

CLAYTON EDUARDO PRADO

**O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* DE
QUAISQUER BENS OU DIREITOS**

**Regra-matriz de incidência, isenção, lançamento,
decadência e prescrição**

MESTRADO EM DIREITO

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
SÃO PAULO – 2007**

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

CLAYTON EDUARDO PRADO

**O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* DE
QUAISQUER BENS OU DIREITOS**

**Regra-matriz de incidência, isenção, lançamento,
decadência e prescrição**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário), sob a orientação do Professor Doutor Estevão Horvath.

SÃO PAULO – 2007

BANCA EXAMINADORA

Aos meus pais, Lincoln e Jesi, pelas oportunidades que me ofereceram, pelos valores que me ensinaram e por sempre estarem ao meu lado.

À Ana Maria e ao André, com amor.

AGRADECIMENTOS

Ao Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, por estimular e patrocinar o aperfeiçoamento intelectual dos integrantes da carreira.

Aos meus colegas da Procuradoria Fiscal, Vera, Pasqual, Luciano, Mônica, Lia, José Renato e Malu, pela amizade e o constante apoio. E à Cleide, pela inestimável colaboração.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, cuja obra me inspirou escrever este trabalho.

Ao meu orientador e caro amigo, Professor Estevão Horvath, pela orientação e pela significativa presença – traduzida em incentivo, apoio, conselhos e lições – durante todo o mestrado.

RESUMO

PRADO, Clayton Eduardo. **O imposto sobre transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos**: regra-matriz de incidência, isenção, lançamento, decadência e prescrição. 2007. 162 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

O trabalho trata do imposto sobre transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos (ITCM) e tem entre seus objetivos construir a sua regra-matriz de incidência, a partir do exame das normas constitucionais que disciplinam esse tributo, identificando as duas equações que a compõem: o antecedente (hipótese tributária), descrevendo os seus critérios material, espacial e temporal; e o conseqüente (relação jurídica tributária), identificando os seus critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Construída a regra-matriz de incidência tributária, examina as normas da Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo, objetivando verificar em que medida elas são compatíveis com o perfil constitucional desse tributo. A seguir, a legislação paulista volta a ser o foco, com a finalidade de se analisar o fenômeno da isenção do imposto sobre transmissão *causa mortis*. Posteriormente, trata do lançamento tributário do ITCM, constatando os traços peculiares a esse tributo, sobretudo quando apurado no âmbito de processos judiciais. O tópico final visa enfrentar duas intrincadas questões: a decadência e a prescrição do ITCM, onde se verifica, igualmente, que esse imposto possui singularidades decorrentes da sua forma de apuração.

Palavras-chave: Direito tributário. Imposto sobre transmissão *causa mortis*.
Regra-matriz de incidência. Isenção. Lançamento. Decadência. Prescrição.

ABSTRACT

PRADO, Clayton Eduardo. **O imposto sobre transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos**: regra-matriz de incidência, isenção, lançamento, decadência e prescrição. 2007. 162 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

The study concerns about the inheritance taxation and intends to construct its basic rule of incidence, from the examination of the constitutional rules that discipline this tax, identifying the two equations that compose it: the antecedent (hypothesis tax), describing its material, spatial and temporal criteria; and the consequence (legal relationship tax), identifying its personal (active and passive subject) and quantitative (aliquot and taxable base) criteria. At the second moment, it examines the Law n. 10.705/2000 of the São Paulo State to verify if it is compatible with the constitutional profile of this tax. Further on, the São Paulo legislation comes back to be the focus, to analyse the tax exemption phenomenon. Later, it concerns about the tax assessment, evidencing the peculiar aspects of this tax. The final topic intends to face two intricate questions: the decadence and the prescription of the ITCM.

Key-words: Tax law. Inheritance taxation. Basic rule of incidence. Tax exemption. Tax assessment. Decadence. Prescription.

SUMÁRIO

PALAVRAS INICIAIS	12
INTRODUÇÃO	14
1 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS E EPISTEMOLÓGICOS	16
1.1 Delimitação do objeto	16
1.2 Direito e linguagem	18
1.3 Sistema do direito positivo e da ciência do direito.....	19
1.4 Sistema constitucional brasileiro	22
1.4.1 Princípios constitucionais gerais	23
1.4.2 Princípios constitucionais tributários	24
1.4.3 Competência tributária	25
1.5 Normas jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito.....	25
1.6 Normas gerais em direito tributário	26
2 LEI COMPLEMENTAR E O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO	
<i>CAUSA MORTIS</i>	29
2.1 Ausência de lei complementar e a autonomia dos Estados para instituírem impostos da sua competência.....	30
2.2 Ausência da lei complementar prevista no artigo 155, parágrafo 1º, III, “b”, da Constituição Federal	33
2.2.1 Conflitos entre os Estados	33
2.2.2 Bitributação internacional.....	36
2.3 Código Tributário Nacional e o ITCM.....	37

2.3.1 Critério material da hipótese tributária (art. 35 do CTN).....	38
2.3.2 Base de cálculo (art. 38 do CTN)	43
2.3.3 Alíquota (art. 39 do CTN)	44
2.3.4 Sujeito ativo (art. 41 do CTN).....	46
2.3.5 Sujeito passivo (art. 42 do CTN)	48
2.4 Competência tributária e a Lei n. 11.441/2007.....	49
3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	53
3.1 Estrutura lógica: hipótese e consequência.....	53
3.2 Critérios da hipótese: material, espacial e temporal.....	54
3.2.1 Critério material.....	55
3.2.2 Critério espacial	56
3.2.3 Critério temporal.....	57
3.3 Critérios do consequente: pessoal e quantitativo.....	57
3.3.1 Critério pessoal: os sujeitos da relação tributária.....	58
3.3.2 Critério quantitativo: a definição da base de cálculo e da alíquota.....	60
4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO <i>CAUSA MORTIS</i> DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS.....	61
4.1 Critérios da hipótese: material, espacial e temporal.....	62
4.1.1 Critério material.....	62
4.1.1.1 O critério material na Lei n. 10.705/2000	64
4.1.2 Critério espacial	71
4.1.3 Critério temporal.....	73
4.2 Critérios do consequente: pessoal e quantitativo.....	73
4.2.1 Critério pessoal – os sujeitos da relação tributária.....	73

4.2.1.1 Sujeito ativo.....	73
4.2.1.2 Sujeito passivo	74
4.2.2 Critério quantitativo: base de cálculo e alíquota.....	79
4.2.2.1 Base de cálculo.....	79
4.2.2.2 Alíquota.....	88
5 ISENÇÃO	98
5.1 A isenção do imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> prevista no artigo 6º, I, “a” da Lei n. 10.705/2000.....	100
6 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	105
6.1 O lançamento tributário e a norma individual e concreta produzida pelo particular.....	106
6.1.1 Conceito de lançamento tributário.....	106
6.1.2 Lançamento por homologação ou autolanzamento: a norma individual e concreta produzida pelo particular	108
6.1.3 A positivação do direito e a constituição do crédito tributário.....	110
6.2 O lançamento do imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> na legislação paulista.....	111
6.3 A apuração do imposto <i>causa mortis</i> nos inventários e arrolamentos	114
6.3.1 Inventários.....	114
6.3.2 Arrolamentos.....	117
6.3.3 Inventário e partilha extrajudicial: reflexos da Lei n. 11.441/2007 na apuração e no recolhimento do ITCM.....	121

7 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO	
<i>CAUSA MORTIS</i>	123
7.1 A decadência do ITCM.....	124
7.1.1 Prazo para a constituição do crédito tributário na ausência de ajuízamento do processo ou da lavratura de escritura pública de inventário e partilha e sem pagamento do imposto	126
7.1.2 Prazo para a constituição do crédito tributário se ajuizado inventário sob rito solene.....	131
7.1.3 Prazo para a constituição do crédito tributário se ajuizado arrolamento ou lavrada escritura pública de inventário e partilha, com pagamento antecipado do imposto	132
7.1.4 Prazo para a constituição do crédito tributário se ajuizado arrolamento, sem apresentação da declaração do ITCM e sem pagamento antecipado do imposto.....	134
7.2 Prescrição do ITCM	137
7.2.1 Prescrição na hipótese de inventário sob rito solene	138
7.2.2 Prescrição na hipótese de arrolamento.....	140
7.2.3 Prescrição na hipótese de inventário extrajudicial	140
8 SÍNTESE CONCLUSIVA.....	142
REFERÊNCIAS.....	157

PALAVRAS INICIAIS

Interessei-me pelo imposto sobre transmissão *causa mortis* a partir de 1998, quando, na qualidade de procurador do Estado de São Paulo, fui incumbido em representá-lo nos processos de inventário e arrolamento, a fim de examinar a exatidão dos recolhimentos tributários.

Àquela altura, o imposto ainda era exigido com base na Lei estadual n. 9.591/66, parcialmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, e incidia apenas sobre as transmissões imobiliárias não onerosas e demais direitos a elas relativos, porquanto o Projeto de Lei n. 649/89, que visava instituir o ITCMD neste Estado, foi, em 1992, vetado integralmente pelo Governador do Estado, mantido o veto pela Assembléia Legislativa.

Com a mudança de governo, em 1995, passou-se a cogitar, na esfera do Poder Executivo, o envio de um novo projeto para regulamentar a competência desse tributo, mas apenas no ano 2000, sobretudo após a aprovação da chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, surgiu o real interesse de se concretizar esse propósito.

Em virtude da minha atuação nessa área, tive a oportunidade de opinar sobre o anteprojeto elaborado no seio da Secretaria da Fazenda e participar do grupo que elaborou a minuta da norma que regulamentou o diploma legal dela originado (Lei n. 10.705/2000), contribuiu para o desenvolvimento do sistema

eletrônico de apuração do imposto e sugeriu significativas modificações na então recém-editada lei, que culminou com a aprovação da Lei n. 10.992/2001.

Tal experiência me proporcionou a participação em muitos debates sobre o tema, levando-me naturalmente a refletir sobre diversas questões relativas à nova legislação paulista, exigindo o exame de normas constitucionais, tributárias, processuais e civis que disciplinam a matéria.

Buscar um exame aprofundado de alguns tópicos relacionados ao imposto sobre transmissão *causa mortis* é o que me motiva a elaborar este trabalho.

INTRODUÇÃO

Comparada à de 1967, a atual Constituição Federal modificou significativamente a repartição de competências relativas ao imposto sobre a transmissão de bens.

