínimo existencial. Ou seja, não se trata de qualquer manifestação de riqueza, que representaria, apenas, uma capacidade econômica, mas sim, conforme leciona JOSÉ ROBERTO VIEIRA “...*do dispor de uma riqueza suficiente para submissão ao tributo, excedente, pois, da riqueza bastante para atender ao mínimo necessário para uma vida digna, satisfazendo, assim, mais do que tão só as necessidades básicas do cidadão...*”<sup>135</sup>.

Ademais, e dentro do conceito de Capacidade Contributiva, são dignos de nota o limite superior à tributação, trazido pelo Princípio da Vedação do Efeito de Confisco (CF, art. 150, IV), e limite inferior, de salvaguarda do Princípio do Mínimo Existencial (CF, art. 7º, IV).

Apresentado o conceito de Capacidade Contributiva, é imperioso que, na sequência, passemos a tratar das duas concepções diversas em que o conceito pode ser vislumbrado: capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade relativa e subjetiva.

Por capacidade absoluta ou objetiva, tem-se a determinação de que a hipótese de incidência do tributo deve conter uma previsão que indique uma manifestação de riqueza e uma presunção da existência de Capacidade Contributiva.

---

<sup>134</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

<sup>135</sup> VIEIRA, José Roberto. IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; e CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 180.

Para REGINA HELENA COSTA, a capacidade absoluta ou objetiva desempenharia um papel de pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, pois atuaria como uma condicionante da discricionariedade legislativa, na medida em que a obrigação tributária somente nasceria se fossem eleitos, para a hipótese de incidência, fatos que representem alguma manifestação de riqueza<sup>136</sup>.

Ainda sob a análise da capacidade absoluta, MARÇAL JUSTEN FILHO acrescenta, inclusive, que, para uma norma ser qualificada como tributária, “...deve estar presente o princípio da capacidade contributiva (ou seja, a avaliabilidade econômica da situação-base)”<sup>137</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO, expondo raciocínio similar a respeito da definição de capacidade contributiva absoluta, acrescenta que ela, ademais de iluminar todas as espécies tributárias, é a única capacidade a que o legislador está obrigado a seguir, ou, em “...outras palavras, por capacidade contributiva deve entender-se apenas a absoluta e, mesmo assim, como dado pré-jurídico”<sup>138</sup>.

Não obstante as preciosas lições do referido autor, entendemos que a Capacidade Contributiva deve atender tanto à acepção absoluta ou objetiva quanto às acepções subjetiva e relativa, sendo certo que são nestas duas últimas que poderemos concretizar a função de critério de graduação do tributo e de fixação dos seus limites.

Nessa linha, JOSÉ ROBERTO VIEIRA ensina:

Não nos seduzem, aqui, as correntes doutrinárias que ficam com apenas uma das formas de capacidade contributiva, desde que nos inclinamos por lhe admitir “una doble función”, como sustenta Álvaro Rodríguez Bereijo, Catedrático da Universidade Autônoma de Madri; ou por referir as funções de fundamento e de graduação do tributo como dois momentos sequenciais da capacidade contributiva, como prefere Emilio Giardina, jurista italiano<sup>139</sup>.

---

<sup>136</sup> R. H. COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 28.

<sup>137</sup> M. JUSTEN FILHO, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 242.

<sup>138</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 345.

<sup>139</sup> VIEIRA, José Roberto. *In: Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: O Rei está Nu! In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de (coord.). Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. v.2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 172.

A concepção relativa ou subjetiva da capacidade contributiva, na lição de FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, é aquela em que se observa a pessoa como apta ou não a contribuir para com as despesas do Estado<sup>140</sup>.

Na mesma linha, REGINA HELENA COSTA dispõe que a referida capacidade tem por objeto a capacidade econômica para contribuir do sujeito individualmente considerado<sup>141</sup>.

Pensamos, no entanto, que a capacidade econômica relativa e a capacidade contributiva subjetiva não são sinônimas. Aquela se refere à adequação do importe econômico do fato jurídico tributário, enquanto nesta se adequa o tributo às características pessoais do sujeito passivo. Concordamos, pois, com a lição de JOSÉ ROBERTO VEIRA, que registra:

Também é o que acontece no subitem 4.5.1.2, quando, ao estudar a classificação da capacidade em absoluta ou objetiva, de um lado, e em relativa “e” subjetiva, do outro, o autor acompanha nossa interpretação, no sentido de que, **se os adjetivos “absoluta” e “objetiva”** são equivalentes, tal sinonímia não se verifica entre os adjetivos “relativa” e “subjetiva”, que têm, cada um deles, sentidos próprios e inconfundíveis. Quando se estabelece o tributo, adequando o seu “*quantum*” ao porte econômico do fato jurídico tributário, está-se atendendo à capacidade contributiva relativa; e quando se promove a adequação do tributo às circunstâncias pessoais do sujeito passivo, atenta-se para a capacidade contributiva subjetiva<sup>142</sup>.

Em suma, capacidade contributiva absoluta ou objetiva diz respeito à necessidade de que os fatos previstos na hipótese de incidência sejam relevadores de riqueza; ao passo que as capacidades econômicas relativas e subjetivas dizem respeito à adequação da tributação ao tamanho do fato e às características do sujeito passivo.

O que nos interessa mais de perto, no presente trabalho, é a aceção absoluta ou objetiva, isso porque pretendemos, reiterar-se, identificar a conduta que revele a manifestação de riqueza no Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

---

<sup>140</sup> F. A. ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 140.

<sup>141</sup> R. H. COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 28.

<sup>142</sup> VIEIRA, José Roberto. Prefácio – Em busca da verdade sobre o IPI: dos voos com instrutor aos voos solos ousados. *In*: VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. XXXVI; Com o mesmo entendimento – M. D. T. VALLE, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 463-464.

#### 4.2.3 Verbo: Posições da Doutrina

No tocante ao critério material, é possível verificar, ao menos, quatro correntes, quanto à identificação do verbo correto, no Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

A primeira, que defende ser o verbo “transmitir”, corrente essa que é quase unanimidade.

Além dessa, ainda que quase de maneira isolada, há quem aponte o “participar”, outros, o “aceitar” e por fim, a doutrina que identifica o “receber”; como os verbos adequados a revelar o comportamento ensejador da manifestação de riqueza a ser tributada pelo Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*”.

Começaremos com o primeiro e dominante entendimento, que enxerga na “transmissão” a materialidade do tributo.

Sustenta essa posição REGINA FERNANDES, que, analisando o artigo 155, I, da Constituição Federal, assevera ser o núcleo da hipótese desse imposto o verbo “transmitir”, tendo por complemento a expressão “quaisquer bens ou direitos”. Acrescenta a autora:

Mas o enunciado prescritivo constitucional confere à transmissão uma qualidade ou um aspecto especial, que é a transmissão *causa mortis*, ou seja, a transmissão de quaisquer bens ou direitos em razão da morte.

Aqui, é necessário valermos-nos de conceitos e institutos de direito civil para analisarmos o conteúdo e o alcance do dispositivo constitucional. Assim, nos termos do art. 1.784 do CC/2002 temos: “Aberta a sucessão, a herança *transmite-se*, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários” (grifo nosso). E o art. 1.923 do mesmo diploma legal estabelece: “Desde a abertura da sucessão, pertencente ao legatário a coisa certa, existente no acervo, salvo se o legado estiver sob condição suspensiva”(sic)<sup>143</sup>.

Nesse mesmo sentido, leciona MILTON DELGADO SOARES que, para analisar o critério material, parte da definição de relação jurídica, da Teoria Geral do Direito, conceituada como “...*vínculo jurídico que une dois ou mais sujeitos em torno de uma prestação economicamente apreciável*”, aplicando-a na seara do Direito Tributário.

---

<sup>143</sup> R. C. P. V. FERNANDES, *Impostos...*, *op. cit.*, p. 75.

Em seguida, utiliza-se das disposições do CTN a respeito da “obrigação principal” (art. 113, §1º) e da “obrigação acessória” (art. 113, §2º), para asseverar:

Neste diapasão o CTN, em seu artigo 114, define como fato gerador da obrigação principal a “situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência”.

Notem que o CTN utiliza a expressão situação, razão pela qual a lei, para eleger o fato gerador de uma obrigação tributária, pode se valer de *quaisquer fatos jurídicos*, entendidos estes como aqueles acontecimentos que são relevantes para o Direito, *sejam eles voluntários* (atos jurídicos em sentido amplo, que abrangem os negócios jurídicos e os atos jurídicos em sentido estrito), como, por exemplo, a transmissão da propriedade em virtude de um contrato de compra ou doação; ou *involuntários, ou também denominados naturais*, como é o caso da transmissão da propriedade em decorrência da morte, *ou de qualquer situação jurídica*, como é o caso da propriedade de um imóvel urbano ou de veículo automotor (*sic*).

Destaca, assim, que a transmissão “*causa mortis*” e por doação de quaisquer bens e direitos tem por “fato gerador” (critério material), a transmissão gratuita de patrimônio, seja em virtude da morte do antigo proprietário ou possuidor, seja em decorrência de atos gratuitos entre vivos<sup>144</sup>.

HUGO DE BRITO MACHADO, igualmente, secunda esse entendimento, afirmando que, na “...*definição do fato gerador do imposto sobre heranças e doações podem ser descritas a transmissão da propriedade de quaisquer bens ou direitos por causa da morte ou por doação...*” (*sic*), afirmando, mais adiante, que a morte “...*opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui*”<sup>145</sup>.

Como já salientado, essa corrente é a amplamente majoritária. Para corroborar essa assertiva, podemos acrescentar a essa concepção os ensinamentos de CANISIO DE SOUZA, EDUARDO MOREIRA PERES e JEFFERSON VALENTIM, LUCIANO AMARO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ANDREI PITTEN VELLOSO, LEANDRO PAULSEN, RICARDO LOBO TORRES, EDUARDO MOREIRA LIMA RODRIGUES DE CASTRO, RICARDO LODI RIBEIRO, CLAUDIO CARNEIRO, JOSÉ JAYME DE MACÊDO OLIVEIRA, MARILENE TALARICO

<sup>144</sup> M. D. SOARES, **O imposto...**, *op. cit.*, p. 37-40.

<sup>145</sup> H. B. MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 366-368.

MARTINS RODRIGUES, DANIELA DE ANDRADE BRAGHETTA e MARCELO GUERRA MARTINS<sup>146</sup>.

Vista essa doutrina, passa-se, doravante, à posição que enxerga o verbo “participar” como o adequado a integrar o critério material.

Essa posição é sustentada por CRISTIANE APARECIDA MOREIRA KRUKOSKI, em sua dissertação de mestrado. Nas palavras da autora:

Ficou assentado que o critério material é formado, invariavelmente, por um verbo seguido de seu complemento. Não obstante, a norma constitucional não esclareceu qual é o verbo da hipótese do imposto de transmissão *causa mortis*.

Dessa forma, devemos adotar um verbo que possibilite a compreensão do acontecimento previsto na hipótese normativa. Tendo em vista que o verbo sugere o universo possível de contribuintes da exação, elegemos o verbo “participar”, na modalidade de verbo transitivo indireto, significando “tomar parte em”.

Diferentemente da corrente anterior, nesta, a autora, expressamente dispõe que a constituição não indicou qual o verbo, sendo que ele deve ser aquele que possibilite a compreensão correta do acontecimento previsto no antecedente. Logo, o critério material, em sua completude, pode ser apresentado como participar (tomar parte em) de transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos<sup>147</sup>.

<sup>146</sup> SOUZA, Canisio de. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação: aspectos teóricos e práticos**. 3.ed. Mafra: Nitram, 2014, p. 59; PERES, Eduardo Moreira; VALENTIN, Jefferson. **Manual do ITCMD – SP**. São Paulo: Letras Jurídicas, 2017, p. 107; AMARO, Luciano. Imposto de transmissão *causa mortis* e doação na Constituição Federal. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira e PASIN, João Bosco Coelho (coord.). **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 319; PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 220; VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 392; PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18.ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 308; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 385; CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de; GOUVÊA, Marcus de Freitas; LUSTOZA, Helton Kramer. **Tributos em espécie**. Salvador: JusPODIVM, 2015, p. 512; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos: teoria geral e espécies**. Niterói: Impetus, 2013, p. 234-235; CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais & Municipais**. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 148; OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 328-329; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto sobre a transmissão de bens ou direitos a eles relativos – *causa mortis* e “doações”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.). **Tratado de Direito Tributário**. v.1. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 848; BRAGHETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD – Estudo das Regras-Matrizes de Incidência. In: SANTI, Eurico Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1142; MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e contribuições federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 324.

<sup>147</sup> C. KRUKOSKI, **A regra-matriz...**, *op cit.*, p. 100-101.

Outra posição entende ser o verbo “aceitar” o correto para fazer parte do critério material do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

Nessa concepção, pode-se mencionar o primoroso artigo de CELSO DE BARROS CORREIA NETO.

Segundo leciona, não se pode atribuir à transmissão o caráter de critério material do Imposto sobre Transmissão em decorrência da Morte. Essa assertiva funda-se, basicamente, nas seguintes premissas: (i) a transmissão não é causa, mas sim efeito de um fato jurídico; (ii) esse ato é aceitação, uma vez que, se houver renúncia pura e simples, não haverá incidência do imposto, operando-se, na realidade, a figura da herança jacente; (iii) tanto a renúncia quanto a aceitação possuem efeitos retrooperantes, assim, se se entender que o critério material ocorre com a morte, ainda que o sucessor renunciasse, o imposto seria devido; (iv) o critério material deve valer-se de comportamento que ostente manifestação de riqueza, sob pena de lesão à Capacidade Contributiva. O fato “morte”, em sua pureza, não revela tal atributo.

Estabelecidos os contornos de seu entendimento, expõe o autor:

A conclusão a que chegamos é que a aceitação e não a morte, pura e simples, é que produz o efeito de transmitir o patrimônio, fixando o ato humano gerador de dever tributário. Por isso, sempre que o legislador refere-se ao fato gerador do ITCM como sendo a transmissão, como se observa do art. 35 do CTN, deve-se ter em mente que ela é efeito da aceitação. Sem uma, não há a outra.

Em seguida, esboça a regra-matriz de incidência tributária do imposto:

A regra-matriz de incidência tributária se estrutura da seguinte forma: *dado que A aceitou a herança transmitida, em local B e em momento C, então deve-ser o pagamento do imposto calculado na importância de X% sobre o valor do quinhão recebido*<sup>148</sup>.

Situação um tanto peculiar é a posição de ODMIR FERNANDES. Segundo o autor:

*Fato gerador do ITCMD – Estadual.* A hipótese de incidência do ITCMD é a transmissão *causa mortis* aos herdeiros e legatários e a doação de quaisquer bens e direitos.

Na transmissão *causa mortis*, a obrigação – fato gerador – nasce de forma automática, com o falecimento do autor da herança, aos herdeiros e legatários com a aceitação da herança, ocorrendo tantos fatos geradores distintos

<sup>148</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. ITCM, um imposto sobre a morte? **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, RT, nº 79, mar./abr. 2008, p. 141-142.

quantos forem os herdeiros e legatários, conforme prevê o art. 35, parágrafo único, do CTN.

Há necessidade de realizar o inventário ou o arrolamento de bens para apurar o que foi deixado e o que foi transmitido e a quem se transmitiu a herança, embora o cálculo do imposto seja feito a *posterior* na finalização do inventário ou do arrolamento de bens (Súmulas 112, 113 e 114, do STF)<sup>149</sup>.

Em um primeiro momento, e de forma expressa, o autor sustenta ser a “transmissão” “*causa mortis*” a hipótese de incidência do imposto, seguindo, aliás, a redação da Constituição Federal.

Se parasse aí, nessa acepção mais genérica, entendemos que teríamos que o arrolar na visão dominante a respeito do imposto.

Ocorre que, na sequência, aponta que a obrigação nasce de forma automática quando da ocorrência de um fato jurídico: aceitação. Ou seja, é esse ato de “aceitar” que corresponde à concretização do fato jurídico tributário apto a dar ensejo ao nascimento da obrigação tributária.

Em face dessa verificação, é que optamos por incluí-lo na presente corrente, ou seja, a de que o critério material do ITCM se manifesta pelo verbo “aceitar”.

Por fim, temos a posição de CLAYTON EDUARDO PRADO.

Após declarar que a hipótese tributária do imposto é a transmissão, em razão da morte, de quaisquer bens ou direitos, e de ser necessário o estudo do direito sucessório (Direito Civil) para a compreensão do fenômeno, aduz:

Na transmissão *causa mortis*, o transmissor é a pessoa falecida, que transmite seu patrimônio aos sucessores, que são os herdeiros ou legatários, que têm direito, por força da lei civil ou por testamento, a receber herança ou legado.

Ensinam os civilistas que, pelo fenômeno da sucessão *causa mortis*, os herdeiros assumem a posição do falecido, recebendo a universalidade do seu patrimônio.

Considerando que o tributo deve incidir sobre o patrimônio sucedido e que será suportado por quem o recebeu, conclui-se, em termos mais rigorosos, que o aspecto material do ITCM não é o ato de transmitir, mas sim o de *receber herança ou legado*<sup>150</sup>.

Assim, o autor expõe que o critério material da hipótese do imposto se manifesta pelo verbo “receber”.

Enfim, no cenário doutrinário nacional, podemos divisar, ao menos, essas quatro correntes, no concernente à identificação do verbo do critério material da

<sup>149</sup> O. FERNANDES, *Código...*, *op cit.*, p. p. 176.

<sup>150</sup> C. E. PRADO, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 54-56.

hipótese do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, quais sejam: (i) transmitir; (ii) participar; (iii) aceitar e (iv) receber.

Pouco adiante, apresentaremos nossa posição.