Se, no regime anterior, competia aos Estados instituir o chamado imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI), a nova Carta outorgou-lhes competência para instituir o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e sobre doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), reservando aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI oneroso).

Portanto, embora parte da anterior competência estadual tenha sido *transferida* aos Municípios, os Estados¹, em contrapartida, receberam competência para instituir o imposto sobre quaisquer bens ou direitos, quando se tratar de transmissão gratuita.

Assim, o direito pátrio restabeleceu a normatividade anterior à Emenda Constitucional n. 18/65 à Constituição Federal de 1946, aproximando-se do direito vigente nas demais nações ocidentais, *remodelando e atualizando* o imposto sobre transmissões gratuitas, pois era inconcebível a sua incidência somente sobre transmissões imobiliárias, em época cujos valores mobiliários são consideravelmente mais representativos.

¹ As referências feitas aos *Estados* também valem para o *Distrito Federal*, nos termos do *caput* do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

Nas palavras de Misabel Derzi:

“A Constituição de 1988, mais igualitária do que as anteriores, cedeu ao fato de que as grandes fortunas no Brasil e alhures são preponderantemente mobiliárias e não centradas em bens imóveis, razão pela qual pôs de lado o argumento de que a incidência do imposto pulverizaria o capital realizado em ações ou cotas, ou provocaria a desintegração de empresas. O receio não se justifica, pois o imposto sobre heranças e doações existente nos EUA ou nos países europeus, em regra, é amplo para colher não apenas os bens imóveis, como aqueles móveis, sem prejuízo de crescente tendência de cumulação do capital inerente ao sistema capitalista.”²

Ainda assim, no Brasil os impostos sobre o patrimônio representam insignificante peso na composição da arrecadação tributária, correspondendo a cerca de 1% do PIB, contribuindo o ITCMD com inexpressivos 0,04%³, enquanto a arrecadação total atinge o impressionante percentual de quase 35%⁴. Talvez, por essa razão, os impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação sejam tão pouco estudados em nosso país. Não obstante, no âmbito da ciência do direito, há inúmeras questões a merecer reflexão.

² **Direito tributário brasileiro**, p. 260.

³ Amir Antônio Khair; Luciane Melo, O sistema tributário e os impostos sobre o patrimônio, in Ciro Biderman; Paulo Arvate, (Orgs.), **Economia do setor público no Brasil**, p. 255.

⁴ Julianna Sofia, *Folha de S. Paulo*, 22 ago. 2007, Caderno Dinheiro, p. B1.

1 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS E EPISTEMOLÓGICOS

1.1 Delimitação do objeto

Embora possuam a mesma gênese e muitos traços de similitude, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e o imposto sobre transmissão por doação possuem vários aspectos que os distinguem.

Por tal razão, optamos por centrar nossos estudos no imposto sobre transmissão *causa mortis* (que também será referido por ITCM), com o propósito de construir a sua regra-matriz de incidência, na linha preconizada por Paulo de Barros Carvalho. Posteriormente, tencionamos examinar as regras de isenção previstas na Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo e analisar outras três questões consideravelmente desafiadoras desse peculiar tributo: o lançamento, a decadência e a prescrição.

Objetivando elaborar um trabalho de cunho científico, cabe, desde já, delimitar o seu objeto.

O direito positivo disciplina as relações interpessoais, o comportamento humano, por meio de uma linguagem prescritiva.

O objeto da ciência do direito é exatamente o conjunto de normas válidas de uma comunidade, num dado momento histórico, competindo ao cientista do direito investigá-lo, interpretá-lo e descrevê-lo, segundo determinada metodologia.

Nesse sentido, concentraremos nossas atenções às normas em vigor no direito pátrio relacionadas ao tema, partindo do postulado kelseniano de que o cientista do direito deve ocupar-se exclusivamente com a norma posta, que constitui seu objeto, abstraindo qualquer aspecto valorativo ou outro elemento que tenha interferido na sua produção, pois são estranhos a ele.

Assim sendo, iniciaremos pela análise das normas constitucionais relacionadas ao tema para, num segundo momento, examinar as normas de nível complementar. Considerando que a competência para instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis* é estadual, para que a investigação se complete, é imprescindível analisar a legislação ordinária instituidora do tributo objeto das nossas atenções. Pela familiaridade já apontada, a nossa investigação se estenderá ao exame da Lei n. 10.705/00 do Estado de São Paulo (na redação dada pela Lei n. 10.992/2001, que introduziu substanciais modificações ao texto original), no que for pertinente aos temas que nos propomos a examinar. Portanto, não farão parte das nossas investigações as legislações de outros Estados e do Distrito Federal.

Por outro lado, o exame das normas constitucionais, complementares e tributárias *stricto sensu* será insuficiente, dado que o tema requer também a análise de normas civis, processuais e administrativas, cabendo relembrar as

lições de Paulo de Barros Carvalho quanto à unicidade e à incindibilidade do ordenamento jurídico.⁵

Ao final, pretendemos verificar em que medida as normas estaduais foram editadas segundo os parâmetros constitucionais.

1.2 Direito e linguagem

Se o direito positivo é composto por um conjunto de normas válidas, parte-se da premissa de que se está diante de um objeto cultural vertido em linguagem. Portanto, para bem apreendê-lo, é fundamental enfocá-lo como fenômeno lingüístico, utilizando-se da semiótica, ciência responsável pelo estudo dos signos.

Após advertir sobre a necessidade de se manter coerência com a premissa escolhida, Paulo de Barros Carvalho assevera:

“Se fixamos o pressuposto de que o direito positivo é uma camada lingüística, vazada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade, nada mais natural que apresentarmos a proposta de interpretação do direito como um sistema de linguagem. E o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática.”⁶

⁵ **Curso de direito tributário**, p. 13.

⁶ *Ibidem*, p. 97.

Portanto, o objeto deve ser analisado sob os três ângulos acima citados:

- a) sintático ou lógico, por meio do qual se examina a relação dos signos entre si, ou seja, se verifica a construção da linguagem, segundo regras e códigos próprios;
- b) semântico, para examinar os signos em relação com os objetos ou situações a que se referem;
- c) pragmático, pelo qual se analisa a forma como os signos são utilizados.

Realizado o corte epistemológico para delimitar o objeto, e com o apoio desse instrumental, o cientista do direito estará apto a descrever a linguagem prescritiva com rigor e precisão terminológica, cabendo relembrar a conhecida advertência de Norberto Bobbio, segundo o qual, “o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência determinada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência”.⁷

1.3 Sistema do direito positivo e da ciência do direito

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “a palavra sistema, etimologicamente do grego *systema*, provém de *syn-istemi* e significa o composto, o construído. Na sua significação mais extensa, o conceito aludia, de modo geral, à idéia de uma totalidade construída, composta de várias partes. Conservando a

⁷ Teoria della scienza giuridica, Torino: Giappichelli, 1950, p. 200, apud Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 241.

conotação originária de ‘conglomerado’, a ela agregou-se o sentido específico de ‘ordem’, de ‘organização’”.⁸

Para Geraldo Ataliba, “os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros”.⁹

Examinando esse mesmo vocábulo, Paulo de Barros Carvalho observa que as palavras em geral são ambíguas, possuindo uma significação de base e outra contextual. “Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum.”¹⁰

Sistema jurídico é expressão ambígua, que tanto pode significar o sistema da ciência do direito quanto o do direito positivo. Não só a ciência do direito, como também o direito positivo, seu objeto, são sistemas, pois ele possui um mínimo de racionalidade que lhe garante esse *status*.

Denomina-se sistema empírico do direito positivo o conjunto de normas jurídicas que se relacionam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e verticais (relações de subordinação), obtidas a partir do conjunto de todos os textos legais em vigor, num determinado espaço e tempo.

⁸ **Conceito de sistema no direito:** uma investigação jusfilosófica a partir da obra de Emil Lask, p. 9.

⁹ **Sistema constitucional tributário brasileiro,** p. 4.

¹⁰ **Curso de direito tributário,** p. 129.

Esse sistema, veiculado em linguagem prescritiva, é o objeto do cientista do direito, que irá sobre ele emitir enunciados cognitivos, formando um outro sistema. Enquanto naquele encontramos contradições e lacunas, neste isso não ocorre, pois a ciência deve observar a lei da lógica da não contradição.

O direito positivo forma um sistema de proposições prescritivas, destinado a regular as condutas intersubjetivas e é composto por normas, que se encontram dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, tanto no aspecto material como no formal, a partir da norma hipotética fundamental, que dá fundamento de validade à Constituição positiva. Trata-se de um sistema dinâmico, que prevê a forma como ele próprio será criado e alterado.

Enquanto as ciências naturais descrevem fenômenos regidos pelo princípio da causalidade, a ciência do direito, que tem como foco temático um fenômeno lingüístico, descreve a relação entre o fato jurídico e os seus efeitos, irradiados em consequência do princípio da imputação.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a norma hipotética fundamental, axioma criado por Kelsen, é o postulado que dá sustentação à ciência do direito, “demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação. Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitações de fatos que a antecedam. (...) Com ela se inicia o processo derivativo e nela se esgota o

procedimento de fundamentação. É fruto de um artifício de pensamento humano, e a Filosofia do Direito a tem como pressuposto gnosiológico do conhecimento jurídico”.¹¹

1.4 Sistema constitucional brasileiro

A partir dos conceitos examinados, o ordenamento jurídico brasileiro pode ser concebido como um sistema de normas de estrutura e de comportamento, que têm por fundamento de validade a Constituição Federal. No subsistema das normas constitucionais, localizam-se principalmente regras de estrutura, voltadas a disciplinar a produção de novas normas, dispendo sobre órgãos e procedimentos por meio dos quais as regras devem ser criadas, modificadas ou expurgadas do sistema.

Dentro do subsistema constitucional brasileiro, é possível identificar o subsistema constitucional tributário, formado pelas normas que versam sobre matéria tributária em nível constitucional, outorgando poderes às pessoas políticas, delimitados por regras que assegurem garantias aos cidadãos. Estatui normas que são verdadeiros princípios, que irão reger as regras que lhes são subordinadas.

¹¹ Curso de direito tributário, p. 135.

1.4.1 Princípios constitucionais gerais

Segundo Roque Carrazza, “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.¹²

Para Paulo de Barros Carvalho, o direito positivo, como objeto cultural produzido pelo homem, recebe uma carga de valor, que varia de intensidade de norma para norma, de tal forma que existem regras que influenciam de maneira mais forte o sistema, as quais são denominadas princípios.