#### 4.2.4 Sucessão no Direito Civil

No item anterior, identificamos as correntes doutrinárias tributárias existentes, no que se refere à escolha do verbo integrante do critério material da hipótese do ITCM.

Agora, interessa-nos mergulhar no Direito Civil, com intuito de identificar o comportamento escolhido, por aquela legislação, para a efetiva transferência da herança.

No artigo 1.784 do Código Civil, o primeiro a tratar da disciplina das sucessões, é dito que tão logo se abra a sucessão, com a morte do autor da herança, essa herança é transmitida aos herdeiros, ou, na dicção do referido dispositivo legal, “*Aberta a sucessão, a herança transmite-se desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários*”<sup>151</sup>.

O referido dispositivo consagra a regra da “*saisine*”, que determina a transmissão automática do patrimônio do falecido. Comentando o artigo 1.572 do Código Civil de 1916, equivalente ao dispositivo supramencionado do atual diploma legal, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO lecionava:

Verificado esse evento [morte], abre-se-lhe a sucessão. Desde o óbito, sem solução de continuidade, opera-se a transmissão da herança, ainda que os herdeiros ignorem o fato do falecimento. Antes da morte, o titular da relação jurídica é o *de cuius*; depois dela, passa a ser o herdeiro, legítimo ou testamentário. E é o próprio defunto que investe o sucessor no domínio e posse dos bens hereditários. Esse princípio vem expresso na regra tradicional do direito gaulês *le mort saisit le vif*. Quer dizer, instantaneamente, independente de qualquer formalidade, logo que se abre a sucessão, investe-se o herdeiro no domínio e posse dos bens constantes do acervo hereditário. Dessa máxima *le mort saisit le vif* surgiu o termo *saisine*, e, pois, *saesina juris*, pelo qual os velhos práticos assinalavam a transmissão da herança. O herdeiro, legítimo ou instituído, adquire, portanto, automaticamente, o domínio e a posse dos bens deixados pelo extinto, independente de qualquer ato seu. No tocante ao legatário, porém, difere a situação: se infungível, só adquire-lhe a propriedade desde a abertura da sucessão; se fungível, só

---

<sup>151</sup> O Código Civil de 1916, em seu artigo 1.572 apresentava redação semelhante: “Aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”

adquire pela partilha. Num e noutro caso, entretanto, a posse respectiva só vem a ser adquirida com a partilha<sup>152</sup> (*sic*) (esclarecemos nos colchetes).

Ademais, além da transmissão automática do patrimônio, registre-se outros feitos da regra da “*saisine*”: “*i) fixação da norma jurídica disciplinadora da sucessão; ii) verificação da legitimação sucessória; iii) cálculo da legítima (porção indisponível do patrimônio do falecido)*”<sup>153</sup>.

Veja-se, portanto, a importância do dispositivo em comento. Além de determinar a imediata transmissão do patrimônio aos herdeiros, legítimos e testamentários, fixa a norma disciplinadora do instituto da sucessão, bem como a legitimação sucessória. Aliás, esses últimos dois efeitos encontram previsão no artigo 1.787 do atual Código Civil, “*in verbis*”: “*Regula a sucessão e a legitimação para suceder a lei vigente ao tempo da abertura daquela*”.

Até o momento, parece certa a assertiva de que a transmissão dos bens hereditários ocorre com a morte. Contudo, nossa legislação civil, no que tange à herança, reclama que o patrimônio transmitido seja ou aceito ou renunciado.

Com efeito, assim disciplina o artigo 1.804 do Código Civil de 2002:

**Art. 1.804.** Aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro, desde a abertura da sucessão.

**Parágrafo único.** A transmissão tem-se por não verificada quando o herdeiro renuncia à herança<sup>154</sup>.

Dispõe a legislação civil, pois, sobre a necessidade de aceitação ou de renúncia da herança, sendo que tanto um ato quanto o outro retroagem à abertura da sucessão. Aliás, didáticas são as palavras de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA sobre o “*iter*” transmissão dos bens: i) abertura da sucessão; ii) delação da herança, que se refere ao oferecimento da herança aos herdeiros; e iii) aquisição, que é o “*...fato jurídico do ingresso dos bens no patrimônio dos herdeiros em decorrência da*

<sup>152</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das sucessões.** v.6. 30.ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 16.

<sup>153</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de.; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: sucessões.** v.7. 3.ed. JusPODIVM, 2017, p. 116.

<sup>154</sup> Entende-se que o disposto nesse artigo aplica-se tanto aos herdeiros (legítimos ou testamentários), quanto aos legatários. Nesse sentido são as lições de CRISTIANO CHAVES DE FARIAS E NELSON ROSENVALD: “*Demais disso tudo, frise-se que as regras sobre a aceitação da herança são aplicáveis, como regra e por coerência, à aceitação do legado, sendo mister que o legatário manifeste, também, a sua aceitação. Relembre-se, porém, que ao legado não se aplica a regra da transmissão automática, somente havendo a sua aquisição por ocasião da partilha*”. (*sic*) – **Curso de direito civil: direito das sucessões...**, *op. cit.*, p. 215.

*manifestação de vontade deste (negócio jurídico) em virtude da qual a herança ‘já deferida é aceita’*”.<sup>155</sup>

No que pertine à última fase – aceitação – entendemos ser esse ato necessário, vale dizer, ainda que se dê de forma tácita, deve existir a aceitação, pois ninguém é obrigado a receber a herança. Nesse mesmo entendimento, transcrevemos, novamente, as lições de WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO:

Segundo nosso Código, torna-se imprescindível a aceitação da herança. Esta constitui espécie de condição, imposta pela lei, para que o herdeiro possa suceder. Aceitação ou adição da herança vem a ser, portanto, ato pelo qual o herdeiro exprime a vontade de receber a herança transmitida pelo falecido. É o ato jurídico pelo qual a pessoa chamada a suceder declara que deseja ser herdeira e recolher a herança. De natureza não-receptícia, não precisa ser comunicado a quem quer que seja para que produza seus efeitos.

Com a morte do *de cuius*, o domínio e a posse da herança transmitem-se *ipso jure* ao herdeiro, independentemente de qualquer ato deste. A aceitação não passa, pois, de mera confirmação, por parte do herdeiro, da transferência que lhe havia sido feita. Não se imagine, porém, se trate de ato supérfluo ou desnecessário. Ninguém deve ser herdeiro contra a própria vontade, sabido que não mais vige a parêmia *filius ergo heres*. Requer-se, por isso, aceitação, via da qual o herdeiro manifesta o propósito de adir a herança<sup>156</sup> (*sic*).

Logo, entendemos que a transmissão automática em decorrência da morte – regra da “*saisine*” – na realidade, só se concretiza mediante a vontade do beneficiário do patrimônio do falecido, o quê só pode ser confirmado, no futuro, com a aceitação da herança.

Portanto, a lei estipula uma condição, qual seja, de que a transmissão ocorrerá tão somente se aceita a herança, até porque, caso o beneficiário opte pela sua renúncia pura e simples, será como se não houvesse ocorrido a transmissão, uma vez que essa negativa igualmente tem efeitos retrooperantes, direcionando-se, portanto, ao momento da abertura da sucessão.

Feita essa breve imersão na legislação civil, agora, é hora de aplicarmos essas conclusões, de modo a identificar adequadamente o verbo que, ao lado do complemento, revela o comportamento apto a ser tributado pelo Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*”.

---

<sup>155</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direito das sucessões**. v.VI. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 39.

<sup>156</sup> W. B. MONTEIRO, **Curso de direito civil: direito das sucessões...**, *op. cit.*, p. 43. Com o mesmo entendimento: GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: direito das sucessões**. v.7. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 87.

#### 4.2.5 Verbo: nossa posição

Vimos que o critério material exige um verbo, que representa uma conduta, e que pede ainda um complemento.

A conduta, que pode representar tanto uma ação quanto um estado – por exemplo, ser proprietário de veículo automotor, que justifica a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – deve representar uma manifestação de riqueza, em atendimento à Capacidade Contributiva.

E, por fim, agora, especificamente no tocante ao Imposto sobre Transmissão de quaisquer bens e direitos em decorrência da Morte, pontuamos o que nos parece ser o ato que representa a efetiva transmissão, vale dizer, a aceitação do patrimônio do “*de cujus*”.

Acreditamos, por tudo o que foi escrito até este momento, ser intuitiva a escolha do verbo “aceitar” como pertencente ao critério material, motivo pelo qual estamos de acordo com o posicionamento de CELSO DE BARROS CORREIA NETO.

Com efeito, é com a aceitação que a herança é efetivamente transferida, até mesmo porque, em caso de renúncia, é como se nunca houvesse acontecido a alteração de titularidade do patrimônio.

Logo, se todos os beneficiários da herança renunciaram, pura e simplesmente, a ela, não haverá incidência do imposto, até mesmo porque, nesse caso, a herança será declarada vacante, nos termos do artigo 1.823 do Código Civil, que assim dispõe: “*Quando todos os chamados a suceder renunciarem à herança, será esta desde logo declarada vacante*”.

Ademais, a escolha por parte da maioria da doutrina do verbo “transmitir” implica outra dificuldade, qual seja, quem é o realizador da conduta? Aquele que transmite, ou seja, o “*de cujus*”? Poderia, portanto, o legislador, alçar o fato “morte” à condição de manifestação de riqueza? Por tudo que já foi dito, a resposta é negativa, até mesmo porque a transmissão é, na realidade, apenas o efeito de outro ato, ou seja, a aceitação.

E quanto ao verbo “participar”?

Vemos como problemática sua escolha, ante a dubiedade que ela encerra.

Isso porque, como podemos definir a participação de alguém na transmissão em razão da morte ? A partir de qual ato alguém estaria efetivamente participando da transmissão ? Ademais, alguém que tome parte nos procedimentos de transmissão, a exemplo do inventário, mas que, nos autos, renuncie, pura e simplesmente, à herança, pode ser considerado como participante ?

Por não conseguirmos visualizar respostas adequadas e precisas às indagações supramencionadas, optamos por não acolher tal verbo.

E “receber” herança ?

Pois bem, nesse caso há, efetivamente, um comportamento em que se visualiza, em princípio, atendimento à Capacidade Contributiva.

Ocorre que, a nosso sentir, o ato do recebimento é realizado apenas ao final do procedimento, seja ele judicial, seja ele extrajudicial, procedimentos esses que se destinam a liquidar o quinhão de cada herdeiro e à destinação de cada bem aos legatários.

Por outro lado, e com base na legislação civil, podemos selecionar dois aspectos relevantes: (i) a regra da “*saisine*”, que, como visto, marca a transmissão dos bens com a morte do autor da herança, fixando, ademais, o regime jurídico da sucessão e; (ii) a aceitação, momento em que o Código Civil fixou como efetiva transmissão do patrimônio do falecido.

Ora, tendo em vista o cenário acima, a escolha do comportamento consubstanciado na aceitação da herança mostra-se mais adequado à sistemática civil, ou em palavras mais claras, o Código Civil estabelece a aceitação como transferência do patrimônio do sucedido, e não o ato posterior, consistente no seu recebimento.

Assim, deveríamos nominar o imposto investigado neste trabalho, talvez, como Imposto sobre Transmissão em decorrência da Aceitação da Herança ou do Legado. Contudo, manteremos a nomenclatura, “Imposto sobre Transmissão em razão da Morte”, ou Imposto sobre a Transmissão “*Causa Mortis*”, por ser a escolhida pelo texto constitucional.

Se a aceitação foi identificada como o comportamento adequado, a locução “transmissão ‘*causa mortis*’ (...) de quaisquer bens ou direitos”, prevista no artigo 155, I, da Constituição Federal, apresenta-se como seu complemento, dado que será analisado no item subsequente.

#### 4.2.6 Complemento do Verbo

Após a nossa opção pelo verbo “aceitar” como parte do comportamento causador da consequência da transmissão “*causa mortis*” de quaisquer bens ou direitos, agora é o momento de tratarmos desse complemento.

A primeira palavra a analisar é o substantivo “transmissão” que, dentre as acepções em que pode ser tomado, a que mais de perto nos interessa é a de ato ou efeito de transmitir-se.

No caso, dentro do contexto do imposto estudado neste trabalho, devem ser consideradas apenas as transmissões decorrentes da morte, afastando-se, portanto, as transmissões por ato entre vivos.

Como bem pontua REGINA FERNANDES, o dispositivo constitucional (art. 155, I) confere uma qualidade especial à transmissão, a de que seja em decorrência da morte. Por isso, segundo a autora, devemos valer-nos de conceitos e institutos de Direito Civil para verificar o conteúdo e o alcance do dispositivo constitucional, a exemplo dos artigos 1.784 e 1.923 do Código Civil. Conclui, assim, que a palavra “transmissão” deve ser tomada como sinônimo de sucessão<sup>157</sup>.

Logo, ao lermos na Constituição Federal que o imposto incide sobre a “transmissão ‘*causa mortis*’”, temos que entender que estamos diante da sucessão regulada pelo Direito Civil.

Até o momento, vimos que a transmissão tem que ocorrer em razão da morte. Agora, vejamos a parte final do complemento, qual seja, a locução “bens e direitos”.

Para tanto, e dada a íntima conexão do imposto em estudo com os institutos de Direito Civil, para a descrição de bens e direitos, igualmente, mostra-se válida a construção do seu sentido com base nas lições civilistas.

Nessa linha, deparamos com a palavra “bens”. Os autores verificam a existência de diversas acepções em que a referida palavra pode ser tomada, nos sentidos filosófico ou jurídico. Aliás, já nesses dois sentidos, vale destacar a divergência ilustrada por WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO:

---

<sup>157</sup> R. C. P. V. FERNANDES, *Impostos...*, *op. cit.*, p. 75-76.

Filosoficamente, *bem* é tudo quanto pode proporcionar ao homem qualquer satisfação. Nesse sentido se diz que a saúde é um bem, que a amizade é um bem, que Deus é o sumo bem. Mas, se filosoficamente, saúde, amizade e Deus são bens, na linguagem jurídica não podem receber tal qualificação. Juridicamente falando, bens são valores materiais ou imateriais, que podem ser objeto de uma relação de direito. O vocábulo, que é amplo no seu significado, abrange coisas corpóreas e incorpóreas, coisas materiais ou imponderáveis, fatos e abstenções humanas<sup>158</sup>.

Facilmente perceptível a extensão do conceito de bens. Ainda no tocante ao sentido da palavra “bens”, podemos afirmar, com ORLANDO GOMES, que a “...noção ‘jurídica’ de bem é mais ampla do que a ‘econômica’”, ou seja, o caráter patrimonial não esgota a noção de bens jurídicos<sup>159</sup>.

Aliás, sobre esse ponto, precisos são os ensinamentos de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA:

São bens jurídicos, antes de tudo, os de natureza patrimonial. Tudo que se pode integrar no nosso patrimônio é um bem, e é objeto de direito subjetivo. São os *bens econômicos*. Mas não somente estes são objeto de direito. A ordem jurídica envolve ainda outros bens inestimáveis economicamente, ou insuscetíveis de se traduzirem por um valor pecuniário. [...] Bens jurídicos sem expressão patrimonial estão portas adentro do campo jurídico; o estado de filiação, em si mesmo, não tem expressão econômica; o direito ao nome, o poder sobre os filhos não são suscetíveis de avaliação. Mas são bens jurídicos, embora não-patrimoniais<sup>160</sup>.

Se a pesquisa entre bens jurídicos com e sem caráter patrimonial tem relevância, na doutrina civilista, o mesmo não ocorre no Direito Tributário, em que apenas os que ostentam a natureza econômica é que se mostram de interesse para essa seara do estudo jurídico.

Ademais, outro ponto a ser realçado é a divergência doutrinária, no que tange à distinção entre coisas e bens.

Segundo lecionam CRISTIANO CHAVES DE FARIAS e NELSON ROSENVALD, há uma linha de pensamento defendida por SILVIO RODRIGUES e por MARIA HELENA DINIZ, no sentido de que “coisa” representa o gênero, enquanto “bem” se caracterizaria como espécie, ou seja, bens seriam coisas úteis, raras, apropriáveis e com valor econômico.

---

<sup>158</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral**. v.1. 33.ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 135.

<sup>159</sup> GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965, p. 173.

<sup>160</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: introdução ao direito civil e teoria geral de direito civil**. v.I. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 271-272.

FARIAS e ROSENVALD, expondo a outra corrente, salientam que, nela, é o conceito de bens que seria o gênero, enquanto coisa constituiria a espécie. Para tanto, trazem a doutrina de ORLANDO GOMES, para quem “...a noção conceitual de bem engloba a possibilidade de constituição de direitos sem expressão econômica, enquanto coisa é ideia relativa às utilidades patrimoniais, sendo sempre corpórea”; complementando:

De fato, assiste razão a essa segunda corrente. Com efeito, coisa apresenta-se como todo objeto material susceptível de valor, enquanto bem assume feição mais ampla. Em outras palavras, existem determinados bens jurídicos que não assumem a feição de coisa, como o direito autoral, a imagem etc<sup>161</sup>.

Apesar de preferirmos a concepção dessa segunda corrente, é importante registrar a verificação de PABLO STOLZE GABLIANO e RODOLFO PAMPLONA FILHO, no sentido de que “...o Novo Código Civil, apesar de não diferenciar os conceitos, consagra a expressão ‘bem jurídico’ compreendendo as coisas e os bens imateriais”<sup>162</sup>.

ORLANDO GOMES ensina a diferença existente entre objeto e conteúdo de direito. Segundo expõe, o conteúdo de direito é o conjunto dos poderes que o titular tem sobre determinado objeto, ao passo que o objeto do direito é a coisa ou a prestação, afirmativa essa que, mais à frente, faremos algumas considerações.

Prossegue realçando que “coisa”, para ser objeto do direito, deve ostentar as seguintes características: (i) economicidade; (ii) permutabilidade e (iii) limitabilidade. Assim, coisa, em sentido jurídico, serão os bens susceptíveis de avaliação econômica, cuja apropriação deve ser possível em poder de uma pessoa. Conclui, assim, que a “...noção de coisa restringe-se juridicamente ao que pode ser objeto de domínio e posse”.

Alerta, no entanto, que, para decidir se um objeto é coisa não nos podemos valer apenas do critério naturalístico, pois o “...conceito jurídico de coisa obedece a critério essencialmente econômico e social. São noções correntes, econômica

---

<sup>161</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de.; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e LINDB**. v.1. 15.ed. Salvador: JusPODIVM, 2017, p. 522-523.

<sup>162</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: parte geral**. v.I. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 256.

*e socialmente, que indicam os objetos do mundo exterior idôneos à individualização necessária à sua utilização*”<sup>163</sup>.

Quando disserta sobre a distinção entre bens corpóreos e incorpóreos, sustenta que a diferença, na catalogação em uma ou outra espécie, traz consigo o emprego de regime jurídicos diversos, asseverando serem corpóreas as coisas que são objetos de direitos, e incorpóreos os direitos que as pessoas podem ter sobre as coisas, sobre os produtos de sua inteligência ou ainda sobre outra pessoa. Prossegue:

São bens incorpóreos: os direitos reais, os direitos pessoais, os direitos intelectuais. Os direitos personalíssimos, como o direito à vida, à honra e à liberdade, não são bens incorpóreos, por não possuírem valor patrimonial. Admitindo-se que só os direitos são bens incorpóreos, tôdas as entidades naturais com existência física autônoma devem ser incluídas entre os bens corpóreos, mesmo que não sejam tangíveis, como a energia elétrica, o vapor, o gás. Será, portanto, a possibilidade de apropriação e utilização que configurará a corporeidade do bem, alargando-se, dêsse modo, o conceito de bem corpóreo como *res quae tangi possunt*, para abranger tôdas as formas de energia: térmica, fonética e ótica<sup>164</sup> (*sic*).

Ou seja, em face das delimitações, bens corpóreos são aqueles que, além do critério da tangibilidade, admitem entre eles os que possuam existência física autônoma, ainda que não palpável, como a energia elétrica. De outro lado, os bens incorpóreos restringem-se aos direitos, a exemplo do direito autoral.

Ao lado da coisa, continua ORLANDO GOMES, outro possível objeto de direito é a prestação, que recai sobre a obrigação de uma pessoa com outra, para dar, fazer ou não fazer algo. Essas ações, que se qualificam como prestações, igualmente, devem atender a determinados pressupostos, quais sejam, devem ser lícitas, possíveis e determináveis<sup>165</sup>.

Dissertando a respeito das prestações, PABLO STOLZE GABLIANO e RODOLFO PAMPLONA FILHO destacam que se tratam de direitos subjetivos (obrigacionais), nos quais “...*não interessa ao titular do direito a coisa ou o bem em jogo. Interessa, sim, ‘a atividade do devedor voltada à satisfação do crédito’, ou seja, a sua prestação*”<sup>166</sup>.

---

<sup>163</sup> O. GOMES, **Introdução...**, *op. cit.*, 174-175.

<sup>164</sup> *Ibidem*, p. 186.

<sup>165</sup> *Ibidem*, p. 175-176.

<sup>166</sup> O. S. GAGLIANO; R. PAMPLONA FILHO, **Novo curso de direito civil: parte geral...**, *op. cit.*, p. 254.

A nosso sentir, essa diversidade na consideração do objeto de direito, pondo de um lado a coisa, e do outro a prestação, parece direcionar-se para a clássica divisão entre “direito real” e direito pessoal. Isso porque, ao que se afigura, quando se tem por objeto uma coisa, o sujeito exerceria seu direito em relação a ela, e, em se tratando do direito pessoal, o “poder” seria no sentido de exigir uma conduta de outra pessoa. Contudo, o direito tem por fim a regulação das condutas, de modo a realizar uma ordenação interpessoal, de sorte que, tanto no direito à propriedade quanto em um direito de crédito, o que se tem em vista é a relação entre pessoas, e não entre pessoas e objeto.

Isso, no entanto, não implica equalizar o conteúdo de um direito de propriedade ou de alguns de seus derivados – por exemplo, o usufruto – com o direito de um crédito, pois as diferenças parecem relevantes. Buscou-se, aqui, apenas, trazer a lume o que parece estar por trás da distinção entre a coisa e a prestação, como objeto de direito, que parece não ser adequada.

Ademais, o vocábulo “direitos” também possui um amplo alcance, conforme assevera REGINA FERNANDES, motivo pelo qual sua interpretação limitada, entendendo como “...*aqueles direitos passíveis de transmissão, acrescidos de valoração econômica, como o são os bens, o que os restringe consideravelmente*”. Assim, segundo a autora, somente as relações jurídicas que ostentem o caráter patrimonial é que podem ser consideradas como integrantes do patrimônio<sup>167</sup>.

Aliás, ORLANDO GOMES, expressamente, destaca que os direitos podem ser objeto de outros direitos, sejam eles reais, sejam eles pessoais, admitindo, assim, a existência de direitos sobre direitos. Na sequência, enfatiza que, em razão dos direitos serem economicamente apreciáveis, entram na categoria de bens, alertando, no entanto, que “...*não se confundem com o próprio objeto, seja uma coisa material, seja uma prestação. É o próprio direito que se objetiva*”<sup>168</sup>.

É preciso enfatizar que a discussão mencionada aqui, entre coisas, prestações e direitos, diz respeito ao objeto mediato do direito, e não ao objeto da relação jurídica, uma vez esse objeto somente “...*pode consistir em conduta, referente a um dar, fazer ou não fazer*”<sup>169</sup>.

---

<sup>167</sup> R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 79-80.

<sup>168</sup> O. GOMES, **Introdução...**, *op. cit.*, 176.

<sup>169</sup> M. JUSTEN FILHO, **O imposto...**, *op. cit.*, p. 53.

Dito isso, parece-nos que bem jurídico é objeto da prestação jurídica, de modo que “...*passa a identificar-se com o objeto (mediato) de um direito (ou um dever), entrelaçando, dessa forma, estas duas noções: a de bem jurídico e a de direito subjetivo*”<sup>170</sup>.

Com isso, acreditamos que, tratando-se do objeto do direito (objeto mediato), o que se insere naquele conteúdo, em última análise, é tanto o direito de propriedade quanto o direito de crédito. Nas palavras de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, o objeto do “...*direito subjetivo é o bem jurídico sobre o qual o sujeito exerce o poder assegurado pela ordem legal*”<sup>171</sup>.

Longe de querer determinar com precisão a extensão dos conceitos de bens, coisas e direitos, até porque mesmo os civilistas não comungam de uma visão uniforme, o intuito do exposto, até o momento, foi apenas o de estabelecer uma aproximação daqueles termos com a redação do artigo 155, I, da Constituição Federal.

E nessa aproximação, concordamos com a posição de CELSO DE BARROS CORREIA NETO:

A significação de uma palavra é sempre construída a partir de um contexto em que ela se insere; “não há texto sem contexto”, como diz Paulo de Barros Carvalho. Além do que, precisão e rigor não são atributos que se podem esperar da linguagem legislativa, que é técnica, não científica. Por isso, em se tratando do art. 155, I, da CF/88, parece-nos que o legislador teve em mente a distinção civilista tradicional dos direitos em reais e pessoais, sendo que aqueles teriam por objeto um bem corpóreo ou imaterial e estes uma conduta humana, uma prestação. A palavra “bem” seria então uma referência aos direitos reais transmitidos (v.g., propriedade e usufruto), ao passo que “direitos” referir-se-ia aos direitos pessoais ou de crédito (v.g., os derivados de contratos firmados pelo finado). A nosso ver, só desse modo dá-se sentido à prescrição constitucional, porque, a rigor, o Direito não cuida de bens que não sejam bens jurídicos, e estes só o são por serem objeto de tutela do ordenamento, isto é, porque uma norma os coloca como conteúdo (mediato) de um dever, sendo ilógico, pois, cogitar de transferência de bens sem que seja também transferência de direitos, e vice-versa<sup>172</sup>.

Ou seja, para se tentar atribuir sentido aos vocábulos utilizados no artigo 155, I, da CF, somente fazendo a distinção entre direitos reais e direitos pessoais, motivo pelo qual, inclusive, trouxemos algumas lições de civilistas sobre o assunto.

<sup>170</sup> C. B. CORREIA NETO, ITCM..., *op. cit.*, p. 135.

<sup>171</sup> C. M. S. PEREIRA, **Instituições de direito civil: introdução...**, *op. cit.*, p. 29.

<sup>172</sup> C. B. CORREIA NETO, ITCM..., *op. cit.*, p. 136.

De qualquer modo, e para o que nos interessa, na seara do Direito Tributário, o que se tem que ter em mente, pensamos, é que foi deferido um leque bem largo para o legislador, na instituição do ITCM.

Sobre o amplo alcance do imposto, ANDREI PITTEN VELLOSO dispõe que a “... competência abrange quaisquer bens ou direitos, sejam móveis ou imóveis, mas é restrita à transmissão ‘causa mortis’...”<sup>173</sup>

Nas palavras de EDUARDO DE CASTRO,

Quando a lei e a Constituição falam em “quaisquer bens ou direitos” está se referindo apenas às coisas úteis e raras, ou seja, aos bens móveis e imóveis, corpóreos e incorpóreos, suscetíveis de apropriação pelo homem e dotados de valor econômico. Não incidirá o ITCMD, por exemplo, sobre a doação de alguns litros da água do mar ou mesmo sobre alguns gramas de areia da praia<sup>174</sup>(sic).

Fixado esse amplo alcance, torna-se possível erigir alguns condicionantes na determinação de conteúdos possíveis de figurar no critério material do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, quais sejam: (i) a transmissibilidade do direito e do bem; e (ii) seu conteúdo econômico.

Assim, em um contexto de transmissão em razão da morte, a primeira pergunta que deve ser feita é se o bem/direito é transmissível. Em caso negativo, como ocorre com os direitos personalíssimos, tornam-se desnecessárias maiores investigações, uma vez que tal bem/direito não poderá figurar como um signo-presuntivo de riqueza, idôneo para a incidência do imposto, justamente em razão da ausência de sua transmissibilidade.

Por outro lado, sendo positiva a resposta, outra indagação deve ser feita, qual seja, o bem/direito possui caráter patrimonial, ou seja, tem expressão pecuniária? Se a resposta também for positiva, o bem/direito pode figurar, via de regra, no critério material do ITCM.

Vista a abrangência da locução “quaisquer bens e direitos”, interessante verificar a forma como as legislações estaduais estabelecem o critério material do imposto.

---

<sup>173</sup> A. P. VELLOSO, *Constituição...*, op. cit., p. 392.

<sup>174</sup> E. M. L. R. CASTRO; H. K. LUSTOZA. H. K.; M. F. GOUVÊA, *Tributos...*, op. cit., p. 513.

Nessa linha, REGINA FERNANDES destaca a existência de leis que se valem da expressão genérica na fixação da materialidade do imposto, ao passo que outras minudenciam o referido critério<sup>175</sup>.

Efetivamente, no primeiro grupo, podem-se mencionar as legislações dos Estados da Bahia, de Santa Catarina, do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul.

Nos termos da Lei 7.174, de 28 de dezembro de 2015, do Estado do Rio de Janeiro, mais precisamente do artigo 2º, I, dispõe que o imposto tem como fato gerador: “*a transmissão causa mortis de quaisquer bens e direitos*”.

Observe-se, portanto, que as referidas legislações se valem, praticamente, do disposto no artigo 155, I, da Constituição Federal.

Por outro lado, minudenciando a materialidade do imposto, podem ser lembradas as legislações dos Estados de Mato Grosso, do Paraná e de São Paulo:

Segundo o artigo 2º, §1º, da lei mato-grossense nº 7.850, de 18 de dezembro de 2002, por exemplo:

**Art. 2º** O disposto neste artigo aplica-se sobre a transmissão causa mortis e sobre a doação a qualquer título de:

I – propriedade, posse, domínio útil ou qualquer outro direito real relativamente a bem imóvel;

II – bens móveis e semoventes, títulos, créditos ou quaisquer outros direitos.

§ 1º O ITCMD alcança, inclusive, a transmissão causa mortis ou doação de:

I – qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, inclusive ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;

II – dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;

III – bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.

Com redação parecida, mencione-se, para ilustrar, a lei paranaense nº 18.573, de 30 de setembro de 2015:

**Art. 8.º** O ITCMD também incidirá sobre a transmissão:

I – de qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou do capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;

---

<sup>175</sup> R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 83.

II – de dinheiro, joias, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, tais como depósitos bancários em conta corrente, em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer aplicação financeira e de risco, inclusive modalidades de plano previdenciário, sejam quais forem o prazo e a forma de garantia;

III – de bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais;

IV – por doação, de bens e de direitos excluídos da comunhão, realizada entre cônjuges em função do regime patrimonial de bens

Tomadas em acepção ampla, ou mais detalhadamente, o certo é que os bens sujeitos ao imposto se devem enquadrar nas condicionantes já relatadas no item anterior, vale dizer, deve ser susceptíveis à transmissão, bem como ostentar o caráter patrimonial. Preenchidos esses requisitos, entende-se que se amoldam à expressão “transmissão *causa mortis* de quaisquer bens e direitos”.

Para finalizar o critério material, mostra-se importante apresentar, ainda que sucintamente, alguns temas relevantes, mais precisamente, a renúncia à herança, o usufruto, o fideicomisso, a enfiteuse e a superfície, e os seguros de vida.

#### 4.2.7 Renúncia à Herança

Como já registrado, anteriormente, a renúncia à herança retroage à data da abertura da sucessão. Aliás, nos termos do artigo 1.804, parágrafo único, do Código Civil, a “...*transmissão tem-se por não verificada quando o herdeiro renuncia à herança*”.

Logo, não havendo transmissão, não há que se falar em manifestação de riqueza e, por consequência, na incidência do ITCM.

Tanto isso é verdade, que se todos os que forem chamados a suceder renunciarem à herança, ela será declarada, desde logo, vacante, na dicção do artigo 1.823 do Código Civil.

No entanto, para que isso ocorra, e para que não haja incidência do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, a renúncia deve ser pura e simples, sem a existência de qualquer ressalva. A esse tipo de renúncia dá-se também o nome de *abdicativa*<sup>176</sup>.

---

<sup>176</sup> E. M. L. R. CASTRO,; H. K. LUSTOZA. H. K.; M. F. GOVÊA, **Tributos...**, *op. cit.*, p. 149.

Por outro lado, se a renúncia for a favor de determinada pessoa, haverá a incidência do ITCM, bem como do imposto sobre doações, se se tratar de ato gratuito, ou do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, se oneroso. Essa é a denominada “renúncia translativa”, sobre a qual esclarece CLAUDIO CARNEIRO:

a) Em se tratando de *renúncia translativa*, ou seja, em favor de pessoa determinada, haverá transmissão de direitos, ou seja, haverá a incidência do imposto *causa mortis* quando da aceitação da herança. Haverá nova incidência, agora da doação, se o caráter da transferência foi simplesmente gratuito ou haverá a incidência de ITBI se, na renúncia translativa, houve algum tipo de reposição ou torna, o que confere à operação caráter oneroso<sup>177</sup>.

Logo, no caso da “renúncia translativa”, o que sucede, na realidade, é a aceitação da herança e um ato subsequente, que pode ensejar a incidência do imposto sobre a doação ou do ITBI, a depender de se tratar de caráter gratuito ou oneroso desta última transmissão.

Contudo, é preciso destacar que, de fato, somente existe a renúncia abdicativa, pois, conforme ensinam CRISTIANO CHAVES DE FARIAS e NELSON ROSENVALD,

Nessa linha de intelecção, não se enquadra como renúncia o ato de repúdio de uma herança, com vistas à transferência do patrimônio a um terceiro. É o que se convencionou chamar (indevidamente) de “*renúncia translativa*”, também dita *translatícia* ou *in favorem*, caracterizada quando o renunciante transmite a alguém os seus direitos sucessórios.

É que na “renúncia translativa” o herdeiro está aceitando a herança para, em seguida, cedê-la, gratuitamente, a um terceiro. Por isso, percebe-se, às escâncaras, que de repúdio não se trata, caracterizando, na verdade, uma *cessão de direitos hereditários*<sup>178</sup>.

Perfeita a lição, uma vez que também entendemos que, na “renúncia translativa”, há, primeiro, uma aceitação tácita, para depois ceder a herança a determinada pessoa, o que nos impede de tratar o fato como verdadeira renúncia.

---

<sup>177</sup> C. CARNEIRO, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 149-150.

<sup>178</sup> C. C. FARIAS; N. ROSENVALD, **Curso de direito civil: sucessões...**, *op. cit.*, p. 239.

#### 4.2.8 Usufruto

O usufruto é um direito real disciplinado nos artigos 1.390 a 1.411 do Código Civil. Segundo CRISTIANO CHAVES DE FARIAS e NELSON ROSENVALD, o usufruto pode ser conceituado “...como direito real temporário concedido a uma pessoa para desfrutar um objeto alheio como se fosse próprio, retirando suas utilidades e frutos, contudo sem alterar-lhe a substância”<sup>179</sup>(sic).

Há fracionamento do conteúdo do direito, uma vez que o nu-proprietário permanece com a posse indireta, com a faculdade de disposição da coisa, enquanto que o usufrutuário tem a posse direta e o poder de usar e fruir da coisa. Nota-se, assim, a concomitância do exercício dos direitos.

Podem ser mencionadas três características do usufruto: (i) instituído em razão da pessoa; (ii) incidência do direito em coisa alheia; e (iii) temporariedade. Em virtude da instituição ocorrer em razão da pessoa, o usufruto não é um direito transmissível aos herdeiros em decorrência da morte. O que pode ocorrer é sua instituição em disposição testamentária, o que legitima a incidência do ITCM.