Segundo ele, o vocábulo princípio contém quatro conotações: a) norma com valor expressivo; b) norma portadora de limites objetivos; c) valor inserto em norma, independentemente das estruturas normativas; e d) limites objetivos, independentemente das estruturas normativas.

Sempre que o intérprete se deparar com princípios enquanto valores, terá dificuldade em realizar a exegese, dada a forte subjetividade própria dessa categoria; enquanto limites objetivos, mais facilmente construirá os sentidos dos enunciados.

¹² **Curso de direito constitucional tributário**, p. 33.

Ele destaca o princípio da justiça como a diretriz suprema do ordenamento, os princípios da certeza do direito e da segurança jurídica como sobreprincípios, encontrando-se num patamar superior aos demais.

Ainda como princípios gerais do direito, relaciona os da igualdade, legalidade, irretroatividade das leis, universalidade da jurisdição, de ampla defesa e devido processo legal, isonomia das pessoas constitucionais, de propriedade, de liberdade de trabalho, de petição, da supremacia do interesse público sobre o privado e indisponibilidade dos interesses públicos.¹³

1.4.2 Princípios constitucionais tributários

Além dos princípios gerais, encontram-se, entre as normas constitucionais, diversos princípios dirigidos especificamente ao direito tributário, destacando-se os da estrita legalidade, da anterioridade, da irretroatividade da lei tributária, da tipologia tributária, da vedação ao confisco, da vinculabilidade da tributação (que comporta ressalva), da uniformidade geográfica, da não-discriminação em razão da procedência ou destino dos bens, da territorialidade da tributação e da indelegabilidade da competência tributária.

¹³ **Curso de direito tributário**, p. 145-154.

1.4.3 Competência tributária

Competência legislativa tributária é o poder de instituir tributos, outorgado pela Constituição Federal às pessoas de direito público interno, mediante a elaboração de leis em sentido amplo, o que não se confunde com capacidade ativa, visto que aquela é definida no patamar constitucional e o seu exercício se encerra com a criação, em abstrato, do tributo, ao passo que esta é exercida após a sua criação, consistindo na capacidade de arrecadá-lo e fiscalizar a exatidão dos respectivos recolhimentos, cabendo frisar que a competência tributária é indelegável, ao passo que a capacidade ativa é delegável.

Portanto, na medida que é outorgada pelas normas constitucionais, a competência tributária existe antes mesmo da instituição do tributo, momento em que se examinará a capacidade ativa para exigí-lo.

Observando o rito do processo legislativo, o legislador introduz novos textos de lei tributária no sistema, cabendo ao cientista localizar as normas jurídicas tributárias a partir das significações que a leitura dos textos lhe proporciona.

1.5 Normas jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito

Dentre as possíveis classificações das normas jurídicas tributárias, Paulo de Barros Carvalho destaca aquela segundo a qual “elas demarcam princípios, definem a incidência do tributo ou fixam outras providências administrativas para

a operatividade do tributo”¹⁴. Nesse passo, afirma que são poucas as normas tributárias que definem a incidência do tributo e abundantes as demais, razão pela qual designa aquelas por normas tributárias em sentido estrito e estas por normas tributárias em sentido amplo.

1.6 Normas gerais em direito tributário

A lei complementar é um dos veículos introdutores de normas previstos no artigo 59 da Constituição Federal e pode ser examinada sob o prisma ontológico, a partir do qual se constata que ela é necessária ao complemento de dispositivos constitucionais que não sejam auto-aplicáveis, hipótese em que se qualifica pelo seu conteúdo, ou pelo ângulo formal, por meio do qual se verifica que ela está submetida a *quorum* qualificado.

Portanto, o ordenamento jurídico pátrio estabelece que ela deve dispor sobre matéria implícita ou explicitamente prevista no texto constitucional, que é seu pressuposto material ou ontológico, ao passo que o *quorum* qualificado é o seu requisito formal e “daí afirmar-se que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal”.¹⁵

A lei complementar editada pelos órgãos legislativos da União tem caráter nacional, atingindo todas as pessoas políticas de direito interno. Todavia, esse tipo de norma não possui uma única forma característica, não sendo possível

¹⁴ **Curso de direito tributário**, p. 235.

¹⁵ *Ibidem*, p. 203.

afirmar de, modo genérico, que é hierarquicamente superior às demais leis, em sentido lato. Há, sim, leis complementares que dão fundamento de validade a outras normas, ao passo que outras há cuja função se esgota em si mesma. Nesse último caso, não há que se falar em supremacia da lei complementar.

Sobre o tema, cabe também registrar que, na vigência da Constituição de 1967, formaram-se duas correntes doutrinárias sobre a função da lei complementar em matéria tributária.

Para a denominada *corrente tricotômica*, competiria a tal estatuto normativo dispor sobre normas gerais em matéria tributária (sem fixar o conteúdo semântico dessa expressão), sobre conflitos de competência nessa matéria e regular as limitações ao poder de tributar.

Em contraposição, formou-se a *corrente dicotômica*, que buscou demonstrar o desacerto da doutrina tradicional, afirmando que à lei complementar, em matéria tributária, compete exclusivamente estatuir normas gerais sobre conflitos de competência nessa matéria e regular as limitações ao poder de tributar. Portanto, restou definida, por essa corrente doutrinária, o conteúdo e o sentido da expressão *normas gerais em matéria tributária*.

Com a Constituição Federal de 1988, o tema continuou a dividir os doutrinadores, tendo em vista o disposto no seu artigo 146, que arrolou as diversas matérias sobre as quais a lei complementar deveria disciplinar.

Não obstante a alteração do texto, nos identificamos com a corrente que, orientando-se por uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, afirma ter a *lei complementar* a mesma função que já possuía no passado: dispor sobre normas gerais sobre conflito de competência e regular as limitações do poder de tributar, em respeito à isonomia das pessoas constitucionais, ao princípio federativo e à autonomia municipal.¹⁶

¹⁶ Eurico Marcos Diniz de Santi, um dos defensores dessa interpretação, comenta a evolução histórica do tema, a partir da Constituição de 1946, explicando a origem e a finalidade da expressão *normas gerais* proposta por Aliomar Baleeiro (**Decadência e prescrição no direito tributário**, p. 85 e ss.).

2 LEI COMPLEMENTAR E O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*

Conforme exposto, compete à lei complementar dispor sobre normas gerais sobre conflito de competência e regular as limitações ao poder de tributar.

No tocante ao imposto sobre transmissão *causa mortis*, além das prescrições genéricas veiculadas pelo artigo 146, o artigo 155, parágrafo 1º, III, “b” da Constituição Federal estabelece que esse tributo deverá ser disciplinado por meio de lei complementar, se o autor da herança possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Todavia, essa norma ainda não foi editada, surgindo duas questões:

a) Os Estados podem instituir o ITCM sem a edição de lei complementar, inclusive na hipótese prevista no artigo 155, parágrafo 1º, III, “b” da Constituição Federal?

b) Em que medida as normas do Código Tributário Nacional (CTN) que dispõem sobre a matéria foram recepcionadas pela Constituição de 1988?

2.1 Ausência de lei complementar e a autonomia dos Estados para instituírem impostos da sua competência

Conforme já registrado, compete à lei complementar dispor sobre normas gerais ao poder de tributar.

Por outro lado, ao conceituar *competência legislativa tributária*, afirmamos tratar-se de um poder de instituir tributos, outorgado pela Constituição Federal às pessoas de direito público interno, mediante a elaboração de leis em sentido amplo. No tocante aos Estados-membros, esse poder decorre da estrutura federativa do Estado brasileiro, a partir da qual eles possuem autonomia relativa, segundo os limites estabelecidos pela Constituição Federal.

Para que essa autonomia seja efetiva, é imprescindível o poder de criar tributos para gerar receitas necessárias à sua manutenção, cabendo registrar que os arquétipos dos tributos passíveis de serem instituídos pelas pessoas políticas de direito público interno estão perfeitamente delineados na Carta Magna.

Nesse sentido são os ensinamentos de Roque Carrazza que, ao acentuar a diminuta função das normas gerais em matéria de legislação tributária, assevera:

“Daí entendermos que as normas gerais em matéria de legislação tributária, referidas no art. 146 da Lei Maior, têm caráter meramente declaratório. Em outros termos, elas visam a retirar da incerteza aparentes conflitos de competência tributária entre as

peças políticas. Por igual modo, pretendem reafirmar as 'limitações constitucionais ao poder de tributar', que vêm contidas em regras proibitivas, isto é, em mandamentos auto-aplicáveis, que, por isso mesmo, prescindem de integração legal ou infralegal para terem plenas condições de operatividade. Este pensamento esforça-se na lição de Rui Barbosa, para quem as normas constitucionais proibitivas são sempre auto-executáveis.

(...)

Com que, então, as peças políticas, mesmo ante eventuais omissões do legislador complementar, não podem ser inibidas de virem a usar, em toda a sua latitude, suas competências tributárias.”¹⁷

Misabel Derzi, no mesmo sentido, é categórica: “A norma atribuidora da competência legislativa é originária (não derivada) e goza de eficácia imediata, não podendo o exercício dessa competência depender da edição de uma lei federal infraconstitucional prévia, sob pena de se abalarem as bases do federalismo”.¹⁸

A confirmar essa orientação, prescreve o artigo 24, I, da Constituição Federal, competir à União e aos Estados legislar concorrentemente sobre direito tributário, ressalvando-se, no seu parágrafo 3º, que os Estados exercerão sua competência legislativa plena se inexistir lei federal dispondo sobre normas gerais.

Por sua vez, o artigo 34, parágrafos 3º e 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), reafirma a autonomia das peças políticas para exercer sua competência legislativa tributária, ao prescrever, *in verbis*:

¹⁷ **Curso de direito constitucional tributário**, p. 798.

¹⁸ Aliomar Baleeiro; Misabel Abreu Machado Derzi, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 507.

“Art. 34 - O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.”

Em harmonia com o claro comando constitucional, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu que:

“Tributário. Estado de São Paulo. Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores. Lei n. 6.606/89, com as alterações das Leis ns. 7.002/90 e 7.644/91. Pretensa incompatibilidade com as normas dos arts. 24, § 3º; 150, II e IV, e 146, III, a, da Constituição.