Ademais, importante destacar que a extinção do usufruto não se constitui em materialidade do ITCM.

Com efeito, a extinção do usufruto não implica a transmissão do direito de usufruir, ou, como bem apontam EDUARDO MOREIRA PERES e JEFFERSON VALENTIN, o “...usufruto não se transfere, ele é extinto”<sup>180</sup>. Nessa linha, na precisa lição de RICARDO LACAZ MARTINS, “...com a extinção do usufruto, não há transmissão da propriedade por sucessão; o nu proprietário não é herdeiro do usufrutuário, não cabendo, portanto, falar em imposto sucessório”<sup>181</sup>.

#### 4.2.9 Fideicomisso

O fideicomisso ou substituição fideicomissária, por outro lado, tem previsão nos artigos 1.951 a 1.960 do Código Civil, e é aquela substituição em que o

---

<sup>179</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de.; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: reais.** v.5. 13.ed. JusPODIVM, 2017, p. 789.

<sup>180</sup> E. M. PERES; J. VALENTIM, **Manual...**, *op. cit.*, p. 169.

<sup>181</sup> R. L. MARTINS, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 112.

“...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 o legado”<sup>182</sup>(sic).

Assim, na substituição fideicomissária temos a presença de três sujeitos: i) o fideicomitente: quem institui, por testamento, o benefício condicional a alguém; ii) o fideicomissário: é o beneficiário, herdeiro ou legatário, que recebe o bem sob condição; e iii) fiduciário: é a pessoa nomeada “...pelo fideicomitente para funcionar como substituta, recolhendo a herança ou legado, quando da abertura da sucessão, se e até quando a condição for cumprida”<sup>183</sup>.

CRISTIANO CHAVES DE FARIAS e NELSON ROSENVALD

assim dispõem:

O fideicomisso é a disposição negocial pela qual se transfere uma propriedade a diferentes pessoas, sucessivamente. Seria o exemplo de uma cláusula testamentária condicional (evento futuro e incerto), estabelecendo que, enquanto não implementada a condição, não poderá o beneficiário reclamar o bem. Sabendo disso, o benfeitor pode nomear um substituto para o herdeiro ou legatário, enquanto não cumprida a condição. Assim, com a morte do testador, a propriedade é transmitida para o substituto (fiduciário) até que o beneficiário (fideicomissário) atenda à condição e adquira a titularidade<sup>184</sup>.

Ademais, é importante destacar uma limitação na instituição da substituição fideicomissária: somente é possível incluir como fideicomissário a prole eventual; ou, conforme o artigo 1.952, “*caput*”, do Código Civil, a concessão pode ser feita em favor “...dos não concebidos ao tempo da morte do testador”. Tanto que, nos termos do parágrafo único desse dispositivo legal, se ao tempo da morte do testador o fideicomissário já houver nascido, “...adquirirá este a propriedade dos bens fideicomitidos, convertendo-se em usufruto o direito do fiduciário.”

Questão que se discute, na substituição fideicomissária, é a possibilidade do estabelecimento da materialidade decorrente da extinção do fideicomisso. Ou seja, quando do falecimento, seja do fiduciário, seja do fideicomissário, poder-se-ia falar em nova incidência do ITCM ?

<sup>182</sup> R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 82.

<sup>183</sup> C. C. FARIAS; N. ROSENVALD, **Curso de direito civil: sucessões...**, p. 499.

<sup>184</sup> *Ibidem*, p. 498.

A substituição fideicomissária inaugura uma dupla situação jurídica, porém derivada de um mesmo antecedente, ou seja, “...*fiduciário e fideicomissário ocupam posições diversas em um mesmo fenômeno jurídico. Um deles tem uma titularidade temporária; o outro, diferida. Não há, pois, um nova transmissão de bens*”<sup>185</sup>.

Assim, não parece correta a eleição da extinção do fideicomisso como uma nova materialidade do ITCM, posição essa que inclusive é a do Superior Tribunal de Justiça<sup>186</sup>.

Por fim, do cotejo das figuras do usufruto e da substituição fideicomissária é possível apresentar, ao menos, duas diferenças: (i) no usufruto, há concomitância no exercício do direito, enquanto que no fideicomisso há sucessividade; e (ii) o fideicomisso possibilita sua instituição apenas em favor da prole eventual, enquanto que, no usufruto, não há essa limitação<sup>187</sup>.

#### 4.2.10 Enfiteuse e Superfície

A enfiteuse é um direito no qual o enfiteuta possui o domínio útil do imóvel aforado, direito esse que tem caráter permanente, sendo transmissível, seja por ato “*inter vivos*”, seja “*causa mortis*”, ostentando ainda o caráter oneroso, com o pagamento anual do chamado foro, e, em caso de alienação ou resgate, com o pagamento do laudêmio.

O novo Código Civil, no artigo 2.038, proibiu a instituição de novas enfiteuses ou subenfiteuses, subordinando as existentes ao regime jurídico estabelecido nos artigos 678 a 694 do Código Civil de 1916.

Da comparação com a figura do usufruto, é possível apresentar, ao menos, três diferenças: i) o usufruto apresenta caráter temporário; ii) não é transmissível aos herdeiros necessários, somente podendo ser instituído, em razão da morte, por testamento; e iii) em regra, é gratuito. A enfiteuse é perpétua, transmissível aos herdeiros e onerosa.

---

<sup>185</sup> *Ibidem*, p.502.

<sup>186</sup> Recurso Especial nº 1.004.707, Relator: Ministro José DELGADO, 27 de mai. 2008, disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em: 06 mar. 2018.

<sup>187</sup> R. C. P V. FERNANDES, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 82.

No Código Civil de 2002, o legislador “...optou pelo direito real de superfície (art. 1.369 do CC), no sentido da execução da tarefa antes reservada à enfiteuse”<sup>188</sup>.

A propriedade superficiária tem seu regime jurídico regulado nos artigos 1.369 a 1.377 do atual Código Civil, e constitui-se num “...direito real imobiliário, temporário e autônomo, de fazer, ou de manter construção ou plantação em solo alheio...”, sendo conferida ao titular uma propriedade resolúvel, seja da construção, seja da plantação, que é separada do solo<sup>189</sup>.

A superfície, nos termos dos artigos 1.372, pode ser transferida para terceiros, e, naquilo que nos interessa mais de perto, “...por morte do superficiário, aos seus herdeiros”.

Por fim, e ainda no tocante à propriedade superficiária, mencionamos a recente introdução do direito real de laje, por parte da Lei nº 13.465, de 11 de julho de 2017, e que, nos termos do artigo 1.510-A do Código Civil, consiste, basicamente, na possibilidade de coexistência de unidades imobiliárias autônomas, de titularidades distintas, situadas em uma mesma área, de modo que o proprietário ceda a superfície de sua construção, a fim de que o terceiro edifique unidade distinta da originalmente construída sobre o solo.

#### 4.2.11 Seguros de Vida

O contrato de seguro de vida traduz-se em uma estipulação em favor de terceiro, “...consubstanciada em negócio jurídico pelo qual se beneficia alguém, em razão da morte de outrem (sinistro), por meio de contrato de risco (aleatório)”<sup>190</sup>.

A morte é apenas uma condição para ocorrência do direito do beneficiário, sendo certo que a indenização decorrente do sinistro é posterior ao óbito, de modo que não se inclui nos valores integrantes da herança. Aliás, o artigo 794 do Código Civil dispõe 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”.

---

<sup>188</sup> C. C. FARIAS; N. ROSENVALD, **Curso de direito civil: reais...**, op. cit., p. 757.

<sup>189</sup> *Ibidem*, p. 590.

<sup>190</sup> *Ibidem*, p. 43.

Na mesma linha, MARIA HELENA DINIZ justifica que o capital estipulado no seguro de vida ou de acidentes pessoais, em caso de sinistro do segurado, não se considera como herança, “...visto que reverterá em favor do beneficiário, não se integrando, portanto, no espólio”<sup>191</sup>.

Interessante observar que podem ser alocados, como beneficiários do seguro de vida, terceiros, que não guardam, portanto, qualquer relação de parentesco. Todavia, inexistindo indicação expressa, ou sendo essa indicação desconsiderada por qualquer motivo, o capital deverá ser pago, a teor do artigo 792, “caput”, do CC, “...por metade ao cônjuge não separado judicialmente, e o restante aos herdeiros do segurado, obedecida a ordem da vocação hereditária”.

Aliás, PETRONIO BATISTA DE ARAÚJO, escrevendo, ainda, sob a égide do Código Civil de 1916, e comentando uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, assim ensina, no que concerne à discriminação ou não do beneficiário do seguro de vida:

Conforme a inconcussa conclusão do voto transcrito, existe sempre beneficiário determinado, mesmo nos seguros à ordem. Quando o beneficiário não for designado pelo segurado, sê-lo-á pela lei. Neste caso a designação estará implícita, devendo o seguro subordinar-se à mesma regra que vigora para o caso de designação expressa: o seguro é deferido aos herdeiros em virtude de um direito próprios destes e não por via de sucessão hereditária” (sic)<sup>192</sup>.

Vê-se, portanto, que o beneficiário será designado expressamente pela vontade do contratante do seguro de vida e, em caso de omissão, pela lei. No caso de designação legal, o beneficiário será aquele descrito pelo artigo 792 do Código Civil, e a percepção da indenização não decorre do direito advindo da sucessão hereditária.

Pelo exposto, conclui-se que o seguro de vida não integra a herança, passando, assim, ao largo da incidência do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

---

<sup>191</sup> DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 557.

<sup>192</sup> ARAÚJO, Petronio Baptista. **O impôsto sôbre a transmissão de propriedade** (sic). Rio de Janeiro: FGV, 1954, p. 345-346.

### 4.3 CRITÉRIO TEMPORAL

Como visto, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca a importância do critério temporal, na medida em que ele estabelece os elementos necessários que possibilitam a identificação do momento em que o fato descrito acontece e inaugura o liame jurídico que enlaça o devedor e o credor, em razão de um objeto<sup>193</sup>.

Em palavras sempre precisas, JOSÉ ROBERTO VIEIRA ensina:

O **Crítério Temporal** permite a identificação da coordenada que limita, no tempo, a ocorrência factual. Pelas indicações do descritor que compõem este critério podemos estabelecer o momento exato em que se instala um específico laço obrigacional, até então genericamente previsto no conseqüente da regra-padrão; definindo-se, porquanto, o preciso instante em que despontam o direito subjetivo do sujeito ativo e o dever jurídico do sujeito passivo, somente após o qual, já individualizada uma relação jurídica, é que se pode efetivamente falar de direitos e deveres (PONTES DE MIRANDA)<sup>194</sup>.

Pode se afirmar, assim, ser, o critério temporal, o que nos revela o exato instante em que os pressupostos de fato da hipótese de incidência ocorrem, tendo por consequência o estabelecimento da relação jurídica tributária, ou seja, o direito do sujeito ativo de cobrar a prestação e o dever do sujeito passivo de adimpli-la.

Deve ser salientada a postura usualmente adotada pelo legislador, de nominar de “fato gerador” o que, na realidade, caracteriza-se como o critério temporal da hipótese do imposto, ou seja, tomando a parte pelo todo, o que revela um distanciamento da técnica correta<sup>195</sup>.

O ITCMD, igualmente, é acometido desse mesmo deslize técnico, nas legislações estaduais. Como exemplo, citemos a legislação paranaense, a Lei Estadual nº 18.573/2015, em seu artigo 13, I, “a”, dispõe que ocorre o “fato gerador” daquele

---

<sup>193</sup> P. B. CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 335.

<sup>194</sup> J. R. VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 63-64.

<sup>195</sup> Essas ressalvas são feitas por variados doutrinadores. A título exemplificativo, mencionamos: P. B. CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 335; J. R. VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 64 e 102 e M. T. VALLE, *Princípios...*, *op. cit.* p. 205. Aliás, este último, na trilha dessa corrente doutrinária, incisivamente, leciona: “Não nos olvidemos, ainda, da anotação do grave problema que acomete o legislador no momento político de desenhar a hipótese de incidência dos diversos tributos. Não raras vezes, percebemos que insiste no equívoco de estabelecer como hipótese de incidência do tributo o seu critério temporal, considerando a parte como se o todo fosse” – *ibidem*, p. 205.

tributo, na transmissão em razão da morte, na data da “...*abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo no caso de sucessão provisória*”.

Não obstante essa consideração, cabe ao intérprete extrair da legislação o sentido correto, descrevendo a norma tecnicamente.

Já no que tange especificamente ao ITCM, todos os autores que pesquisamos declaram ser o momento da abertura da sucessão o critério temporal daquele imposto. Realmente, MILTON DELGADO SOARES expõe que “...*o momento da ocorrência do fato gerador [critério temporal] da obrigação tributária do imposto ‘causa mortis’ é o momento da morte*”; já CANISIO DE SOUZA leciona que, nas “... *transmissões por ‘causa mortis’ o momento da relação jurídica obrigacional do sujeito passivo para com o sujeito ativo é na abertura da sucessão, sendo a data do óbito considerada como o aspecto temporal*<sup>196</sup>. Nas palavras de REGINA FERNANDES:

Pelo teor dos arts. 1.784 e 1.923 do CC/2002, que estabelecem a imediata transmissão aos herdeiros e legatários da posse da herança e da coisa legada, respectivamente, com a abertura da sucessão, o que se pode afirmar é que o fato jurídico *morte* é o gerador da sucessão, ou seja, a substituição do sucedido pelo sucessor na titularidade do patrimônio que se transmite opera de imediato com o fato jurídico *morte*. Nesse sentido está acorde a doutrina nacional.

[...]

Podemos concluir, então, ser o evento morte o marco temporal para incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos, inclusive a morte presumida, em que se abre a sucessão provisória<sup>197</sup> (*sic*).

Já mencionamos a íntima conexão das normas civilistas com as normas tributárias reguladoras do ITCMD. No critério temporal, novamente, é aferida essa íntima interligação dessas duas searas do conhecimento jurídico, enlace esse que se mostra deveras intenso.

Efetivamente, ao tratar do critério temporal, os autores fazem essa correlação da abertura da sucessão, vale dizer, morte, como o preciso instante em que a obrigação tributária vem à luz. Além dos autores mencionados, candente é o posicionamento de CLAYTON EDUARDO PRADO, que destaca que, para “... *analisar o critério temporal, deve-se novamente recorrer ao direito civil, pois as*

<sup>196</sup> M. D. SOARES, **O Imposto...**, *op. cit.* p. 42 (esclarecemos nos colchetes); C. SOUZA, **Imposto...**, *op. cit.*, p. 64. Registre-se ainda, de maneira não exauriente, as lições de: J. J. M. OLIVEIRA, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 331; E. M. PERES e J. VALENTIN, **Manual...**, *op. cit.*, p. 109-110 e R. RIBEIRO, **Tributos...**, *op. cit.*, p. 236.

<sup>197</sup> R. C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 84-85.

*normas constitucionais e estaduais não indicam claramente os critérios identificadores do momento em que surge a relação jurídico-tributária*”, para, após, mencionar o artigo 1.784 do Código Civil, e concluir que a “... *abertura da sucessão decorre justamente do evento do falecimento, sendo fácil concluir ser esse o marco temporal da hipótese tributária do imposto ‘causa mortis’*”<sup>198</sup>.

Outra incisiva contribuição, a respeito do tema, é-nos dada por ANDREI PITTEN VELLOSO, que pontifica que à delimitação do critério temporal “...*também são aplicáveis regras específicas de Direito Civil, tais como as de que a herança se transmite logo que se verificar a abertura da sucessão (art. 1784 do CC/2002)*...”<sup>199</sup>.

Esse maciço posicionamento doutrinário parece-nos correto. No entanto, registramos que, se de um lado, os autores correlacionam a deflagração da relação-jurídico tributária com a data da sucessão, por outro, não verificamos a devida explicação do porquê isso ocorre, ou seja, qual a fundamentação apta a justificá-la.

Pois bem. A explicação, a nosso sentir, está no artigo 109 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: “*Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*”

E qual o alcance desse artigo ? Segundo Ruy Barbosa Nogueira:

[...] o art. 109 ao dispor que “os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, *mas não para definição dos respectivos efeitos tributários*”, teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o Direito Tributário mantém com o Direito Privado. Isto significa que, quando as categorias do Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentre deste<sup>200</sup>(*sic*).

Com o mesmo entendimento, LUCIANO AMARO, de maneira decidida, salienta que a identidade de determinado instituto, tanto com relação ao direito Privado quanto ao Direito Tributário, ocorrerá quando este fizer referência a categorias daquele sem, contudo, disciplinar efeitos jurídicos diversos. Ou seja, sempre que houver

<sup>198</sup> C. E. PRADO, **Imposto...**, *op. cit.*, p. 63.

<sup>199</sup> A. P. VELLOSO, **Constituição...**, *op. cit.*, p. 392-393.

<sup>200</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 110-111.

utilização de institutos, conceitos e formas de Direito Privado pelo Direito Tributário, e este, por sua vez, não disciplinar de forma diversa os respectivos efeitos jurídicos, prevalecerá o regime jurídico estabelecido pelo Direito Privado, conclusão essa que também é a de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>201</sup>.

Logo, o Direito Tributário pode-se valer de variadas categorias privadas como compra e venda, locação, doação, e, para o que nos interessa mais de perto, sucessão “*causa mortis*”, cujo regime jurídico é disciplinado no Código Civil.

Nessa linha, o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, por se referir diretamente ao evento morte, assim como na transferência do patrimônio do autor da herança aos herdeiros e legatários, exige que se investigue o tratamento dado à sucessão pelo Direito Privado.