Descabimento da alegação, tendo em vista que o constituinte de 1988, como revela o art. 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§ 3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1989 (*caput*).

Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24 e em seu § 3º, da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4º), ainda não editada. (...).”¹⁹

¹⁹ STF – RE n. 236.931/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU*, de 29.10.1999. Nesse sentido, ver também os acórdãos proferidos nos Agravos Regimentais ns. 279.645/MG (rel. Min. Moreira Alves) e 167.777/SP (rel. Min. Marco Aurélio).

Ao responder a questão sobre a possibilidade dos Estados legislarem, instituindo os impostos que lhes competem, na ausência de lei complementar, Regina Fernandes afirma: “A resposta é positiva. E o fundamento está no próprio sistema constitucional tributário, ou seja, na outorga constitucional de competência impositiva, bem como nos princípios federativos e republicanos.”²⁰

No mesmo sentido é o posicionamento de Paulo Bonilha²¹ e Cristiane Krukoski²², ressaltando estas as situações previstas no artigo 155, parágrafo 1º, III, da Constituição Federal.

Portanto, é inevitável a conclusão de que os Estados-membros não podem ver sua competência tolhida pela omissão do legislador complementar federal, podendo instituir, de forma plena, os tributos que lhes foram constitucionalmente outorgados.

2.2 Ausência da lei complementar prevista no artigo 155, parágrafo 1º, III, “b”, da Constituição Federal

2.2.1 Conflitos entre os Estados

Dispõe o artigo 155, parágrafo 1º, III, “b” da Constituição Federal que o ITCM deverá ser disciplinado por meio de lei complementar, se o autor da

²⁰ **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**, p. 57.

²¹ Imposto estadual sobre doações, p. 323.

²² **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos**, p. 86-88.

herança possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Considerando competir à lei complementar criar normas para evitar conflitos de competência interna e antevendo que as situações relacionadas no mencionado dispositivo são potencialmente aptas a originar tais conflitos, por não se enquadrar nas competências previstas nos seus incisos I e II, o constituinte determinou o seu regramento por essa espécie de ato normativo.

No item anterior, concluiu-se que a ausência de lei complementar não impede os Estados de exercerem plenamente sua competência tributária. A questão que se coloca é se a assertiva é válida até mesmo na hipótese prevista no mencionado dispositivo constitucional.

Foram citadas, anteriormente, decisões do Supremo Tribunal Federal que corroboram o entendimento quanto à desnecessidade de lei complementar para o exercício da competência tributária pelos Estados. Todavia, em sessão plenária, essa mesma Corte decidiu de forma diversa, ao examinar questão relacionada ao extinto adicional de imposto de renda.²³

Cotejando essas decisões, percebe-se que, no segundo caso, consideraram-se as peculiaridades daquele tributo para concluir que, sem a edição de uma lei nacional, fatalmente ocorreriam conflitos e bitributação, razão pela qual ele não poderia ser instituído pelos Estados, na sua ausência.

²³ STF – RE n. 136.215-4/RJ.

Segundo Angelina Mariz de Oliveira:

“Desse modo, ao analisar a questão da necessidade de existência de lei complementar como requisito essencial para a instituição de impostos estaduais, a Corte Suprema tem entendido que ela não é necessária, fundamentando seus julgamentos nas normas constitucionais acima referidas.

Para o Supremo Tribunal Federal, apenas duas exações de competência estadual e distrital não se inserem nessa hipótese: o ICMS e o revogado Adicional Estadual do Imposto sobre a Renda. O primeiro por haver expressa exigência de lei complementar pelo inciso XII, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, e o segundo porque não era tributo autônomo, ou seja, estava intimamente relacionado ao imposto de renda.”²⁴

Portanto, os Estados não estão jungidos à lei complementar para exercer sua competência tributária no tocante ao ITCM, mas essa afirmação comporta ressalvas, quando as peculiaridades desse tributo propiciarem conflitos que só seriam resolvidos por lei nacional.

Assim, é necessário examinar cada uma das hipóteses previstas no artigo 155, parágrafo 1º, III, “b” da Constituição Federal, para verificar a possibilidade do exercício pleno da competência tributária em cada caso. Ao tratar do critério material da regra-matriz de incidência tributária do ITCM, serão analisadas as hipóteses previstas no artigo 4º da Lei Estadual n. 10.705/2000 que disciplinam a matéria, quando se retornará ao tema.²⁵

²⁴ Tributação da transmissão de bens por sucessão hereditária, p. 18.

²⁵ Ver o tópico D do item 4.1.1.1.

2.2.2 Bitributação internacional

Além dos conflitos internos, as hipóteses tratadas na mencionada norma constitucional também poderão dar ensejo à bitributação internacional, pois nada impede que os ordenamentos jurídico de outros países, adotando critérios diversos, tributem o mesmo fato.²⁶

Por outro lado, Ricardo Lacaz Martins pondera que:

“Evidentemente, a norma constitucional exige, para cada uma das situações previstas, a existência de um elemento de conexão com o país. Não pretendeu o constituinte possibilitar ao legislador complementar a cobrança do imposto sobre uma sucessão ocorrida no exterior, com bens no exterior, e *de cujus* e herdeiros residentes e domiciliados fora do país.”²⁷

Mas, havendo esse elemento de conexão, a única forma de impedir a bitributação é a celebração de convênios internacionais. Não há notícias, porém, de que o Brasil tenha celebrado convênio nesse sentido.²⁸

²⁶ Ricardo Lacaz Martins registra que as diversas legislações estrangeiras têm adotado os seguintes critérios para exigir o imposto sobre transmissão *causa mortis*: nacionalidade ou domicílio do autor da herança ou dos herdeiros e localidade dos bens envolvidos. (**Tributação das heranças e doações**, p. 165).

²⁷ *Ibidem*, p. 181.

²⁸ Embora extrapole o objeto desta monografia, cabe registrar que a celebração de tratado internacional pela União Federal, relativa a tributos estaduais, é tema bastante polêmico, não cabendo enfrentá-lo nesta oportunidade. Deve-se consignar, porém, que o **Informativo STF** n. 476 (13 a 17 de agosto de 2007) noticia a conclusão do julgamento, pelo Plenário, do RE n. 229.096/RS, onde se decidiu que “a norma inscrita no artigo 151, III, da Constituição Federal limita-se a impedir que a União institua, no âmbito de sua competência interna federal, isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais, não se aplicando, portanto, às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito internacional”.

2.3 Código Tributário Nacional e o ITCM

Não há divergência doutrinária ou jurisprudencial no tocante à recepção do Código Tributário Nacional pela Carta de 1988 como a lei complementar *material* a que se refere a norma constitucional, ainda que não houvesse regra explícita nesse sentido (art. 34, § 5º do ADCT), a reforçar a idéia da recepção das normas do citado diploma legal, desde que com ela compatíveis.

Assim sendo, chega-se ao ponto de verificar em que medida as normas do Código Tributário Nacional que regem o imposto sobre a transmissão *causa mortis* são compatíveis com a Constituição de 1988 e, portanto, se foram ou não por ela recepcionadas.

A matéria está disciplinada nos artigos 35, 38, 39, 41 e 42 do Código Tributário Nacional, na seção denominada *Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos*. Entre os dispositivos ali dispostos, as normas que mais importam ao tema estatuem que a hipótese de incidência do imposto é a transmissão, a qualquer título, de imóveis e direitos reais a eles relativos (art. 35) e que a sua base de cálculo corresponde ao valor venal do bem ou direito transmitido (art. 38).

Observa-se, de início, que o Código Tributário Nacional foi editado na vigência da Carta Política de 1946, após as significativas modificações promovidas pela Emenda Constitucional n. 18/65, no tocante às normas constitucionais tributárias. Entre elas, destaca-se que o imposto sobre a

transmissão *causa mortis*, historicamente pertencente aos Estados e que até então abrangia quaisquer bens e direitos, restringiu-se à transmissão de imóveis e direitos reais a eles relativos.

Portanto, já se constata que as normas constitucionais que serviram de fundamento de validade ao Código Tributário Nacional eram substancialmente diversas das contidas no atual ordenamento, pois a competência estadual para instituir o imposto *causa mortis* era restrita a imóveis e direitos a eles relativos, ao passo que, modernamente, os Estados podem instituir esse tributo sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos.

2.3.1 Critério material da hipótese tributária (art. 35 do CTN)

Dispõe o artigo 35 do Código Tributário Nacional, *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.

Parágrafo único - Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”

Não obstante a maior amplitude da norma atual (art. 155, I da CF), Ricardo Lacaz Martins²⁹, Regina Fernandes³⁰ e Cristiane Krukoski³¹, em dissertações sobre o tema, consideram que o artigo 35 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Carta de 1988, porquanto dispõe parcialmente sobre a matéria, ao disciplinar a incidência do imposto *causa mortis* sobre imóveis e direitos a ele relativos (ITBI).

Não compartilhamos desse entendimento, sobretudo no que concerne à cabeça e aos incisos I e II do dispositivo em foco, tendo em vista que, ao fixar que o imposto incide sobre a transmissão de imóveis e direitos a eles relativos, a norma, se vigente, impediria que os Estados instituíssem o imposto na sua inteireza, restringindo-lhes a competência constitucionalmente outorgada, em clara ofensa ao princípio federativo.

É certo que, buscando uma interpretação harmônica com a Constituição Federal, pode-se afirmar, como o fazem os citados autores, que a lei complementar, ao prescrever que o imposto incide sobre certos bens e direitos, não impede que os Estados, à míngua de norma complementar sobre a matéria, o instituem relativamente a outros bens e direitos.

²⁹ **Tributação das heranças e doações**, p. 194.

³⁰ **Imposto sobre transmissão causa mortis – ITCMD**, p. 60-62.

³¹ **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos**, p. 76.

Contudo, com a promulgação da Constituição de 1988, o ordenamento jurídico pátrio voltou a prever um verdadeiro imposto sobre heranças (ITCM), totalmente distinto do antigo ITBI.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho, ao comentar o artigo 35 do Código Tributário Nacional, afirma que “o imposto como ideado no CTN não mais existe. A CF/88 atribuiu aos Estados um imposto *causa mortis* amplo sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos”.³²

Realmente, *herança*, em sentido comum, é o conjunto de bens ou o patrimônio deixado por uma pessoa que faleceu, compreendendo todos os bens, direitos e ações do sucedido, bem como todas as suas dívidas e encargos a que estava obrigado. Em sentido restrito, representa a parte ou quinhão que venha a ser partilhado ao herdeiro.³³

Portanto, o ITCM não incide sobre bens isoladamente considerados, mas sobre o quinhão recebido pelo herdeiro, o que pressupõe o exame do acervo hereditário na sua integralidade. Partindo dessa premissa, é inegável que a norma complementar que dispõe sobre a incidência do imposto apenas em relação a determinada espécie de bens ou direitos não se harmoniza com a sua atual feição constitucional.