Ultrapassada essa fase, deve-se perquirir se o instituto, conceito e forma do Direito Privado, utilizado no âmbito do Direito Tributário, teve seus efeitos jurídicos disciplinados de maneira diversa por este último ramo. Caso a resposta seja negativa, tem-se o acolhimento, em sua inteireza, das categorias privadas.

Essa explicação, a nosso ver, justifica as afirmações a respeito da menção à abertura da sucessão como o marco temporal da inauguração da relação jurídico-tributária, uma vez que não se nota, no caso, o tratamento diverso dos efeitos jurídicos.

Voltando os olhos para o Direito Civil, e com base nos fundamentos apresentados quando da análise do critério material, afirmamos ser o ato da aceitação da herança como o determinante para ocorrência da transmissão dos bens do falecido. É a aceitação a conduta humana reclamada, e é com base nela, condicionada pelas coordenadas de espaço e tempo, que verificamos o perfazimento dos pressupostos necessários e suficientes para determinar a ocorrência do fato que corresponde à hipótese tributária do ITCM.

Com mais vagar, afirmamos que é no ato da aceitação que se identifica o átimo legal que consiste na coordenada temporal do fato. Mas essa assertiva pode levar à seguinte indagação: se é o momento da aceitação o momento da ocorrência, por que os autores ensinam ser outra a coordenada temporal da hipótese do imposto, mais precisamente, a abertura da sucessão ?

---

<sup>201</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 214; P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 138.

Justamente porque o Código Civil, de modo expresso, dispõe, na cabeça do artigo 1.804, que “*Aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro, desde a abertura da sucessão.*” E, por não disciplinar de forma diversa, deve esse tratamento legal ser acolhido pelo Direito Tributário.

Aqui, devemos abrir um parêntese. Existem dispositivos de leis estaduais, a exemplo do artigo 13, I, “a”, da Lei nº 18.573/2015, do Estado do Paraná, já mencionada acima, bem como do artigo 74, I, “a”, da Lei Estadual nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, do Estado de Goiás, que estabelecem como critério temporal a abertura da sucessão. Contudo, por não identificar o ato de aceitação como a coordenada de tempo, entendemos haver certo deslize técnico por parte do legislador.

No entanto, em termos práticos, a opção do legislador exercida nas referidas leis estaduais acaba por apresentar o mesmo resultado defendido neste trabalho. Isso porque, como visto, uma vez aceita a herança, nos termos do Código Civil, os efeitos retroagem ao momento da abertura da sucessão, ou seja, da morte.

Feita essa explanação, e uma vez aceita a herança, cujo ato se tem por verificado a partir da abertura da sucessão, é nesse momento que se deve verificar a legislação tributária aplicável, ou melhor, os contornos da regra-matriz de incidência tributária, tais como a hipótese, a base de cálculo, a alíquota, a definição dos sujeitos ativo e passivo, enfim, o regime jurídico tributário.

Aliás, no que tange à alíquota, antigo é o enunciado nº 112 da súmula da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, no qual: “*O Imposto de Transmissão ‘Causa Mortis’ é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.*”<sup>202</sup>

Outro enunciado sumular do STF que também se refere ao critério temporal é o de nº 590, que contém a seguinte redação: “*Calcula-se o Imposto de Transmissão ‘causa mortis’ sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.*”<sup>203</sup>

Ultrapassados os critérios material e temporal, agora é o momento de ingressarmos do estudo do critério espacial do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

---

<sup>202</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 31 mar. 2018.

<sup>203</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 31 mar. 2018.

## 4.4 CRITÉRIO ESPACIAL

### 4.4.1 Introdução

A Constituição Federal, no artigo 155, §1º, I e II, disciplina a competência dos estados e do Distrito Federal, no que tange, respectivamente, aos bens imóveis e móveis.

Com efeito, o inciso I, acima referido, dispõe que o ITCMD, “...relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal”; enquanto o inciso II prescreve que “...relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.”

Ademais, antevendo eventual conflito, o constituinte dispôs que a competência para a instituição do tributo será regulada por lei complementar, nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior; e quando o autor da herança possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, lembrando-se que essa situação foi estudada no item 2.2.4.3.

### 4.4.2 Bens Imóveis

O critério escolhido, em relação aos bens imóveis, foi a localização deles, vale dizer, o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte será devido ao estado em que o referido bem estiver situado.

O artigo 41 do CTN, devido ao fato de ter sido editado sob a égide da Constituição Federal de 1946, após a reforma tributária ocorrida por intermédio da Emenda Constitucional nº 18/1965, somente fez alusão a bens imóveis, e previa, “*in verbis*”: “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”.

Não subsistem maiores problemas quanto à determinação do sujeito ativo. Aliás, segundo RICARDO LACAZ MARTINS, a escolha do princípio “*situs*”, da localização do imóvel, além de constituir um critério mais justo, pois atribui a receita

do imposto ao Estado no qual incorrem as despesas relativas aos bens imóveis transmitidos, atende também ao Princípio da Praticabilidade da tributação, pois é no local daqueles bens “...que se encontra o seu registro imobiliário, decorrendo daí o conhecimento de sua existência e de suas transferências”<sup>204</sup>.

Ademais, o novo Código de Processo Civil, no artigo 23, II, dispõe que compete à autoridade judiciária brasileira, com exclusão de qualquer outra, “...em matéria de sucessão hereditária, proceder à confirmação de testamento particular e ao inventário e à partilha de bens situados no Brasil, ainda que o autor da herança seja de nacionalidade estrangeira ou tenha domicílio fora do território nacional”; prescrição essa que também constava no artigo 89, II, do Código de Processo Civil de 1973.

#### 4.4.3 Bens Móveis

Se, de um lado, a competência do imposto para os bens imóveis não resulta em maiores dificuldades, o mesmo não acontece com relação aos bens móveis. Registre-se, novamente, que o CTN não trata dessa categoria de bens, uma vez que, quando editado, o imposto somente abarcava os imóveis.

Como visto, regra geral, a Constituição da República atribui a competência do tributo em questão, em relação aos bens móveis, ao Estado ou Distrito Federal em que se processar o inventário ou o arrolamento.

Nota-se, portanto, a expressa referência ao inventário e ao arrolamento para determinação da competência, sendo certo que os referidos ritos têm sua disciplina no Código de Processo Civil, como corretamente ensina REGINA FERNANDES<sup>205</sup>.

O atual Código de Processo Civil, em seu artigo 48, assim disciplina a matéria:

**Art. 48.** O foro de domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade, a impugnação ou anulação de partilha extrajudicial e para todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

**Parágrafo único.** Se o autor da herança não possuía domicílio certo, é competente:

I – o foro de situação dos bens imóveis;

---

<sup>204</sup> R. L. MARTINS, *Tributação...*, op. cit., p. 171-172.

<sup>205</sup> R. C. P. V. FERNANDES, *Impostos...*, op. cit., p. 87.

- II – havendo bens imóveis em foros diferentes, qualquer destes;
- III – não havendo bens imóveis, o foro do local de qualquer dos bens do espólio.

O critério adotado pelo NCPC foi o do domicílio do autor da herança, em sintonia com a prescrição do artigo 1.785 do Código Civil, “*in verbis*”: “*A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido.*”

A primeira questão que se nos apresenta é a de saber se estamos falando do domicílio civil ou do domicílio tributário (art. 127 do CTN).

O artigo 155, §1º, II, da CF, prescreve que o imposto compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento. Nos termos do artigo 48, do NCPC, é o domicílio do autor da herança o foro competente para o inventário e a partilha. Por fim, o artigo 1.785, do atual Código Civil, estabelece que “*A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido*”.

Assim, tendo-se em vista que a competência tributária é estabelecida, em última análise, pelas prescrições do artigo 48, do NCPC, e do art. 1.785, do CC, entendemos que se trata de domicílio civil.

Portanto, concordamos com a lição de REGINA FERNANDES CELI PEDROTTI VESPERO FERNANDES, CRISTIANE APARECIDA MOREIRA KRUKOSKI e RICARDO LACAZ MARTINS<sup>206</sup>.

Ocorre que o próprio Código de Processo Civil já antecipa o problema de o autor da herança não possuir domicílio certo. Assim, possuindo bens imóveis, será o da localização deles. Existindo bens imóveis em foros diferentes, poderá o feito tramitar em qualquer um daqueles. Por fim, em caso de inexistência de bens imóveis, será competente o foro de qualquer dos bens do espólio.

Após o estudo dos critérios da hipótese de incidência, passa-se, doravante, ao estudo do conseqüente da regra-matriz de incidência do ITCM, iniciando-se pelo critério pessoal.

---

<sup>206</sup> R. C. P. V. FERNANDES, *Impostos...*, *op. cit.*, p. 88; C. KRUKOSKI. *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 112; R. L. MARTINS, *Tributação...*, *op. cit.*, p. 172-173.

## 4.5 CRITÉRIO PESSOAL

### 4.5.1 Introdução

No critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, encontramos os dados que permitem estabelecer os sujeitos da relação jurídica instaurada, ou seja, aquele que detém o direito de receber a quantia devida a título de tributo, o sujeito ativo, e aquele que possui o dever de pagar aquela quantia, uma obrigação de dar, o sujeito passivo.

### 4.5.2 Sujeito Ativo

O sujeito ativo nem sempre está expresso, e, para encontrá-lo, JOSÉ ROBERTO VIEIRA sustenta serem “...*bastante(s) as considerações atinentes à competência tributária...*” (esclarecemos nos parênteses), via de regra; sendo certo que, mais à frente, esse autor destaca a necessidade de o legislador expressamente o referir “...*nas ocasiões em que se verifique a transferência da capacidade tributária ativa, como nos gravames para fiscais*”<sup>207</sup>.

No caso do ITCM, o sujeito ativo é o Estado ou o Distrito Federal, sendo certo que as considerações encetadas, quando do estudo do critério espacial, têm plena conexão para determinar o correto sujeito ativo.

Ainda merecem ser levadas a cabo duas considerações, acerca do sujeito ativo.

A primeira, diz respeito à previsão do artigo 155, §1º, III, “b” da Constituição Federal que exige lei complementar para regular a instituição do tributo quando o falecido i) possuía bens no exterior; ii) era residente no exterior; iii) era domiciliado no exterior; ou iv) teve seu inventário processo no exterior.

Quando do estudo da lei complementar, ressaltamos a possibilidade dos legisladores dos Estados membros e do Distrito Federal disciplinar a matéria em decorrência da competência legislativa plena.

---

<sup>207</sup> J. R. VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 66.

São exemplos desses tipos de previsões legais: artigo 3º, II, “d”, da Lei de Santa Catarina nº 13.136, de 25 de novembro de 2004, artigo 8º, §3º, da Lei do Estado do Paraná nº 18.573, de 30 de setembro de 2015, artigo 3º, da Lei do Estado de Mato Grosso nº 7.850, de 18 de dezembro de 2002 e artigo 4º, da Lei do Estado de São Paulo nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000.

A segunda observação é feita lembrando a lição de CLAYTON EDUARDO PRADO, quando aponta que, no caso de processamento de inventário ou arrolamento por escritura pública, “...a escolha aleatória do tabelião não interfere na competência fixada pela Constituição Federal para tributar a transmissão causa mortis de bens móveis, títulos e créditos...”; para, em seguida, sublinhar que “...ainda que ela seja lavrada em outro Estado ou no Distrito Federal, a sujeição ativa caberá ao Estado onde era domiciliado o autor da herança, conforme se depreende do art. 155, §1º, II da Constituição Federal, conjugado com artigo 96 do Código de Processo Civil”<sup>208</sup>.

Este último artigo encontra previsão no artigo 48 do atual Código de Processo Civil.

#### 4.5.3 Sujeito Passivo

O contribuinte do imposto somente pode ser o herdeiro, necessário ou testamentário, e o legatário. Isso porque a herança transmitida somente tem aquelas pessoas como beneficiárias. Assim sendo, as legislações estaduais coloca-os na condição de contribuinte, como se pode ver do artigo 14, I, da Lei paranaense; artigo 5º, I, da Lei catarinense; artigo 7º, I, da Lei mato-grossense; e artigo 7º, I, da Lei paulista.

Interessante observar que várias legislações especificam o fiduciário como contribuinte, por exemplo, o artigo 7º, I, da Lei paulista.

Acreditamos ser desnecessária a expressa previsão. Isso porque a substituição fideicomissária, nos termos do artigo 1.951 do CC, exige, para sua instituição, a manifestação de vontade por meio de testamento, ou seja, o fiduciário ostentará, ou a figura do herdeiro testamentário ou do legatário, que, como visto, são contribuintes.

---

<sup>208</sup> C. E. PRADO, **Imposto...**, *op. cit.*, p. 64.

Na condição de responsável, podem ser postas àquelas pessoas que, sem revestirem a condição de contribuinte, devem recolher o imposto, por exigência da lei, nos termos do artigo 121, II, do CTN. Contudo, o “...*legislador não pode atribuir responsabilidades tributárias de modo aleatório, a quem não se relacione com o fato gerador ou com o contribuinte. A causa da responsabilidade e seus efeitos têm de se justificar*”<sup>209</sup>.

Logo, e com MARIA RITA FERRAGUT, pode-se falar que o responsável se distingue do contribuinte por ser um sujeito qualquer, que tenha, ao menos, a relação à qual aludimos no parágrafo anterior; e que: (i) não tenha praticado o fato jurídico tributário; e (ii) disponha de meios para se ressarcir do tributo pago em nome de outrem.

Por outro lado, e ainda com base nas lições da autora, se a responsabilidade advier de norma tributária sancionadora, o ressarcimento pode não ter cabimento. Assim, nesse tipo de responsabilidade, quem figurar como responsável é aquele que: (i) não tenha praticado o fato jurídico tributário; e (ii) tenha cometido um ilícito tributário previsto em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária<sup>210</sup>.

É nesta segunda modalidade de responsabilidade que as legislações estaduais são estatuídas.

Com efeito, as legislações estaduais, basicamente, repetem o artigo 134 do CTN, como pode ser visto, exemplificativamente, no artigo 16 da Lei Paranaense e no artigo 8º da Lei paulista. Diz-se, basicamente, uma vez que subsistem previsões específicas, como a “...*empresa, as instituições financeiras e bancárias, e todo aquele a quem caiba a responsabilidade de registro ou a prática de ato que implique transmissão de bens móveis ou imóveis e respectivos direitos e ações*”, na dicção do artigo 16, I, da Lei Paranaense; ou ainda “...*qualquer pessoa física ou jurídica que detiver o bem transmitido ou estiver em sua posse, na forma desta lei*”, na prescrição do artigo 8º, IV, da Lei Paulista.

---

<sup>209</sup> L. PAULSEN, **Constituição e Código...**, *op. cit.*, p. 971.

<sup>210</sup> M. R. FERRAGUT, **Responsabilidade tributária...**, *op. cit.*, p. 39.

## 4.6 CRITÉRIO QUANTITATIVO

### 4.6.1 Introdução

Ao lado do critério pessoal, estudado anteriormente, no consequente, figura o critério quantitativo. Ele, segundo a lição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “...é composto precisamente pelos dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso de base de cálculo e alíquota”<sup>211</sup>.

Assim, os próximos subitens a serem estudados são justamente a base de cálculo e a alíquota.

### 4.6.2 Base de Cálculo

#### 4.6.2.1 Generalidades

ALFREDO AUGUSTO BECKER dispensou grande importância à base de cálculo, a ponto de chamá-la de núcleo da hipótese de incidência, o seu elemento mais importante<sup>212</sup>.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA ensina que BECKER incorreu em equívoco, ao incluir a base de cálculo na hipótese de incidência, assim como por supervalorizar a figura, uma vez que a erige como núcleo da hipótese de incidência, apta a conferir o gênero jurídico ao tributo. VIEIRA ainda lembra que PAULO DE BARROS CARVALHO, sem a radicalização do jurista gaúcho, aponta a existência de três funções da base de cálculo, quais sejam, a objetiva, a mensuradora e a comparativa<sup>213</sup>.

A função mensuradora consiste na medição das proporções econômicas reais do fato; a função objetiva realiza-se pela participação da base de cálculo na composição aritmética da específica determinação da dívida; e, ainda, a função comparativa, pois “...posta em comparação com o critério material da hipótese,

---

<sup>211</sup> J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 66.

<sup>212</sup> A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 351.

<sup>213</sup> J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 67.

*é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro*”<sup>214</sup>.

Feita essa breve introdução genérica, a sequência do estudo específico da base de cálculo do ITCM seguirá a ordem dos seguintes subitens: i) base de cálculo: herança líquida; ii) valor do bem na data da transmissão ou na da avaliação; iii) bens imóveis; e iv) bens móveis e outros direitos.

#### 4.6.2.2 Base de Cálculo: Herança Líquida

Posicionamo-nos, anteriormente, no sentido de que o ITCM deve atingir a riqueza efetivamente percebida pelo herdeiro e/ou legatário, mais precisamente, quando do estudo do artigo 35 do CTN.

Decidida é a posição de CLAYTON EDUARDO PRADO:

Como visto, somente com a realização do inventário e a partilha de bens é possível identificar os herdeiros e, após o pagamento das dívidas e da separação da meação, apurar o efetivo acréscimo patrimonial por eles experimentado, denotando um signo presuntivo de riqueza tributável<sup>215</sup>.

A legislação paranaense, Lei nº 18.573/2015, versa expressamente sobre essa possibilidade no artigo 18, §3º, ao dispor que *“Na determinação da base de cálculo do imposto serão abatidos apenas os valores relativos às despesas com o funeral do ‘de cujus’ e as dívidas comprovadas do espólio, bem como aquelas formalmente habilitadas e julgadas procedentes”*(sic). Por outro lado, e de maneira indevida, a legislação paulista, Lei nº 10.705/2000, no seu artigo 12, prescreve que *“No cálculo do imposto, não serão abatidas quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, nem as do espólio”*.