³² **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 550.

³³ De Plácido e Silva, **Vocabulário jurídico**, p. 676.

Além disso, seria necessário superar problemas semânticos, porquanto, na dicção do dispositivo, compete aos *Estados* o imposto sobre transmissão, a *qualquer título*, de bens imóveis e direitos a eles relativos. Porém, como já afirmado, atualmente as transmissões imobiliárias *a título oneroso* competem aos *Municípios*. Como, então, conciliar a norma complementar com o texto constitucional?

Por outro lado, considerar que o dispositivo em questão foi recepcionado, por supostamente não conflitar com as normas constitucionais, vai de encontro ao entendimento de competir à lei complementar dispor sobre normas gerais relativas a conflitos de competência e regular as limitações do poder de tributar, visto que as normas complementares, nesse tópico, apenas reproduziram as normas constitucionais então em vigor. Assim sendo, elas eram inócuas no regime anterior. Atualmente, na melhor das hipóteses, eles não restringem a competência dos Estados, mas não inovam o ordenamento, não contendo, nessa medida, qualquer carga prescritiva.

Portanto, conclui-se que, no tocante ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos, as regras contidas no *caput* e nos incisos I e II do artigo 35 do Código Tributário Nacional não foram recepcionadas pela atual Constituição.³⁴

³⁴ Deixou-se de examinar o inciso III do artigo 35, visto disciplinar o imposto *inter vivos*, fugindo, pois, da nossa temática.

Resta ainda analisar a recepção do parágrafo único do mencionado dispositivo legal.

Sob o prisma material, ao dispor que, nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores quantos forem os herdeiros e legatários, a norma em análise se afeiçoa à Constituição, pois respeita os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Tanto é assim que diversas legislações estaduais a reproduziram, coadunando, também, com a base de cálculo mais apropriada ao tributo em foco.³⁵

Porém, sob o ângulo formal, a norma não pode ser recepcionada, dado tratar-se de um *apêndice* do artigo 35, de maneira que, não recepcionado o principal, o acessório segue o mesmo caminho.

Ao tratar da *revogação do direito*, Carlos Maximiliano consigna que “*extinta uma disposição, ou um instituto jurídico, cessam todas as determinações que aparecem como simples conseqüências, explicações, limitações, ou se destinam a lhe facilitar a execução ou funcionamento, a fortalecer ou abrandar seus efeitos. O preceito principal arrasta em sua queda o seu dependente ou acessório*”.³⁶

Ainda que aqui se trate do fenômeno da recepção e não da revogação de direito, os ensinamentos acima transcritos são perfeitamente aplicáveis à situação

³⁵ Ver, por exemplo, o artigo 2º, parágrafo 1º da Lei n. 10.705/2000.

³⁶ **Hermenêutica e aplicação do direito**, p. 293.

ora analisada, levando à lógica conclusão de que, se o *caput* do artigo não foi recepcionado, igualmente não podem ter sido os incisos e parágrafos que o compõem.

Mesmo que se admitisse a sobrevivência autônoma do parágrafo único do artigo 35 do Código Tributário Nacional, certo é que ele seria aplicável somente a bens imóveis e direitos a eles relativos, surgindo insuperável obstáculo lógico, porquanto os quinhões são compostos pela integralidade do patrimônio transmitido.

Daí afirmar-se que, no pertinente ao imposto sobre a transmissão *causa mortis*, o artigo 35 do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela atual Constituição Federal.

2.3.2 Base de cálculo (art. 38 do CTN)

Dispõe o artigo 38 do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”

Entre os argumentos utilizados para defender que o artigo 35 do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela atual Constituição, restou assentado que o imposto sobre a transmissão *causa mortis*, no formato por ela delineado, incide sobre o quinhão ou legado efetivamente recebido, não podendo ser individualmente considerados certos bens ou direitos.

Coerentemente com essa premissa, não se pode igualmente aceitar que a sua base de cálculo corresponda ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos, visto tratar-se de medida inadequada para mensurar o patrimônio sucedido. É certo que, para apurar o seu valor, será necessário aferir o valor venal dos bens e direitos que o compõem, aquilatando o valor do ativo. Mas essa é apenas parte da operação, pois se deve, igualmente, identificar o valor do passivo, haja vista que somente a partir do cotejo do ativo e do passivo é possível apurar o valor do patrimônio líquido transmitido e, portanto, o acréscimo patrimonial experimentado pelo herdeiro.

Portanto, é de se concluir que o artigo 38 do Código Tributário Nacional, no que concerne ao imposto *causa mortis*, também não foi recepcionado pela Carta de 1988, dada a sua incompatibilidade com a nova configuração desse tributo.³⁷

2.3.3 Alíquota (art. 39 do CTN)

A parte inicial do artigo 39 do Código Tributário Nacional dispõe que resolução do Senado Federal fixará a alíquota máxima do imposto. Quanto a esse tópico, o dispositivo veicula o mesmo comando prescrito no artigo 155, parágrafo 1º, IV da Constituição Federal e, nessa medida, a norma é inócua.

³⁷ Voltaremos ao tema no subitem 4.2.2.1.

Hugo de Brito Machado assevera que, no tocante ao imposto em exame, esse dispositivo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, por força do disposto na norma constitucional supra aludida.³⁸

Todavia, não é ocioso relembrar que a função da lei complementar, no âmbito tributário, é dispor sobre normas gerais, complementando normas constitucionais que não sejam auto-aplicáveis. Examinando a norma constitucional em questão, verifica-se que ela é perfeitamente auto-aplicável e não carece de qualquer complementação.

Portanto, harmonicamente com o que foi até aqui defendido, deve-se afirmar que a parte inicial do artigo 39 do Código Tributário Nacional não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, porquanto simplesmente repete o enunciado constitucional e, nessa medida, não dispõe sobre normas gerais e, muito menos, inova o ordenamento jurídico.

Já a parte final do dispositivo prescreve que a resolução do Senado Federal que fixar o limite máximo da alíquota deverá distinguir as transmissões que atendam à política nacional de habitação, às quais deverão ser aplicadas alíquotas mais baixas.

Não se vislumbra, nesse texto, prescrição sobre normas gerais tributárias, e afirmar a sua recepção pelo novo ordenamento importaria admitir indevida

³⁸ **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 1, p. 413.

intromissão do legislador federal na competência estadual, razões pelas quais essa norma igualmente não foi recepcionada.

2.3.4 Sujeito ativo (art. 41 do CTN)

Dispõe o artigo 41 do Código Tributário Nacional, *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.”

Quanto à parte inicial do texto normativo, que determina competir o imposto ao Estado da situação do bem imóvel, mais uma vez estamos diante de uma norma constitucional auto-aplicável (art. 155, § 1º, I da CF), descabendo a veiculação de norma complementar que, justamente por ser desnecessária, não consegue ir além de repetir o texto constitucional.

Já no pertinente à sua parte final, que fixa a mesma regra, ainda que a transmissão *causa mortis* decorra de sucessão aberta no estrangeiro, a situação deve ser examinada a partir do artigo 155, parágrafo 1º, III, “b” da Constituição Federal, o qual, como já visto, estatui que o imposto em foco terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar, se o autor da herança possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Sobre esse tema, Cristiane Krukoski, apoiada em Orlando Gomes, afirma que:

“(...)a abertura da sucessão decorre da morte, não se identificando com esta numa mesma palavra, podendo, inclusive, ocorrer em locais diversos, [concluindo que essa expressão] não foi utilizada [no art. 41 do CTN] como sinônimo de morte, mas sim, como a abertura do procedimento legal de sucessão de bens em decorrência da morte, [levando-a a inferir] ...que nos casos de processamento de inventário no exterior, o legislador atribuiu competência para a exigência do imposto ao Estado da situação do bem a ser transferido.”³⁹

De fato, não há que se confundir o evento *morte* com a *abertura da sucessão*, pois esta decorre daquela, como igualmente ensinam Maria Helena Diniz⁴⁰ e De Plácido e Silva.⁴¹

Todavia, desse conceito não se extrai a conclusão de que o legislador está se referindo a inventário ajuizado no exterior, visto competir à autoridade judiciária brasileira, com exclusão de qualquer outra, conhecer de ações relativas a imóveis e proceder a inventário e partilha de bens situados no Brasil, ainda que o autor da herança seja estrangeiro e tenha residido fora do território nacional, nos termos do artigo 89, I e II do Código de Processo Civil.

Portanto, mesmo admitindo certa obscuridade no texto em exame, supõe-se que o legislador se refira ao cidadão brasileiro ou estrangeiro domiciliado no

³⁹ **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos**, p. 83.

⁴⁰ **Curso de direito civil brasileiro**, v. 6, p. 22.

⁴¹ **Vocabulário jurídico**, p. 5.

exterior, onde tenha falecido (e, portanto, onde foi aberta a sucessão, nos termos do art. 1.785 do CC) e que tenha deixado bens imóveis no Brasil.

Nessa hipótese, conclui-se que a lei complementar foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, pois disciplina a competência tributária relativa a uma das situações previstas no artigo 155, parágrafo 1º, III, “b”, em harmonia com o seu inciso I. Aliás, a forma genérica como o constituinte redigiu o aludido dispositivo acabou por incluir, desnecessariamente, a transmissão de imóvel situado no Brasil entre as hipóteses que dependeriam de lei complementar, já que a competência tributária, nesse caso, deveria observar a regra inscrita no aludido inciso I, ainda que o autor da herança possuísse bens, fosse residente ou domiciliado no exterior, isto é, mesmo que o artigo 41 do Código Tributário Nacional assim não tivesse normatizado, a transmissão *causa mortis* de imóveis situados no Brasil, necessariamente, deveria observar a regra estatuída no artigo 155, parágrafo 1º, I da Constituição Federal.