#### 4.6.2.3 Valor do Bem: Data da Transmissão ou da Avaliação

Outra questão relativa à base de cálculo do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte diz respeito ao momento em que deve ser considerado

---

<sup>214</sup> P. B. CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 405.

<sup>215</sup> C. E. PRADO, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 71.

o valor dos bens e dos direitos, para fins de cálculo do tributo. Ou seja, qual o valor dos bens a ser considerado para incidência do imposto ? O da data da transmissão ou o da data da avaliação ?

Nos termos do enunciado nº 113 da súmula da jurisprudência dominante do STF, “*O Imposto de Transmissão ‘Causa Mortis’ é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação*”<sup>216</sup>.

Como descrito quando do estudo do critério temporal – para onde se remete o leitor para maiores detalhamentos<sup>217</sup> – uma vez aceita a herança, cujo ato se tem por verificado a partir da abertura da sucessão, é nesse momento, o da abertura da sucessão, que se deve verificar a legislação tributária aplicável, ou melhor, aquela se refere aos contornos da regra-matriz de incidência tributária, tais como a hipótese, alíquota, a definição do sujeito ativo e passivo, enfim, o regime jurídico tributário, inclusive no que tange à base de cálculo.

Consequência desse entendimento, a nosso sentir, é que os valores a serem adotados em relação aos bens e direitos transmitidos é o da data do óbito. É certo que há uma distância temporal, às vezes significativa, entre a data do falecimento e o momento do recolhimento do imposto. Para manutenção do valor dos bens ou dos direitos transmitidos pode-se corrigi-lo monetariamente, evitando-se, assim, a deterioração dos valores em razão da inflação, seja em benefício do sucessor seja em seu prejuízo<sup>218</sup>.

---

<sup>216</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 31 mar. 2018.

<sup>217</sup> O tema foi analisado no item 4.3, p. 102-107.

<sup>218</sup> Ensina CRISTIANE APARECIDA MOREIRA KRUKOSKI: “*Discute-se judicialmente qual o valor que deve ser atribuído ao bem transmitido, o da data da sucessão, ou o da época da avaliação. A fim de dirimir essa questão, a Súmula nº 113 do Supremo Tribunal Federal, dispõe que o imposto deveria ser calculado com base no valor dos bens na data da avaliação. Não obstante, esse mesmo Tribunal entendeu que a utilização do valor da data da abertura da sucessão, corrigido monetariamente, não contraria a referida Súmula, vez que o que se pretendeu com sua edição foi evitar distorções de valores (RE nº 102.903). Da leitura do acórdão, verifica-se ser indiferente à Suprema Corte a forma pela qual seriam resolvidas as distorções decorrentes dos efeitos inflacionários. Entretanto, a base de cálculo deverá refletir a exata quantidade de riqueza transmitida, pois, conforme ressaltou o Ministro MOREIRA ALVES ao considerar revogada a referida Súmula: ‘Uma avaliação que se faça dez anos depois da ocorrência da morte leva em consideração fatores que poderiam não ter ocorrido no momento da morte, ao passo que a correção monetária poderá ser menor ou maior do que o aumento decorrente dessa avaliação.’ Concordamos com o MINISTRO MOREIRA ALVES, pois, conforme se verificará no subitem 7.2.1.1, se os bens e direitos são transmitidos com a abertura da sucessão, que ocorre com o decesso do sucedido, é nessa data que esses deverão ser avaliados para fins de apuração da base de cálculo do imposto. Tal critério refletirá com maior precisão o objeto da transmissão, podendo favorecer ou prejudicar o contribuinte. A correção monetária deverá ser aplicada para o fim de manter atualizado o valor apurado anteriormente” (sic) – **A regra-matriz...**, op. cit., p. 79-80.*

Ademais, precedente é a assertiva de ROBERVAL ROCHA FERREIRA FILHO, ALBINO CARLOS MARTINS VIEIRA e MAURO JOSÉ GOMES DA COSTA, que consideram a súmula nº 113 superada. Eis a lição dos autores:

À época desse enunciado, não existia, no Brasil, correção monetária, o que desfalcava quase que completamente a base de cálculo do imposto de transmissão. Com a indexação da economia, a súmula perdeu seu objeto, pois, mesmo que medeis longo prazo entre a data do óbito e a homologação judicial da avaliação, a base de cálculo será preservada pela atualização monetária<sup>219</sup>.

O Supremo Tribunal Federal parece entender que a lei estadual pode escolher entre o momento da transmissão ou o da avaliação dos bens, uma vez que a legislação tributária não determina o preciso instante em que se deve apurar o valor. Contudo, e ante aos argumentos acima apresentados, reiteramos que o valor dos bens deve ser apurado quando do falecimento do autor da herança, a menos que se revele impossível a mensuração na data do óbito<sup>220</sup>.

Há tanto leis estaduais que fixam o momento da avaliação, para determinação do valor do bem ou do direito transmitido – artigos 7º, §1º, da Lei nº 13.136/2004, do Estado de Santa Catarina; e artigo 17 da Lei nº 18.573/2015, do Estado do Paraná – quanto leis estaduais que fixam o momento da transmissão, para determinação do valor do bem ou do direito – artigo 9º, parágrafo único, da Lei do Estado de Mato Grosso nº 7.850/2002; e artigo 9º, parágrafo único, da Lei nº 10.705/2000, do Estado de São Paulo).

#### 4.6.2.4 Bens Imóveis

Para esses bens, o Código Tributário Nacional prescreve dever-se apurar o valor venal, o que já foi analisado quando do estudo do artigo 38 do CTN<sup>221</sup>.

---

<sup>219</sup> FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; VEIRA, Albino Carlos Martins; COSTA, Mauro José Gomes da. **Súmulas do STF organizadas por assuntos e comentadas**. 5.ed. Salvador: JusPODIVM, 2012, p. 537.

<sup>220</sup> Recurso extraordinário nº 98.589, Relator: Ministro ALDIR PASSARINHO, 23 set. 1983, disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em: 25 fev. 2018.

<sup>221</sup> O tema foi analisado no item 2.2.4.4.3, p. 33-35.

No presente item, impõe-se salientar a previsão ordinária, nas legislações estaduais, no sentido de que, na apuração do imposto, o valor do bem imóvel não pode ser inferior aos valores utilizados em relação ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI ou ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, tratando-se de imóveis urbanos, ou dos valores utilizados para o cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, no caso dos imóveis rústicos – exemplos: artigo 15 da Lei mato-grossense nº 7.850/2002; artigo 18, IV, “a” e “b”, da Lei paranaense nº 18.573/2015; e artigo 13 da Lei paulista nº 10.705/2000.

Embora as bases de cálculos para os referidos impostos – ITBI, IPTU e ITR – sejam bons indicadores do valor do bem imóvel, acredita-se que não se pode levar ao extremo a impossibilidade do ITCM ter em sua base de cálculo uma importância inferior.

Com efeito, se, de ordinário, os valores do IPTU, do ITBI e do ITR estão abaixo do valor do mercado, não é impossível imaginar situações em que se verifiquem encontrar bem acima desse valor, atuando sobre uma base de cálculo irreal. Nessas situações, a base de cálculo do ITCM não estará desempenhando adequadamente sua função de mensurar as reais proporções do fato.

#### 4.6.2.5 Bens Móveis e outros Direitos

Como já adiantado, por ocasião do estudo do artigo 38 do CTN, a previsão do valor venal como base de cálculo para o imposto restringe-se aos bens imóveis. Em razão da ausência de lei complementar disciplinando os bens móveis, aos Estados e ao Distrito Federal é conferida a competência plena para dispor sobre essa matéria, com base no artigo 34, §§ 3º e 4º, do ADCT e artigo 24, §3º da Constituição. Essa competência foi efetivamente exercida pelos Estados, como se verifica, para ilustrar, no artigo 17 da Lei paranaense nº 18.573/2015; no artigo 9º da Lei mato-grossense nº 7.850/2002; no artigo 12 da Lei gaúcha nº 8.821/1989, entre outras.

Há ainda previsões específicas para outros direitos, como enfiteuse e usufruto, nas quais estabelecem diferentes formas de apuração para a base de cálculo. Na lei paulista nº 10.705/2000, artigo 9º, §2º, itens 1 e 3, estabelece-se que a base de cálculo é equivalente a 1/3 do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio útil e na instituição do usufruto, por ato não oneroso, e, nos itens 2 e 4, estabelece-se 2/3 do

valor do bem, como base de cálculo para a transmissão não onerosa do domínio direto e da nua-propriedade. A lei mato-grossense nº 7.850/2002, por sua vez, estabelece, no seu artigo 10, que a base de cálculo deverá ser de 70% (setenta por cento) do valor do bem, no caso de instituição e extinção de usufruto, uso e habitação.

Tratando-se de valores mobiliários, ativos financeiros e outros bens negociados em bolsa, as legislações baseiam-se, regra geral, na cotação média alcançada – artigo 14, §2º, da Lei paulista; artigo 16 da Lei mato-grossense; e artigo 18, I, da Lei paranaense. Quando as quotas, ações ou outros títulos não foram negociados na bolsa, a base de cálculo será apurada com base no valor patrimonial – artigo 14, §3º, da Lei paulista; artigo 17 da Lei mato-grossense e artigo 18, II, da Lei paranaense.

#### 4.6.3 Alíquota

##### 4.6.3.1 Generalidades e ITCM

A alíquota, integrando o consequente da regra-matriz de incidência tributária, reclama, para seu estabelecimento, a prescrição em lei. Conjugando-se com a base de cálculo, permite a fixação da quantia devida a título de tributo. Aliás, por manter relacionamento tão próximo com a base de cálculo, PAULO DE BARROS CARVALHO assevera que “...sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, §2º, e 154, I”. Ainda segundo o referido autor, pode a alíquota aparecer como um valor fixo ou em forma de fração. Apresentando-se sob essa última roupagem, a alíquota pode ser proporcional invariável, proporcional progressiva ou proporcional regressiva<sup>222</sup>.

No que se refere ao ITCM, é importante rememorar a previsão constitucional (art. 155, §1º, IV) que confere ao Senado Federal a fixação das alíquotas máximas. Quando da análise do artigo 39 do CTN, fizemos algumas considerações a respeito da alíquota<sup>223</sup>.

---

<sup>222</sup> P. B. CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 410-411.

<sup>223</sup> O tema foi analisado no item 2.2.4.4.4, p. 35-37.

O momento da fixação da alíquota deve ser o da abertura da sucessão, pelas mesmas razões apresentadas quando do estudo do critério material. Logo, precedente o enunciado nº 112 da súmula da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, que possui a seguinte redação: “*O Imposto de Transmissão ‘Causa Mortis’ é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão*”<sup>224</sup>.

De ordinário, para a incidência do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, o legislador vale-se da proporcionalidade, mantendo-se inalterada a alíquota, ou da progressividade, com a majoração da base de cálculo há a elevação da alíquota.

Exemplo da primeira sistemática é a lei paranaense – Lei nº 18.573/2015 – que estipula, em seu artigo 17, que a base de cálculo é o valor venal dos bens e dos direitos ou o valor do título ou do crédito transmitidos, enquanto a alíquota é fixada em 4% (quatro por cento) para qualquer transmissão, a teor do seu artigo 22.

#### 4.6.3.2 Progressividade

A Resolução nº 9/1992, em seu artigo 2º, previu que “*As alíquotas do imposto, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal*”.

A primeira questão que se põe é saber se o Senado Federal pode estabelecer a forma de cálculo do imposto, ou, mais precisamente, disciplinar a sua progressividade.

Acreditamos que não, uma vez que a Constituição Federal, no artigo 155, §1º, IV, previu que, ao Senado Federal, compete a fixação das alíquotas máximas do imposto, e não a forma de cálculo pela qual o ITCMD deve ser apurado.

Ademais, a previsão constitucional estabelece que ao Senado Federal compete fixar as “alíquotas máximas”. Observe-se que o dispositivo menciona o termo “alíquota” no plural. Contudo, o fato de estar no plural não deve ser entendido como legitimação para o estabelecimento da progressividade, mas sim de que aquela casa do parlamento pode fixar a alíquotas máximas tanto para o Imposto sobre Transmissão em

---

<sup>224</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 31 mar. 2018.

razão da Morte quanto para o Imposto sobre a Doação. Essa parece ser a interpretação correta do dispositivo constitucional<sup>225</sup>.

Outra questão é saber se é possível, ao legislador estadual, estabelecer a progressividade no ITCM.

A resposta, a nosso sentir, é positiva, encontrando como fundamento a Capacidade Contributiva, ou seja, todos os impostos devem guardar relação com aquela capacidade, nos termos do artigo 145, §1º, da Constituição<sup>226</sup>.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA ensina que o Princípio da Capacidade Contributiva é o corolário do Princípio da Igualdade, na seara tributária, aduzindo também que a “...*pessoalidade, tomando em consideração as condições e as características pessoais do contribuinte, constitui uma técnica de graduação da capacidade contributiva, na lição de Misabel Derzi*”<sup>227</sup>.

O recebimento de uma herança representa claro incremento de riqueza no patrimônio do herdeiro, de modo a possibilitar, inclusive, a manipulação das alíquotas em função dos bens e direitos efetivamente percebidos. Assim, em ocorrendo uma maior base de cálculo, permite-se a elevação das alíquotas, providência essa que nada mais representa do que a concretização da Capacidade Contributiva. Esse princípio permite a opção de pela progressividade do imposto, não o impõe<sup>228</sup>.

É de se ressaltar que a celeuma envolvendo a possibilidade da progressividade do Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” já foi levada ao Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, que entendeu, por maioria, pela possibilidade da utilização dessa técnica, em julgado assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA

<sup>225</sup> No mesmo sentido, R.C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op cit.*, p. 69.

<sup>226</sup> Admitem a progressividade do imposto, entre outros: R.C. P. V. FERNANDES, **Impostos...**, *op cit.*, p. 69-70; M. D. SOARES, **O imposto...**, *op. cit.*, p. 141-147; C. KRUKOSKI, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 125-126.

<sup>227</sup> J. R. VIEIRA, **Educação e Imposto...**, *op. cit.*, p. 170-173. Ensina ALIOMAR BALEEIRO: “*Embora Nitti inclua o imposto sucessoral entre os indiretos, sua moderna utilização sobre os quinhões hereditários coloca-os entre os ‘diretos e pessoais’*”(sic) – **Direito...**, *op. cit.*, p. 261.

<sup>228</sup> “*O princípio da capacidade contributiva exige uma base de cálculo adequada. Não se deduz dele que a alíquota deva ser progressiva. Contudo, a alíquota progressiva é compatível com o princípio da capacidade contributiva. Pelo menos sua admissibilidade resulta do princípio do Estado Social*” – TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO<sup>229</sup>.

Basicamente, a Excelsa Corte entendeu constitucional a progressividade das alíquotas prevista pela lei gaúcha, uma vez que todos os impostos podem e devem guardar relação com a Capacidade Contributiva do sujeito passivo, registrando-se não ser impossível aferir a referida capacidade no Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, e que a incidência do ITCM poderá incluir a progressividade.

Algumas legislações estaduais optaram por estabelecer a progressividade do imposto, como as leis gaúcha (art. 18 da Lei nº 8.821/1989), mato-grossense (art. 19 da Lei nº 7.850/2002) e catarinense (art. 9º da Lei nº 13.136/2004).

#### 4.6.3.3 Discriminação por Parentesco

Além da progressividade do Imposto sobre a Transmissão em razão da Morte, exposta anteriormente, e que consiste na consideração de que se deve elevar a alíquota em razão da majoração da base de cálculo, é de se mencionar outra forma de distinção da cobrança do imposto: discriminação em razão do parentesco.

Segundo a lição de ANTÔNIO NICÁCIO,

A diferenciação das taxas pelas relações de parentesco é bastante antiga e aceita pela legislação tributária universal. Como norma geral, as alíquotas são menores para os sucessores em linha reta – ascendentes e descendentes – e maiores para os colaterais e não parentes<sup>230</sup>.

Ou seja, nessa sistemática, a depender da posição do beneficiário da herança, a alíquota será diversa.

Conforme leciona MISABEL ABREU MACHADO DERZI, os legisladores de países mais desenvolvidos, como França, Alemanha e Itália, levam em consideração, para o estabelecimento da quantia do tributo, encargos familiares, filhos e

---

<sup>229</sup> Recurso extraordinário nº 562.045, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Relatoria para acórdão: Ministra Carmen Lúcia, 06 fev. 2013, disponível em: < <http://www.stf.jus.br> >, acesso em: 21 fev. 2018.

<sup>230</sup> NICÁCIO, Antônio. **Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”**(sic). Rio de Janeiro: ALBA, 1959, p. 37.

parentes idosos, ou seja, situações eminentemente pessoais. Ainda, destaca que a proteção constitucional à família, prevista no artigo 226, não se limita às disposições encetadas na legislação civil, de modo que se deve refletir, igualmente, em outros ramos jurídicos, a exemplo do Direito do Trabalho e do Direito Tributário<sup>231</sup>.

Identificando-a como uma das características reveladoras da personalização do imposto, ALIOMAR BALEEIRO dispõe que as legislações contemporâneas procedem à discriminação pelo grau de parentesco<sup>232</sup>.

RICARDO LOBO TORRES assevera que:

O imposto *causa mortis*, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que se deve afinar simultaneamente com os subprincípios da *progressividade*, que recomenda a elevação das alíquotas na medida em que aumentar o bolo tributável, e da *personalização*, que se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e *de cujus* na linha de sucessão<sup>233</sup>(*sic*).

Concordamos com o entendimento de que o Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” representa clara manifestação de riqueza, mormente pelo fato de constituir-se de um incremento acidental, no sentido de que sua percepção não decorre de uma geração/produção de riqueza por parte do beneficiário.