2.3.5 Sujeito passivo (art. 42 do CTN)

Dispõe o artigo 42 do Código Tributário Nacional que “o contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”. Ao referir-se a *qualquer das partes*, a norma não está obviamente tratando do imposto *causa mortis*, mas dos negócios *inter vivos*, também disciplinados por ela.

Quanto ao imposto sobre transmissão *causa mortis*, a sujeição passiva só poderá recair sobre o herdeiro ou legatário, visto tratar-se das pessoas que serão beneficiadas pela sucessão patrimonial e que, portanto, ostentam um signo de riqueza passível de ser tributado.

Seguindo a mesma trajetória dos subitens precedentes, cabe afirmar que a regra em questão não dispôs sobre normas gerais, de sorte que, no tocante ao imposto *causa mortis*, ela é inócua e, nessa medida, igualmente não foi recepcionada pela atual Constituição Federal.

2.4 Competência tributária e a Lei n. 11.441/2007

Em 5 de janeiro passado, entrou em vigor a Lei n. 11.441, de 4 de janeiro de 2007, que faculta a realização de inventários e partilhas por meio da lavratura de escritura pública, desde que não haja testamento e interesse de incapazes e a partilha dos bens seja consensual.

Como é sabido, antes desse diploma legal, as transmissões de bens *causa mortis* só podiam ser realizadas por meio de processo judicial. Consequentemente, o imposto incidente sobre essas transmissões era apurado nos processos de inventário e arrolamento.

Segundo dispõe o artigo 155, parágrafo 1º, II da Constituição Federal, o imposto sobre a transmissão *causa mortis* compete, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou

tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. A regra é muito clara: excetuados os bens imóveis e direitos a eles relativos (que possuem como critério o local onde estão situados⁴²), a competência tributária é definida pelo domicílio do transmissor dos bens, tendo em vista que o inventário ou arrolamento judicial deve ser processado no foro do domicílio do autor da herança, nos termos do artigo 96 do Código de Processo Civil.

Quanto às transmissões imobiliárias, cuja tributação é definida pelo local onde o imóvel é situado, a Lei n. 11.441/2007 não gerou qualquer reflexo no tocante à competência tributária. Entretanto, considerando que, nas hipóteses de inventário e partilha extrajudiciais previstos no artigo 982 do Código de Processo Civil, é livre a escolha do tabelião de notas, independentemente do local do domicílio das partes ou da situação dos bens⁴³, teria esse dispositivo alterado a competência tributária do imposto *causa mortis* sobre a transmissão de bens móveis, títulos e créditos?

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 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?

⁴² Conforme o artigo 155, parágrafo 1º, I da Constituição Federal.

⁴³ Nos termos do artigo 8º da Lei n. 8.935/94, que regulamentou o artigo 236 da Constituição Federal, dispondo sobre os serviços notariais e de registro.

No caso de inventário judicial, a ação, necessariamente, seria ajuizada no Estado de São Paulo e não haveria qualquer dúvida, pois o imposto lhe competiria, nos termos do artigo 155, parágrafo 1º, II da Constituição Federal.

Na hipótese da lavratura de escritura pública, considerando que os interessados podem escolher livremente o tabelião de notas, esse aspecto aleatório da regra notarial não pode interferir na competência tributária fixada pela Constituição Federal. Portanto, é fundamental constar da escritura pública o local do domicílio do autor da herança⁴⁴, a fim de se definir a competência tributária relativa ao imposto *causa mortis* incidente sobre os bens móveis, títulos e créditos por ele transmitidos.

Por outro lado, considerando que a lei complementar a que se refere o artigo 155, parágrafo 1º, III da Constituição Federal ainda não foi editada, e competir a essa espécie de ato normativo prescrever regras que visem a eliminar possíveis conflitos de competência entre os entes tributantes, conviria a sua edição para dispor, além das situações arroladas nas alíneas “a” e “b” do mencionado dispositivo constitucional, que o imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos compete ao Estado onde era domiciliado o autor da herança, ainda que a escritura pública de inventário e partilha seja lavrada perante notário sediado em outro Estado, em observância do critério constitucionalmente estabelecido.

⁴⁴ O artigo 21 da Resolução CNJ n. 35/2007 determina que a escritura pública de inventário e partilha contenha a qualificação completa do autor da herança.

Enquanto isso não ocorrer, nada obsta a cobrança do imposto *causa mortis* sobre a transmissão de bens móveis, títulos e créditos pelo Estado onde era domiciliado o autor da herança, pois a norma que faculta a realização de inventário e partilha por escritura pública não pode, como já registrado, interferir na discriminação da competência tributária, o que implica afirmar que, apesar da aparente dúvida, a Lei n. 11.441/2007 em nada modificou (e nem poderia) a competência dos Estados para instituir e cobrar o ITCM, fixada pela Carta Magna.

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Fruto de demorado e complexo processo de elaboração conceitual, Paulo de Barros Carvalho desenvolveu a proposta teórica denominada *regra-matriz de incidência tributária*, que permite investigar a estrutura lógica da norma jurídica em sentido estrito.⁴⁵

Com base nessa proposta epistemológica, inúmeras monografias vêm sendo apresentadas, analisando os mais variados tributos, inclusive o imposto objeto deste trabalho⁴⁶. No próximo capítulo, objetiva-se, igualmente, aplicá-la ao imposto sobre transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos.

Antes, porém, convém examinar os seus conceitos teóricos.

3.1 Estrutura lógica: hipótese e consequência

No ato intelectual da construção da norma tributária em sentido estrito, o cientista deverá identificar as duas proposições que obrigatoriamente a compõem: uma proposição descritiva (antecedente) conectada a uma proposição prescritiva (conseqüente), competindo-lhe, ainda, apontar os seus aspectos essenciais: no antecedente (hipótese ou descritor), o critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial);

⁴⁵ **Teoria da norma tributária**, p. 11.

⁴⁶ Nesse sentido ver: Cristiane Aparecida Moreira Krukoski, **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos**.

no conseqüente (prescritor), os critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária”.⁴⁷

Sempre que verificado no mundo real o acontecimento previsto hipoteticamente no antecedente, deve ser o conseqüente, por força da relação implicacional havida entre as duas proposições: “A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser interproposicional⁴⁸ que caracteriza a imputação jurídico-normativa.”⁴⁹

Desde que haja perfeita subsunção do fato à norma e seja relatado em linguagem competente, verificar-se-á a fenomenologia da incidência tributária.

3.2 Critérios da hipótese: material, espacial e temporal

A hipótese normativa é desenhada pelo legislador, que seleciona dados de fato da realidade que deseja disciplinar, qualificando-os normativamente como fatos jurídicos. Embora descrevendo certas situações, ela está sempre conectada

⁴⁷ **Curso de direito tributário**, p. 237.

⁴⁸ Adjetiva-se *dever-ser interproposicional* por conectar, deonticamente, as duas proposições, em contraponto ao *dever-ser intraproposicional*, que vincula, no conseqüente da norma, o sujeito ativo e o sujeito passivo, no contexto da relação jurídica, em função de um objeto prestacional. Esse conectivo deôntico é modalizado em obrigado, permitido e proibido, ao passo que aquele é neutro (Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 339).

⁴⁹ *Ibidem*, p. 236.

ao conseqüente normativo, sendo veiculada, portanto, em linguagem prescritiva, razão pela qual não está sujeita aos valores de verdade e falsidade, mas sim de validade ou não-validade, assim como o prescritor normativo.

No enunciado hipotético, vamos encontrar três critérios identificadores do fato: material, espacial e temporal.

3.2.1 Critério material

O critério material, um dos componentes lógicos da hipótese tributária, alude a comportamento de pessoas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal), sendo formado por um verbo e seu complemento. Descabe, porém, a utilização de verbos impessoais ou sem sujeito, visto ser necessária a prática de ação pelo homem: “É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.”⁵⁰

Segundo Geraldo Ataliba, o critério material “contém a designação de todos os dados da ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou do estado descrito pela h.i.”.⁵¹

⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 253.

⁵¹ **Hipótese de incidência tributária**, p. 106.

3.2.2 Critério espacial

No antecedente da norma, devem estar contidos também os critérios que determinem os locais em que o fato deve ocorrer, podendo estar implícitos os indícios que permitem saber onde ocorreu o fato jurídico.

Não se deve confundir o critério espacial com o território de eficácia da lei, visto tratar-se de entidades ontologicamente distintas, ainda que, muitas vezes, o legislador os faça coincidir.

Nesse tema, Paulo de Barros Carvalho classifica o gênero tributo segundo o grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária, resultando nas seguintes possibilidades:

- “a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.”⁵²

Para ilustrar, ele enquadra os tributos que gravam o comércio exterior (como o imposto de importação) no primeiro item, já que a lei estabelece que o *fato gerador* ocorrerá numa das repartições alfandegárias. No segundo tópico, ele classifica o IPTU, pois o imposto grava os imóveis situados no perímetro urbano,

⁵² **Curso de direito tributário**, p. 256.

não obstante a lei municipal possuir eficácia em todo o seu território geográfico, inclusive nas zonas rurais, excluídas do impacto tributário. Na terceira espécie, ele cita o IPI e o ICMS, pois as leis não especificam o lugar em que o fato deve ocorrer, incidindo dentro da latitude eficaz da norma.⁵³

3.2.3 Critério temporal

Finalmente, o antecedente normativo deve estabelecer os critérios identificadores do momento em que surge a relação jurídico-tributária, que formam o critério temporal, não devendo, igualmente, confundir-lo com a aplicação da lei tributária no tempo.

3.3 Critérios do conseqüente: pessoal e quantitativo

Pelo conseqüente ou prescritor, identifica-se o vínculo jurídico decorrente da realização do fato descrito na hipótese normativa, permitindo localizar os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica e o objeto a ser prestado, havendo dois critérios: pessoal e quantitativo. Pelo critério pessoal, é possível identificar, a partir dos elementos contidos na norma, os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, ao passo que o critério quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota, permite dimensionar o objeto da prestação.

⁵³ **Curso de direito tributário**, p. 255-257.

Paulo de Barros Carvalho pondera ser

“incontestável a importância que os fatos jurídicos assumem, no quadro sistemático do direito positivo, pois, sem eles, jamais apareceriam direitos e deveres, inexistindo possibilidade de regular a convivência dos homens, no seio da comunidade. Mas, sem desprezar esse papel fundamental, é pela virtude de seus efeitos que as ocorrências factuais adquirem tanta relevância. E tais efeitos estão prescritos no conseqüente da norma, irradiando-se por via das relações jurídicas. Isso nos permite dizer, com inabalável convicção, 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.”⁵⁴

3.3.1 Critério pessoal: os sujeitos da relação tributária

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. No direito tributário pátrio, pode ser uma pessoa jurídica de direito público ou privado, não havendo óbices a que seja uma pessoa física, desde que desempenhe atividade exclusiva e de interesse público.