Ademais, acreditamos ser tarefa também do Direito Tributário incluir a proteção familiar, quando da composição da estrutura da norma tributária, sempre que se revelar possível, e isso pode ser feito no ITCM.

A questão que deve ser verificada é: a discriminação em razão do grau de parentesco é concretizada em concerto com a Capacidade Contributiva, mais precisamente dentro do caráter fiscal do imposto, ou levando em consideração outros valores, e assim aproximando-se de uma finalidade extrafiscal ?

<sup>231</sup> M. A. M. DERZI, notas complementar, in: A. BALEEIRO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 266.

<sup>232</sup> A. BALEEIRO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 261. Conforme MILTON DELGADO SOARES, “No imposto ‘*causa mortis*’, que é um imposto de natureza fiscal, é possível a graduação segundo a capacidade contributiva de seus contribuintes, levando em consideração a pessoa do contribuinte, fazendo, por exemplo, distinção de alíquota na medida em que se aumenta a distância hereditária entre o ‘*de cujus*’ e seus sucessores, razão pela qual deve-se aplicar o Princípio da Capacidade contributiva, através da utilização de seus subprincípios, entre eles o da *progressividade* (...)”(*sic*) – **O imposto...**, *op. cit.*, p. 143.

<sup>233</sup> TORRES, R. L. **Curso...**, *op. cit.* p. 386. É relevante ressaltar que o referido autor aponta como subprincípios da capacidade contributiva: i) *progressividade*; ii) *proporcionalidade*; iii) *personalização*; e iv) *seletividade* – *Ibidem*, p. 94.

No tocante à fiscalidade, acredita-se que essa adequação pode ser visualizada pelo que de ordinário ocorre com a perda de um ente em uma estrutura familiar. Vale dizer, os seus impactos, via de regra, são mais sentidos, aqui, no sentido econômico, entre os parentes próximos. Basta pensar, por exemplo, na consequência da morte de uma pessoa em relação aos seus filhos ou aos seus genitores, em cotejo com os efeitos quanto aos seus primos.

É claro que nem todas as situações se portam da mesma maneira, podendo, por exemplo, no caso acima, ocorrer que os primos sejam sustentados pelo falecido. No entanto, é praticamente impossível prever todas as situações que ocorrem na realidade, motivo pelo qual a regra deve ser estabelecida com algum grau de presunção. E esse é o ponto essencial na fixação da discriminação por parentesco: assume-se que os parentes mais próximos sofram mais diretamente a ausência do falecido, legitimando-se, ao que parece, a possibilidade de previsão de um abrandamento no gravame do ITCM.

Segundo RICARDO LACAZ MARTINS,

De nossa parte, consideramos o fato de que a adequação da teoria da capacidade contributiva para justificar, em todos os seus aspectos, a cobrança do imposto sucessório reside na discussão das consequências sofridas pelos herdeiros diretos por ocasião do falecimento do pai de família, já que todos os autores concordam quanto ao fato de que a herança gera um acréscimo da capacidade contributiva para os parentes colaterais e para os residentes no estrangeiro – com bem nos lembra KHALLAF. Assim, não parece ter razão ARAÚJO quando entende que o acréscimo patrimonial sofrido pelos herdeiros diretos não representa um aumento de sua capacidade contributiva: generalizar tal afirmação seria transformar uma situação específica em regra geral. Não se pode afirmar, cabalmente, que o falecimento do pai gera uma diminuição das rendas familiares. Finalmente, parece-nos, também, que a teoria da capacidade contributiva serve para justificar a cobrança do imposto progressivo segundo o grau de parentesco<sup>234</sup>(*sic*).

Ou seja, para a linha exposta, as consequências sofridas pelos herdeiros mais próximos poderiam representar, em um primeiro momento, uma justificativa para manipulação das alíquotas, uma vez que indicariam capacidades contributivas diversas.

Por outro lado, a discriminação das alíquotas em razão do grau do parentesco pode ser visualizada não apenas sob a perspectiva predominante do recolhimento dos valores aos cofres públicos, mas tendo também por objetivo a

---

<sup>234</sup> R. L. MARTINS, *Tributação...*, *op. cit.*, p. 64.

proteção de valor diverso, no caso, a família, revelando-se, assim, também um caráter extrafiscal.

Como ensina RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO, a doutrina costuma classificar as normas tributárias com base em sua finalidade. Assim, possuiriam finalidade eminentemente fiscal aquelas que se apresentam como destinadas precipuamente à angariação de recursos para o erário, ao passo que ostentariam finalidade eminentemente extrafiscal aquelas que se destinam a “...promover valores constitucionais por meio da indução de comportamentos, relegando o objetivo de angariar dinheiro a um segundo plano...”<sup>235</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO, salienta que, muitas vezes, a legislação de um tributo traz em seu bojo variadas providências, no sentido de prestigiar determinadas situações tidas como social, política ou economicamente relevantes, de modo a dispensar tratamento tributário mais ou menos gravoso. A essa “...forma de manejar os elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de ‘extrafiscalidade’”.

Prossegue o referido autor destacando que, se há tributos que apresentam, com mais facilidade, a possibilidade de serem extrafiscais, enquanto outros revelam características direcionadas ao setor da fiscalidade, o certo é que não há uma entidade tributária que se possa dizer pura, ou seja, que seja apenas extrafiscal ou fiscal. Isso porque “...os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”<sup>236</sup>.

Na mesma linha, LUCIANO AMARO leciona que, com a cobrança do tributo, não se deseja apenas arrecadar, mas “...estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz se que o tributo tem finalidades ‘extrafiscais’ ou regulatórias”<sup>237</sup>.

Nessa linha, cremos que a discriminação por grau de parentesco possui por objetivo uma maior proteção da família, cuja defesa é prevista expressamente

---

<sup>235</sup> CARVALHO, Ricardo Siqueira de. Entre a dignidade da pessoa humana, *nudges* e extrafiscalidade: a convivência da liberdade, da igualdade e da solidariedade. In: VALLE, Mauricio Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: Ao mestre e amigo com carinho...** São Paulo: Noeses, 2017, p. 919.

<sup>236</sup> P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 290-291.

<sup>237</sup> L. AMARO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 88-89.

no artigo 226 da Constituição Federal. Essa proteção, na realidade, é feita tendo-se em vista a proximidade entre os herdeiros.

Assim, a legislação estipula uma tributação menos onerosa das transmissões em razão da morte para os entes mais próximos, ao passo que os parentes mais distantes e terceiros são tributados com uma carga mais elevada.

A legislação civil, no atinente à transmissão, igualmente, faz a distinção. No artigo 1.829 do Código Civil, que estipula a ordem da vocação hereditária, determina que a sucessão legítima opera-se da seguinte forma: i) descendentes, em concorrência com os cônjuges; ii) ascendentes, em concorrência com o cônjuge; iii) cônjuge sobrevivente; e iv) colaterais.

Aliás, descendentes, ascendentes e cônjuge são herdeiros qualificados pela lei civil como necessários (art. 1.845 do CC). A eles é reservada a legítima, que, nos termos do artigo 1.846 do CC, compõe-se da metade dos bens da herança. Logo, é possível direcionar parte da herança a parentes diferentes dos herdeiros necessários, ou mesmo a estranhos. Ocorre que essa liberdade de testar somente pode ser legitimamente adotada quanto aos bens que não compuserem a legítima.

Então, dessa breve incursão na legislação civil, destaca-se a estipulação da ordem de sucessão (vocação hereditária), bem como a proteção dos herdeiros necessários (descendentes, ascendentes e cônjuge), no tocante à estipulação da legítima.

E quanto ao critério de parentesco para fins da legislação tributária ? RICARDO LACAZ MARTINS menciona a existência de dois critérios, ou seja, o primeiro é o “...de se tributar diferentemente cada parente, segundo o seu grau na escala sucessória...” e o segundo o “...de englobar em classes parentes de diferentes graus (tributação por escala)”<sup>238</sup>.

ALIOMAR BALEEIRO, ao lecionar sobre a personalização do imposto, menciona a discriminação por parentesco, relatando, para exemplificar essa distinção, a tributação por escala, uma vez que aduz “...alíquotas menores entre descendentes, ascendentes e cônjuges; médias para colaterais e pesadas para estranhos – cresce o índice numérico de progressão à medida que se distancia o parentesco”<sup>239</sup>.

---

<sup>238</sup> R. L. MARTINS, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 125.

<sup>239</sup> A. BALEEIRO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 261.

O Estado de Santa Catarina, no artigo 9º, V, a, 1 e 2, da Lei nº 13.136/2004, estipula que a alíquota será de 8% (oito por cento) quando o sucessor for colateral, herdeiro testamentário ou legatário; nessas duas últimas hipóteses, se o beneficiário não tiver relação de parentesco com o falecido.

Pensamos que a tributação de escala é o melhor critério, uma vez que fica difícil estabelecer a variação de alíquotas segundo grau de parentesco em algumas situações, por exemplo, distinção de alíquotas entre parentes de 3º e 4º graus<sup>240</sup>.

O Supremo Tribunal Federal, analisando a Lei nº 11.413, de 20 de dezembro de 1996, do Estado de Pernambuco, entendeu que a aplicação de alíquotas progressivas em razão da discriminação por parentesco não guarda relação com o Princípio da Capacidade Contributiva, e, portanto, não seria admissível<sup>241</sup>.

No entanto, e conforme expusemos, apesar da progressividade não se adequar perfeitamente à Capacidade Contributiva, entendemos válida essa discriminação em razão do grau de parentesco, mas com outro fundamento: finalidade extrafiscal, que tem por destino a defesa da família.

---

<sup>240</sup> Conforme RICARDO LACAZ MARTINS, “De nossa parte, entendemos que a legislação fiscal, independentemente do direito hereditário dos envolvidos na sucessão, deve agrupar as diferentes classes de herdeiros. Não nos parece haver qualquer motivo de ordem fiscal que justifique, por exemplo, a tributação diferenciada de parentes de quinto e sexto graus. Ademais, como demonstra SHULTZ, qualquer classificação indevida dos parentes em determinada classe fiscal não causaria grande injustiça.” – **Tributação...**, *op. cit.*, p. 126-127.

<sup>241</sup> Recurso extraordinário nº 958.709, Relator: Ministro DIAS TOFFOLI, 02 dez. 2016, disponível em: < <http://www.stf.jus.br> >, acesso em: 25 fev. 2018

## CAPÍTULO 5 CONCLUSÕES

### 5.1 CAPÍTULO 2

Comparando-se a Constituição Federal de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969 e com a Constituição Federal de 1988, é possível dizer que há uma ampliação e uma restrição da competência tributária.

Ampliação, pois, nos termos do artigo 23, I, da Constituição de 1967 – CF/67, com as modificações da referida emenda, o Imposto sobre Transmissão restringia-se aos bens imóveis, aos direitos reais e à cessão desses direitos. Já na Constituição Federal de 1988 – CF/88, há o alargamento para quaisquer bens ou direitos, abarcando as transmissões gratuitas, seja em razão da morte, seja por atos entre vivos (doações).

Redução, porque a CF/67, com as modificações da EC nº 01/69, abrangia as transmissões a qualquer título, ou seja, gratuita ou onerosa, por qualquer ato entre vivos ou em razão da morte. A CF/88 restringiu a competência aos atos gratuitos, em razão da morte, no caso do imposto analisado neste trabalho, ou entre vivos, no caso das doações.

O Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi editado sob a égide da Constituição Federal de 1946, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. – EC nº 18/65.

Essa a razão pela qual encontramos, no CTN, menções apenas a bens imóveis, bem como razão para, no mesmo disciplinamento, encontrarmos regras concernentes à transmissão em razão da morte e por atos entre vivos, gratuitos e onerosos.

Os elementos necessários para qualificar uma lei como complementar são: (i) possuir o nome jurídico de “lei complementar”, sendo originada de um processo legislativo de lei complementar; (ii) ser aprovada por maioria absoluta, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal; e (iii) dispor sobre matéria reservada à lei complementar.

Não há uma hierarquia necessária entre a lei complementar e a lei ordinária. Essa hierarquia somente ocorrerá quando a primeira for fundamento de validade da segunda.

Nos casos em que há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, essa superioridade pode advir de dois fundamentos: a) hierarquia formal, na hipótese em que a lei complementar disciplina o modo de elaboração, redação, modificação e consolidação das leis ordinárias; e b) hierarquia material, na hipótese em que a lei complementar disciplinar normas gerais que estabelecem o conteúdo das leis ordinárias instituidoras dos tributos.

Quanto às funções da lei complementar, após discorrer sobre as teorias que tratam sobre o tema: dicotômica e tricotômica, filiamo-nos, inicialmente, à última, uma vez que enxergamos três funções na lei complementar tributária: i) dispor sobre “conflitos de competência”; ii) regular as limitações à competência tributária; e iii) estabelecer normas gerais de Direito Tributário.

Às três funções acima acrescentamos uma quarta, prevista no artigo 146-A da CF, e que possibilita a fixação de critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

O Código Tributário Nacional foi parcialmente recebido pela Constituição Federal de 1988 com eficácia de lei complementar. Assim, o CTN é formalmente uma lei ordinária, mas possui conteúdo material de lei complementar, quando versa os temas postos sob a reserva da lei complementar.

A Constituição Federal de 1988 ampliou a competência do imposto sobre transmissão em razão da morte, de modo que ele pode alcançar também os bens móveis. No entanto, inexistente lei complementar do imposto sobre essa espécie de bens.

Nesse caso, com base no artigo 24, §3º, da Constituição Federal, e no artigo 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os Estados e o Distrito Federal poderão legislar sobre a matéria, em decorrência do exercício da competência legislativa plena.

No artigo 155, §1º, III, b, a Constituição Federal exige lei complementar, quando o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Assim, mesmo ante a ausência da lei complementar, entendeu-se pela possibilidade dos Estados e do Distrito Federal de exercerem a competência legislativa

plena, com fundamento no artigo 24, §3º, da Constituição Federal, e no artigo 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Os artigos do Código Tributário Nacional a respeito do Imposto sobre Transmissão de Bens foram recepcionados pela Constituição Federal, naquilo que não for incompatível com a Carta Maior.

Contudo, a análise dos dispositivos do CTN devem se empreendida com cautela, pelo fato de que, quando editado, o CTN tratava de um imposto diverso daquele que, hoje, é previsto para os Estados e para o Distrito Federal, no artigo 155, I, da Constituição Federal

O artigo 35, incisos I a III, do CTN, estabelece como “fato gerador” do imposto a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia e a cessão dos referidos direitos. As materialidades do ITCM são as transmissões que decorrem da morte.

O artigo 35, parágrafo único, do CTN, que prescreve que ocorrem tantos “fatos geradores” distintos quantos sejam os herdeiros ou os legatários, revela que o ITCM incide apenas sobre o quinhão efetivamente recebido pelo beneficiário, ou seja, a herança líquida.

Contudo, esse conteúdo é possível extrair diretamente da Constituição Federal, no seu artigo 145, §1º, que trata da capacidade contributiva.

O artigo 38 do CTN, que dispõe que “*A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos*”, é aplicável apenas aos bens imóveis.

A locução “valor venal” refere-se àquele valor que o imóvel alcançará em condições usuais do mercado.

A base de cálculo é apurada, ordinariamente, através do processo de inventário, previsto nos artigos 610 a 658 do Código de Processo Civil. Essa a razão da súmula nº 114 do STF dispor que, somente após a homologação dos cálculos, é que se torna exigível o ITCM.

Há outros dois procedimentos judiciais atuais em que o tributo também se releva importante, mas sem o caráter definitivo do inventário. Trata-se, do arrolamento, previstos nos artigos 659 e 664 do novo Código de Processo Civil. Nesses casos, o valor do tributo não está vinculado à decisão judicial, uma vez que a discussão da correção do valor não faz parte do objeto do processo. Dessa forma, discordando a

Fazenda Estadual, ela poderá prosseguir na persecução do “*quantum*” que entender correto, contudo, mediante o procedimento administrativo.

É possível a realização de inventário e partilha extrajudicial, viabilidade essa trazida pela Lei nº, 11.441, de 4 de janeiro de 2007. Esse ato normativo alterou a redação dos artigos 982 e 983 do Código de Processo Civil de 1973 – CPC/73, e inseriu o artigo 1.124-A no referido código. Na redação do atual Código Processual, o artigo 610, §1º, possibilita a realização de inventário e partilha extrajudicial, desde que todos sejam capazes e concordes. Duas considerações são cabíveis nesse caso. A primeira é a de que o valor do imposto recolhido pela parte terá a sua correção verificada pela autoridade administrativa. O segundo ponto diz respeito à competência para o recolhimento do ITCM relativamente aos bens móveis, que deverá ser o do último domicílio do autor da herança.

A parte inicial do artigo 39 do CTN, que determina que as alíquotas máximas deverão ser fixadas pelo Senado Federal, foi recepcionada por guardar consonância com o artigo 155, §1º, IV, da Constituição Federal.

Por outro lado, a parte final do artigo do Código, que permite que o Senado Federal distinga as alíquotas para atender à política nacional de habitação, não foi recepcionada, uma vez que Constituição Federal não conferiu esse papel àquela casa do Congresso Nacional.

O artigo 41 do CTN, que trata apenas dos bens imóveis, foi recepcionado, uma vez que adota o critério eleito pela Constituição, da situação do bem, nos termos do artigo 155, §1º, I.

Ademais, desempenha, em parte, a competência a ser estabelecida por lei complementar e exigida pela CF, no artigo 155, §1º, III, “b”.

O artigo 42 do CTN tem sua aplicação destinada ao Imposto sobre Transmissões entre vivos, até porque, em se tratando do ITCM, somente poderá figurar como contribuinte o herdeiro e/ou o legatário.

## 5.2 CAPÍTULO 3

Com o objetivo de estudar a regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Transmissão em razão da Morte, optamos por seguir a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, no particular.