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária (obrigação) ou de meros deveres instrumentais ou formais.

⁵⁴ **Curso de direito tributário**, p. 279.

Todavia, o legislador ordinário não pode eleger qualquer pessoa para figurar no pólo passivo da relação tributária.

Para Geraldo Ataliba:

“Em princípio, só pode ser posta, pelo legislador, como sujeito das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que – explícita ou implicitamente – é referida pelo texto constitucional como ‘destinatária da carga tributária’ (ou ‘destinatário legal tributário’, na feliz construção de Hector Villegas, cf. artigo in *RDP* 30/242).

De tudo se vê que não é livre o legislador ordinário na escolha dos sujeitos passivos. Pelo contrário, ele é obrigado a colher como tal somente aquela pessoa que realmente corresponda às exigências do aspecto pessoal da hipótese de incidência, tal como determinada (pressuposta), em seus contornos essenciais, pelo próprio texto constitucional: o ‘realizador’ da operação tributável (*RDT* 34/217).

O legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponível.”⁵⁵

De fato, a Constituição brasileira consagra o princípio da capacidade contributiva como princípio informador dos impostos, como desdobramento do princípio da isonomia, exigindo que o legislador adote parâmetros aptos a assegurar tratamento igualitário aos contribuintes.

⁵⁵ **Hipótese de incidência tributária**, p. 87.

3.3.2 Critério quantitativo: a definição da base de cálculo e da alíquota

O critério quantitativo é sempre constituído por base de cálculo e alíquota, que são identificadas pelas notas que o legislador insere no conseqüente da regra-matriz de incidência, permitindo dimensionar o valor da prestação tributária. Considerando que nas obrigações tributárias o sujeito passivo está obrigado a entregar uma determinada soma em dinheiro, o critério quantitativo eleva-se a uma categoria de fundamental importância para o direito tributário, cabendo salientar que a norma abstrata sempre deverá conter os dois elementos, pois a existência de um deles isoladamente é inútil para dimensionar o valor do tributo.

Por outro lado, a base de cálculo é particularmente essencial ao direito tributário, pois, além de permitir mensurar a exata dimensão do tributo, ela pode confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência.

Quanto a essa última função, é de se registrar que, no direito pátrio, pode-se falar em uma verdadeira tipologia tributária, que demanda não só a investigação da hipótese de incidência, como também a identificação da base de cálculo. Por força de comando constitucional (arts. 145, § 2º e 154, I), somente com o exame desse binômio podemos identificar com exatidão a figura tributária desenhada no texto legal.

4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS

Examinada a estrutura lógica da regra-matriz de incidência, é possível, agora, a partir do texto constitucional, construir a regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, confrontando-a, a seguir, com a Lei n. 10.705/2000, que instituiu o tributo no Estado de São Paulo, a fim de verificar se há compatibilidade entre elas.

Iniciemos por conhecer as normas constitucionais que regem o imposto sobre transmissão *causa mortis*. Dispõe o artigo 155 da Constituição Federal promulgada em 1988:

"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 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."

4.1 Critérios da hipótese: material, espacial e temporal

4.1.1 Critério material

Da leitura da norma constitucional, constata-se que a *hipótese tributária*⁵⁶ do imposto *causa mortis* é a transmissão, em decorrência da morte, de quaisquer bens ou direitos.

Para compreender o fenômeno em questão, é necessário ingressar no exame do direito civil, mais particularmente do direito sucessório, visto ser esse o ramo do direito que disciplina a transmissão *causa mortis*.

Para Maria Helena Diniz:

“O direito das sucessões vem a ser o conjunto de normas que disciplinam a transferência de patrimônio de alguém, depois de sua morte, ao herdeiro, em virtude de lei ou de testamento (CC, art. 1.786). Consiste, portanto, no complexo de disposições jurídicas que regem a transmissão de bens ou valores e dívidas do falecido, ou seja, a transmissão do ativo e do passivo do *de cuius* ao herdeiro.

(...)

[Já] o termo sucessão indica o fato de uma pessoa inserir-se na titularidade de uma relação jurídica que lhe advém de uma outra pessoa.

(...)

⁵⁶ Expressão cunhada por Paulo de Barros Carvalho, em substituição à equívoca expressão *fato gerador*, utilizada pelo legislador (**Curso de direito tributário**, p. 239).

[Em sentido estrito, sucessão designa] a transferência, total ou parcial, de herança, por morte de alguém, a um ou mais herdeiros. É a sucessão *mortis causa* que, no conceito subjetivo, vem a ser o direito em virtude do qual a herança é devolvida a alguém, ou, por outras palavras, é o direito por força do qual alguém recolhe os bens da herança, e, no conceito objetivo, indica a universalidade dos bens do *de cuius* que ficaram, com seus encargos e direitos.”⁵⁷

De Plácido e Silva confirma esses conceitos, ao consignar que:

“Em sentido estrito, porém, e em significação mais técnica, sucessão é a transmissão de bens e direitos a uma, ou mais pessoas vivas, integrantes de um patrimônio deixado por uma pessoa falecida.

O sentido de sucessão como transmissão de direitos é subjetivo. Bem por isso conduz a idéia de direito de herdar bens de uma pessoa falecida, com o dever de cumprir, dentro das forças desta herança, as obrigações que tenham sido assumidas por ela. Num sentido objetivo, porém, sucessão compreende o próprio acervo hereditário, isto é, o conjunto de bens que constituem o patrimônio do *de cuius*.”⁵⁸

Conforme já verificado, o critério material alude a comportamento de pessoas, sendo formado por um verbo e seu complemento, descabendo a utilização de verbos impessoais ou sem sujeito, visto ser necessária a prática de ação pelo homem.

Aplicando-se o conceito ao imposto em foco, conclui-se que o seu critério material deve ser *a transmissão de quaisquer bens ou direitos por sucessão*

⁵⁷ **Curso de direito civil brasileiro**, v. 6, p. 3, 15-16.

⁵⁸ **Vocabulário jurídico**, p. 1.139, verbete Sucessão.

'*causa mortis*'. Todavia, quando se fala em transmissão, pressupõe-se a existência de, ao menos, duas pessoas: o transmissor e o receptor do que é transmitido.

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*.

4.1.1.1 O critério material na Lei n. 10.705/2000

A) A disposição genérica do artigo 2º, I e a função do rol previsto no artigo 3º, I, II, e III

Na esfera estadual, dispõe o *caput* do artigo 2º, conjugado com o inciso I da Lei n. 10.705/2000, *in verbis*: “O imposto incide sobre a transmissão de

qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória.”

Constata-se, pois, que a norma estadual se harmoniza com a norma constitucional que outorgou aos Estados a competência para instituir o imposto *causa mortis*, dado que prevê sua incidência sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido pelas espécies de sucessão previstas na legislação civil.

Convém registrar que os incisos I, II e III do artigo 3º da Lei n. 10.705/2000 arrolam vários bens e direitos sobre os quais o imposto *também* incide, segundo dispõe a cabeça do aludido dispositivo.

Todavia, o *caput* do artigo 2º acima transcrito contém expressão suficientemente genérica, ao prescrever que o imposto incide sobre *qualquer bem ou direito*, sendo desnecessário, portanto, o rol previsto nos incisos I, II e III do artigo 3º, cujo *caput* se inicia pela expressão *também*, a qual, aparentemente, está mal empregada, visto que os bens e direitos ali arrolados seriam, de qualquer modo, tributados em virtude da cláusula *qualquer bem ou direito*. Supõe-se que o legislador objetivou apenas enfatizar que os bens e direitos indicados no extenso, mas não taxativo rol, também são tributáveis por sucessão *causa mortis*.

B) Bens imóveis e respectivos direitos (art. 3º, § 1º)

Dispõe o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n. 10.705/2000, *in verbis*: “a transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direito a ele

relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro Estado, no Distrito Federal ou no exterior.”

Como se nota, a norma em análise se harmoniza com o inciso I do parágrafo 1º do artigo 155 da Constituição Federal acima transcrito, que definiu o *situs* como critério para estabelecer a competência para instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis*, sendo irrelevante, portanto, o local onde tramita o inventário ou arrolamento.

Mas a norma foi além, ao referir-se a inventário processado no exterior.

Quanto a esse aspecto, já manifestamos que o artigo 89, II, do Código de Processo Civil, estabelece competência absoluta à autoridade judicial brasileira para conhecer de ações relativas a imóveis e proceder a inventário e partilha de bens situados no Brasil, ainda que o autor da herança seja estrangeiro e tenha residido fora do território nacional.⁵⁹

Portanto, qual o sentido desse comando? A única possibilidade é dirigir-se a cidadão brasileiro ou estrangeiro, domiciliado e proprietário de bens no exterior, onde tenha sido aberto inventário relativo à transmissão desses bens, e que tenha deixado imóvel situado neste Estado. Nessa hipótese, por meio de processo judicial ou de escritura pública⁶⁰, o inventário e a partilha do bem

⁵⁹ Ver o item 2.3.4.

⁶⁰ Artigo 982 do Código de Processo Civil, na redação dada pela Lei n. 11.441/2007.

deverão ser realizados no Brasil, com o prévio recolhimento do imposto sobre transmissão *causa mortis* ao Estado de São Paulo.

Cabe registrar, por fim, que a norma em análise se harmoniza com o artigo 41 do Código Tributário Nacional.

C) Bens móveis, títulos e créditos (art. 3º, § 2º)

Dispõe o parágrafo 2º do artigo 3º da Lei n. 10.705/2000, *in verbis*: “O bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também ficam sujeitos ao imposto de que trata esta lei, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se neste Estado ou nele tiver domicílio o doador.”

Como se constata, a norma é a exata aplicação do artigo 155, parágrafo 1º, II, da Constituição Federal, que adotou o critério do domicílio civil do autor da herança para definir a competência tributária relativa a bens móveis, títulos e créditos.