A premissa metodológica adotada tem por escopo um esquema geral da regra-matriz de incidência e parte do ponto de vista do seu caráter instrumental, qualificado pela redução de dificuldades quando da análise dos mais variados tributos.

PAULO DE BARROS CARVALHO enxerga a norma tributária com uma estrutura bimembre: a hipótese ou antecedente, onde se localizam os dados relativos ao fato jurídico tributário e o conseqüente ou prescritor, donde se podem extrair as informações concernentes à relação jurídico-tributária.

Na hipótese, figuram os critérios material, temporal e espacial.

No primeiro, critério material, há a descrição de uma conduta pessoal caracterizada por um verbo pessoal e transitivo e seu complemento, e que dispõe sobre um comportamento revelador de riqueza, em atendimento à Capacidade Contributiva. O critério temporal estabelece os elementos necessários que possibilitam a identificação do momento em que o fato descrito acontece e inaugura o liame jurídico que enlaça o devedor e o credor, em razão de um objeto. Por fim, o critério espacial permite o reconhecimento do local em que o fato deve ocorrer.

No conseqüente, estão os critérios pessoal e quantitativo. No critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, encontramos os dados que permitem estabelecer os sujeitos da relação jurídica instaurada, ou seja, aquele que detém o direito de receber a quantia devida a título de tributo, o sujeito ativo, e aquele que possui o dever de dar pagar aquela quantia, obrigação de dar, ou seja, o sujeito passivo. Já no critério quantitativo, encontram-se os dados que viabilizam a fixação precisa do “*quantum debeatur*” da obrigação tributária, mediante a conjugação da alíquota e da base de cálculo.

### 5.3 CAPÍTULO 4

No critério material da hipótese de incidência do ITCM, deve ser apresentada uma conduta relacionada a uma pessoa, exteriorizada por um verbo e pelo seu complemento, e esse comportamento deve constituir uma manifestação de riqueza, de modo a atender à Capacidade Contributiva, em sua feição absoluta.

Quanto ao ITCM, a escolha do verbo deve representar uma conduta que atenda à Capacidade Contributiva, com atenção às disposições da legislação civil. A herança somente é efetivamente transferida com sua aceitação, conforme o artigo 1.804

do Código Civil, dispositivo que se aplica aos herdeiros, necessários e testamentários, bem como aos legatários.

Logo, a transmissão automática em decorrência da morte – a regra da “*saisine*” – na realidade, só se concretiza mediante a vontade do beneficiário do patrimônio do falecido, o que só pode ser confirmado no futuro, com a aceitação da herança.

Portanto, o “aceitar” caracteriza-se como o verbo do critério material do ITCM.

O complemento do referido verbo é composto a partir da locução “transmissão ‘*causa mortis*’ de quaisquer bens ou direitos”, expressa no artigo 155, I, da CF.

Entende-se que, para se atribuir sentido aos vocábulos utilizados no artigo 155, I, da CF, deve-se valer da distinção entre direitos reais e direitos pessoais. Contudo, o certo é que foi deferido um leque bem largo ao legislador, para a instituição do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

Podem figurar na materialidade do ITCM os bens ou direitos que, em um contexto de transmissão “*causa mortis*”, obedecem cumulativamente aos seguintes pressupostos: (i) o direito ou o bem devem ser transmissíveis e (ii) o direito ou o bem devem ter expressão econômica.

A renúncia à herança retroage à data da abertura da sucessão, nos termos do artigo 1.804, parágrafo único, do Código Civil.

Logo, não havendo transmissão, não há que se falar em manifestação de riqueza e, por consequência, na incidência do ITCM. No entanto, para que isso ocorra, vale dizer, para que não haja a incidência do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, a renúncia deve ser pura e simples, sem a existência de qualquer ressalva. A esse tipo de renúncia dá-se também o nome de abdicativa.

Por outro lado, se a renúncia for a favor de determinada pessoa, haverá a incidência do ITCM, bem como do imposto sobre doação, se se tratar de ato gratuito, ou do imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI, se oneroso. Essa é a denominada “renúncia translativa”.

Tecnicamente, só podemos falar de renúncia quando for abdicativa, uma vez que na “renúncia translativa” há, primeiro, uma aceitação tácita, e, na

sequência, uma cessão da herança a determinada pessoa, o que nos impede de tratar o fato propriamente como renúncia.

No caso do usufruto, mais precisamente na hipótese de sua extinção, não há nova incidência do ITCM. Isso porque o usufruto não se transfere, ele é extinto, não sendo o nu proprietário herdeiro do usufrutuário.

Em se tratando de fideicomisso, não é possível estabelecer como materialidade do imposto a sua extinção. Eis que a substituição fideicomissária inaugura uma dupla situação jurídica, porém derivada de um mesmo antecedente, ou seja, fiduciário e fideicomissário ocupam posições diversas em um mesmo fenômeno jurídico. Um deles tem uma titularidade temporária; o outro diferida. Não há um nova transmissão de bens.

A enfiteuse é um direito no qual o enfiteuta possui o domínio útil do imóvel aforado, direito esse que tem caráter permanente, sendo transmissível, seja por ato “*inter vivos*”, seja “*causa mortis*”, ostentando ainda o caráter oneroso, como o pagamento anual do chamado foro e, em caso de alienação ou resgate, com o pagamento do laudêmio.

O novo Código Civil, no artigo 2.038, proibiu a instituição de novas enfiteuses ou subenfiteuses, subordinando as existentes ao regime jurídico estabelecido nos artigos 678 a 694 do Código Civil de 1916.

Ademais, no Código Civil de 2002, no artigo 1.369, o legislador optou pelo direito real de superfície, no sentido da execução da tarefa antes reservada à enfiteuse.

No caso de seguro de vida, a morte é apenas uma condição para a ocorrência do direito do beneficiário. Assim, a indenização decorrente do sinistro é posterior ao óbito, de modo que não se a deve incluir nos valores integrantes da herança, nos termos, inclusive, do artigo 794 do Código Civil.

O beneficiário será designado expressamente pela vontade do contratante do seguro de vida e, em caso de omissão, pela lei. No caso de designação legal, o beneficiário será um daqueles descritos pelo artigo 792 do Código Civil, e a percepção da indenização não decorre do direito advindo da sucessão hereditária.

Conclui-se, assim, que o seguro de vida não integra a herança, passando, pois, ao largo da incidência do Imposto sobre Transmissão em Razão da Morte.

O critério temporal da hipótese de incidência do ITCM é o que nos revela o exato instante em que os pressupostos de fato da hipótese de incidência ocorrem, tendo por consequência o estabelecimento da relação jurídica tributária, ou seja, o direito do sujeito ativo de cobrar a prestação e o dever do sujeito passivo de adimpli-la.

Voltando os olhos para o Direito Civil, o ato da aceitação da herança é o determinante para a ocorrência da transmissão dos bens do falecido. É a aceitação a conduta humana reclamada, e é com base nela, condicionada pelas coordenadas de espaço e tempo, que verificamos o perfazimento dos pressupostos necessários e suficientes para se determinar a ocorrência do fato correspondente à hipótese tributária.

Afirmamos que é no ato da aceitação que se identifica o átimo legal da realização da coordenada temporal do fato. No entanto, pelo fato de o Código Civil dispor, no artigo 1.804 que “*Aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro, desde a abertura da sucessão*”, e em razão da legislação tributária não ter regulado de forma diversa, conclui-se, com base no artigo 109 do CTN, ser a abertura da sucessão o momento escolhido como critério temporal da hipótese do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

O critério espacial da hipótese do ITCM, escolhido com relação aos bens imóveis, foi a localização deles, vale dizer, o Imposto sobre Transmissão em razão da Morte será devido ao estado em que o referido bem estiver situado.

Quanto aos bens móveis, a Constituição da República atribui a competência do ITCM ao Estado ou Distrito Federal em que se processar o inventário ou o arrolamento, sendo certo que os referidos ritos têm sua disciplina no Código de Processo Civil.

O critério adotado pelo artigo 48 do Código de Processo Civil foi o do domicílio do autor da herança, em sintonia com a prescrição do artigo 1.785 do Código Civil, “*in verbis*”: “*A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido*”.

E em razão da disposição constitucional se referir ao local em que se processa o arrolamento ou inventário, entende-se que, quando se fala de domicílio, refere-se ao civil, e não ao tributário.

Em termos do critério pessoal da consequência tributária do ITCM, o sujeito ativo é o Estado ou Distrito Federal, sendo que as considerações levadas a efeito,

quando do estudo do critério espacial, têm plena conexão para determinar o correto sujeito ativo.

No que se refere ao sujeito passivo, os contribuintes do imposto somente podem ser o herdeiro, necessário ou testamentário, e o legatário. Isso porque a herança transmitida só tem essas pessoas como beneficiárias.

Na condição de responsável, podem ser postas aquelas pessoas que, sem revestir a condição de contribuinte, devem recolher o imposto por exigência da lei, nos termos do artigo 121, II, do CTN. Contudo, o legislador não pode indicar o responsável de modo aleatório, uma vez que a causa da responsabilidade e seus efeitos têm de se justificar juridicamente.

No que tange ao critério quantitativo da consequência do ITCM, ele deve alcançar a riqueza efetivamente percebida pelo herdeiro e/ou legatário, motivo pelo qual entendemos que o gravame somente pode levar em consideração a herança líquida.

Ademais, uma vez aceita a herança, cujo ato se tem por verificado a partir da abertura da sucessão, é nesse momento, o da abertura da sucessão, que se deve identificar a legislação tributária aplicável, ou melhor, aquela que se refere aos contornos da regra-matriz de incidência tributária, tais como a relativa à hipótese, alíquota, a definição do sujeito ativo e passivo, enfim, o regime jurídico tributário, inclusive em relação à base de cálculo.

Consequência desse entendimento é que os valores a serem adotados com relação aos bens e direitos transmitidos é o da data do óbito. É certo que há uma distância temporal, às vezes significativa, entre a data do falecimento e o momento do recolhimento do imposto. Para manutenção do valor dos bens ou dos direitos transmitidos pode-se corrigi-los monetariamente, evitando-se, assim, a deterioração dos valores em razão da inflação, seja em benefício do sucessor seja em seu prejuízo.

Quanto aos bens imóveis, a base de cálculo deve ser o valor venal.

As legislações estaduais, ordinariamente, dispõem no sentido de que, na apuração do imposto, o valor do bem imóvel não poder ser inferior aos valores utilizados com relação ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI ou ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, tratando-se de imóveis urbanos, ou dos valores utilizados para o cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, no caso dos imóveis rústicos.

Embora as bases de cálculo para os referidos impostos – ITBI, IPTU e ITR – sejam bons indicadores do valor do bem imóvel, não se pode levar ao extremo a impossibilidade do ITCM de ter em sua base de cálculo uma importância inferior.

Isso porque, se, de ordinário, os valores do IPTU, do ITBI e do ITR estão abaixo do valor do mercado, não é impossível imaginar situações em que se verifiquem estar bem acima desse valor, atuando sobre uma base de cálculo irreal. Nessas situações, a base de cálculo do ITCM, não estará desempenhando adequadamente sua função de mensurar as reais proporções econômicas do fato.

No tocante aos bens móveis, os Estados e o Distrito Federal legislam sobre eles com fundamento na competência plena. A fixação da base de cálculo toma em consideração, por vezes, o valor venal.

No entanto, para alguns bens móveis e outros direitos há critérios diferentes para a fixação da base de cálculo, a exemplo do que ocorre na enfiteuse e no usufruto, ou ainda com relação aos valores mobiliários.

No que se refere às alíquotas, o artigo 155, §1º, IV, da Constituição, confere ao Senado Federal a tarefa de fixação das alíquotas máximas.

As alíquotas do ITCM são aquelas vigentes quando da abertura da sucessão, entendimento esse que conta inclusive com o respaldo do STF, haja vista do teor de enunciado nº 112 da súmula de sua jurisprudência dominante.

Via de regra, o legislador, para o estabelecimento da alíquota, vale-se da proporcionalidade ou da progressividade.

O Senado Federal, no artigo 2º da Resolução nº 09/1992, estabeleceu a possibilidade das legislações estaduais preverem alíquotas progressivas, em razão do quinhão que cada herdeiro receber. Contudo, essa prescrição extrapolou o papel que a Constituição Federal conferiu àquela casa do Congresso Nacional, uma vez que o artigo 155, §1º, IV, estabeleceu competir ao Senado Federal apenas a fixação das alíquotas máximas do imposto.

No entanto, entende-se possível que as legislações estaduais estabeleçam alíquotas progressivas. Isso porque o recebimento de uma herança representa claro incremento de riqueza no patrimônio do herdeiro, de modo a possibilitar, inclusive, a manipulação das alíquotas em função dos bens e direitos efetivamente percebidos. Assim, em ocorrendo maior base de cálculo, permite-se a elevação das alíquotas, providência essa que nada mais representa do que a

concretização da medida Capacidade Contributiva. Esse é, inclusive, o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, há legislações estaduais que estabelecem alíquotas diversas em razão do grau de parentesco, prevendo uma incidência menos gravosas para os parentes mais próximos.

Essa previsão, por ter por finalidade menos a arrecadação e mais a defesa da família, revela o seu caráter extrafiscal. Ademais, entende-se legítima essa forma distinta de cobrança do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte.

Esta dissertação teve por objetivo a análise da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Transmissão em razão da Morte, que infelizmente é um tema pouco trabalhado em nossa doutrina.

Esperamos ter propiciado ao leitor um estudo coerente, consistente e claro, de modo a auxiliar na compreensão desse imposto, bem como servir de estímulo para que se produzam outras obras sobre a matéria, viabilizando, assim, o necessário debate a respeito do Imposto sobre Transmissões em razão da Morte e o consequente avanço da Ciência do Direito Tributário.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. Imposto de transmissão *causa mortis* e doação na Constituição Federal. *In*: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira e PASIN, João Bosco Coelho (coord.). **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 315-321.

ARAÚJO, Petronio Baptista. **O impôsto sôbre a transmissão de propriedade(sic)**. Rio de Janeiro: FGV, 1954.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. Atualização de: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD – Estudo das Regras-Matrizes de Incidência. *In*: SANTI, Eurico Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1115-1142.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT, 1975.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais & Municipais**. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 5.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. Entre a dignidade da pessoa humana, *nudges* e extrafiscalidade: a convivência da liberdade, da igualdade e da solidariedade. *In*: VALLE, Mauricio Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: Ao mestre e amigo com carinho....** São Paulo: Noeses, 2017, p. 901-940.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de; GOUVÊA, Marcus de Freitas; LUSTOZA, Helton Kramer. **Tributos em espécie**. Salvador: JusPODIVM, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. ITCM, um imposto sobre a morte? **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, RT, nº 79, mar./abr. 2008, p. 128-143.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado, nota complementar, *in* A. BALEEIRO **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. Atualização de: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FARIAS, Cristiano Chaves de.; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e LINDB**. v.1. 15. ed. JusPODIVM, 2017.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito civil: sucessões**. v.7. 3.ed. JusPODIVM, 2017.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito civil: reais**. v.5. 13.ed. JusPODIVM, 2017.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2015.

FERNANDES, Odmir. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos (arts. 34 a 42). *In*: FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 7.ed. São Paulo: RT, 2017, p. 174-200.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 3.ed. São Paulo: RT, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. **Reponsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; VEIRA, Albino Carlos Martins; COSTA, Mauro José Gomes da. **Súmulas do STF organizadas por assuntos e comentadas**. 5.ed. Salvador: JusPODIVM, 2012.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: parte geral**. v.I. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: direito das sucessões.** v.7. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição.** São Paulo: RT, 1985. (Coleção Textos de Direito Tributário, 10).

\_\_\_\_\_. **Sujeição Passiva Tributária.** CEJUP: Belém, 1986

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de: MACHADO, João Baptista. 8.ed. 5.tir. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2015.

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 Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). São Paulo, 2002.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das Heranças e Doações.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). São Paulo, 1998.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e contribuições federais.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de direito privado – Parte Geral – Introdução, Pessoas Físicas e Jurídicas.** T.I. 2.ed. Campinas: Bookseller, 2000.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral.** v.1. 33.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito civil: direito das sucessões.** v.6. 30.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MOSCHETTI, Francesco. ***El principio de capacidad Contributiva.*** Tradução: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazques. Madrid: *Instituto de Estudios Fiscales*, 1980.

NICÁCIO, Antônio. **Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”(sic).** Rio de Janeiro: ALBA, 1959.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCMD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18.ed. São Paulo, Saraiva, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: introdução ao direito civil e teoria geral de direito civil**. v.I. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. **Instituições de direito civil: direito das sucessões**. v.VI. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

PERES, Eduardo Moreira; VALENTIN, Jefferson. **Manual do ITCMD – SP**. São Paulo: Letras Jurídicas, 2017.

PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. São Paulo: Verbatim, 2009.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 3.ed. Rio de Janeiro: GZ, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos: teoria geral e espécies**. Niterói: Impetus, 2013.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto sobre a transmissão de bens ou direitos a eles relativos – *causa mortis* e “doações”. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS; Rogério Gandra da Silva (coord.). **Tratado de Direito Tributário**. v.1. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 845-867.

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, Canisio de. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação: aspectos teóricos e práticos**. 3.ed. Mafra: Nitram, 2014.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

\_\_\_\_\_. Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva, *In*: SOUZA, Priscila de (org) e CARVAHO, Paulo de Barros (coord.), **50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 687-730.

\_\_\_\_\_. Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: O Rei está Nu! *In*: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. v.2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 148-215.

\_\_\_\_\_. IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade! *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; e CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164-226.

\_\_\_\_\_. Prefácio – Em busca da verdade sobre o IPI: dos voos com instrutor aos voos solos ousados. *In*: VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. XXV –XLIII.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.