Cabe registrar, contudo, a conveniência da sua alteração, de *lege ferenda*, a fim de adaptar-se à Lei n. 11.441/2007, dada a possibilidade da realização de escritura pública por notário sediado em outro Estado, relativa a inventário e partilha de bens de pessoa domiciliada no Estado de São Paulo. Nos termos do item 2.4 supra, a inovação introduzida pelo citado diploma legal não alterou (e nem poderia) a competência tributária fixada pela Constituição da

República. Objetivando eliminar aparente dúvida, conviria modificar a norma estadual, para constar expressamente que o ITCM, nesta hipótese, pertence a esse Estado.

D) Bens, residência ou inventário processado no exterior (art. 4º)

No tópico B supra, foi examinada a possibilidade de o Estado de São Paulo exigir o imposto relativo a imóvel nele situado, ainda que a sucessão tenha sido aberta no exterior.

Por outro lado, no item 2.2, concluiu-se que os Estados não estão jungidos à lei complementar para exercer sua competência tributária, nem mesmo nas hipóteses previstas no artigo 155, parágrafo 1º, III, “b” da Constituição Federal, salvo se a instituição do tributo resultar em conflitos insuperáveis, situação que imporia a edição de lei complementar.

Portanto, cabe analisar as várias hipóteses contidas no artigo 4º da Lei n. 10.705/2000, que dispõe, *in verbis*:

“Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o *de cujus* possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

- a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
- b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.”

Pela leitura do texto, verifica-se que há várias combinações possíveis entre o *caput*, os incisos e as alíneas do dispositivo.

Inicialmente, convém observar que, se o autor da herança possuía bens ou era residente no exterior, mas domiciliado no país, no tocante a bens móveis, títulos e créditos, deve ser observada a competência prevista no artigo 155, parágrafo 1º, II da Constituição Federal, que, conjugado com o artigo 96 do Código de Processo Civil, estabelece como critério o seu domicílio civil para definir a sujeição ativa do imposto.

Para ilustrar, se o autor da herança era domiciliado no Estado do Rio de Janeiro e possuía bem corpóreo ou incorpóreo no exterior, o imposto é devido àquele Estado⁶¹, ainda que o herdeiro ou legatário seja domiciliado no Estado de São Paulo.

O mesmo raciocínio é válido se o autor da herança era domiciliado no Estado do Rio de Janeiro e residente no exterior, embora o domicílio da pessoa natural, como regra, coincida com a sua residência.⁶²

⁶¹ Desde que haja previsão nesse sentido na lei fluminense.

⁶² Hugo de Brito Machado disserta sobre o tema, ao comentar o artigo 127 do Código Tributário Nacional (**Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 2, p. 489-506).

Portanto, nessas hipóteses, o artigo 4º, I, “b” e II, “b” da Lei n. 10.705/2000 é inaplicável, pois extravasa a competência do Estado paulista.

Se, entretanto, o autor da herança era domiciliado e os bens se encontrarem no exterior e os herdeiros ou legatários forem domiciliados no Estado de São Paulo, não se vislumbra qualquer conflito interno na exigência do imposto sobre transmissão *causa mortis* nessa hipótese, nada obstando a aplicação do citado artigo 4º, I, “b” e II, “b” da lei paulista.⁶³

No concernente ao imposto sobre transmissão *causa mortis* sobre bens corpóreos que se encontrem, ou incorpóreos cujo ato de transferência ou liquidação ocorra neste Estado, quando o autor da herança era domiciliado no exterior⁶⁴, nota-se que o legislador estadual optou pelo critério do *situs*, solução que parece acertada, visto ser impossível aplicar o critério do domicílio do transmissor dos bens.

Entretanto, outros Estados podem optar pelo critério do domicílio dos herdeiros ou legatários e, nessa medida, surgir conflito de competência interna para a tributação, cuja solução reclama a edição de lei complementar. No caso concreto em que isso vier a ocorrer, o Judiciário deverá afastar a cobrança do imposto por qualquer dos Estados.

⁶³ É possível, nesse caso, ocorrer bitributação internacional, o que, à míngua de tratado celebrado pelo Brasil, não se configura ilícito, como já afirmado no item 2.2.2.

⁶⁴ Artigo 4º, I, “a” e II, “a” da Lei n. 10.705/2000.

Em suma, no tocante a bens móveis, títulos e créditos: a) se o autor da herança era domiciliado no Brasil, deve ser observada a discriminação de competência prevista no artigo 155, parágrafo 1º, II da Constituição Federal, ainda que eles se encontrem no exterior; b) se o domicílio era e os bens se encontram no exterior, nada obsta estabelecer o domicílio dos herdeiros ou legatários para definir a competência, pois não deverá gerar conflitos internos; e c) se, finalmente, o domicílio era no exterior e os bens se encontrarem no país, em Estado diverso do domicílio dos herdeiros ou legatários, é possível haver conflitos internos, a impedir a aplicação de ambas as normas conflitantes.

4.1.2 Critério espacial

Conforme vimos, o artigo 3º, parágrafo 1º da Lei n. 10.705/2000 dispõe, *in verbis*: “A transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direito a ele relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro Estado, no Distrito Federal ou no exterior”; o seu parágrafo 2º estabelece, *in verbis*: “O bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também ficam sujeitos ao imposto de que trata esta lei, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se neste Estado.”

A leitura desses dispositivos denota perfeita consonância com as normas constitucionais inseridas nos incisos I e II do parágrafo 1º do artigo 155, ao fixar os critérios espaciais da regra-matriz de incidência do imposto *causa mortis*, a saber:

- a) em se tratando de imóveis ou direitos a ele relativos, desde que situados no território estadual;
- b) na hipótese de bens móveis, títulos e créditos, caso o inventário ou o arrolamento seja processado no Estado de São Paulo.

Constata-se, portanto, tratar-se de critérios espaciais objetivos: na hipótese descrita no item (a), o local onde estiver situado o imóvel; na hipótese descrita no item (b), o local onde for processado o inventário. Esse, por sua vez, deverá ser ajuizado no foro do domicílio do autor da herança, nos termos do artigo 96 do Código de Processo Civil.

O exame do critério espacial, na hipótese (b), confirma a assertiva de que não se deve confundir-lo com o território de eficácia da lei, visto que os bens móveis podem estar localizados fora do território paulista e, ainda assim, sofrer a incidência do imposto *causa mortis* instituído pela Lei n. 10.705/2000, haja vista que o *discrimen* é o local onde tramita o inventário, e não o local onde se encontram os bens.

O mesmo raciocínio vale para as escrituras públicas realizadas por tabelião de notas situado em outro Estado – na hipótese de o autor da herança ser domiciliado no Estado de São Paulo, sendo conveniente modificar a lei, para constar expressamente tal situação, nos moldes sugeridos no tópico C do item 4.1.1.1.

4.1.3 Critério temporal

Para analisar o critério temporal, deve-se novamente recorrer ao direito civil, pois as normas constitucionais e estaduais não indicam claramente os critérios identificadores do momento em que surge a relação jurídico-tributária.

Dispõe o artigo 1.784 do Código Civil, *in verbis*: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”

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*.

4.2 Critérios do conseqüente: pessoal e quantitativo

4.2.1 Critério pessoal – os sujeitos da relação tributária

4.2.1.1 Sujeito ativo

É comum não localizar na norma tributária, de forma explícita, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, sobretudo quando ele coincide com o ente competente para instituir o tributo.

No caso do imposto *causa mortis* instituído no Estado de São Paulo, a situação não é diversa. Por meio da Lei n. 10.705/2000, o tributo em comento foi instituído sem que houvesse afirmação categórica acerca do sujeito ativo da relação tributária.

Portanto, a sua identificação está implícita na lei estadual, dado que, aprovada pela Assembléia Legislativa e sancionada pelo governador desse Estado, sem menção expressa a outra pessoa para figurar na sujeição ativa, conclui-se que o Estado de São Paulo é o sujeito ativo da relação tributária.

Por outro lado, como anteriormente examinado⁶⁵, na hipótese de inventário e partilha realizados por meio de 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, de tal sorte 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 artigo 155, parágrafo 1º, II da Constituição Federal, conjugado com o artigo 96 do Código de Processo Civil.

4.2.1.2 Sujeito passivo

A) Contribuinte (art. 7º, I e II da Lei n. 10.705/2000)

Diversamente do que ocorre com o sujeito ativo, o sujeito passivo está expresso no artigo 7º, incisos I e II da Lei n. 10.705/2000, que dispõe, *in verbis*:

⁶⁵ Ver o item 2.4.

“Artigo 7º - São contribuintes do imposto:

I - na transmissão *causa mortis*: o herdeiro ou o legatário;

II - no fideicomisso: o fiduciário;

(...).”

Conforme anteriormente registrado, o legislador não é livre para estatuir o sujeito passivo da obrigação tributária, devendo selecionar pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada pelo fato jurídico tributário.

No caso da sucessão *causa mortis*, é inquestionável que os herdeiros, legatários e fiduciários possuem essa qualidade, pois experimentam um acréscimo patrimonial, a título gratuito, ostentando um signo de riqueza passível de tributação, de tal forma que a norma estadual obedeceu ao parâmetro constitucional. Aliás, convém notar que as transmissões gratuitas representam a situação mais inequívoca de capacidade contributiva, visto que o tributo corresponde a um percentual do patrimônio herdado ou doado.

A sujeição passiva do imposto em análise guarda, porém, uma peculiaridade, consistente na necessidade da aceitação da herança.

Segundo Maria Helena Diniz:

“A aceitação, ou adição da herança, vem a ser o ato jurídico unilateral pelo qual o herdeiro, legítimo ou testamentário, manifesta livremente sua vontade de receber a herança que lhe é transmitida. Aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro, desde a abertura da sucessão (CC, art. 1.804).

Como pondera Luigi Ferri, não se pode dizer que a aquisição da herança se dá com a aceitação, porque os direitos hereditários não nascem com ela, mas recuam *ipso jure* à data do óbito do *auctor successionis*, independentemente de qualquer ato, de modo que a aceitação produz efeito retrooperante.”⁶⁶

Como se percebe, o ato de aceitação de herança ocorre, naturalmente, após a abertura da sucessão, momento acima apontado como o marco temporal do imposto em foco. Por tal razão, embora presumível, não há como afirmar categoricamente, no instante em que é aberta a sucessão, quais são os sujeitos passivos da relação tributária, pois, ainda que de forma tácita, os herdeiros deverão aceitar a herança.

Portanto, o ato posterior de aceitação surtirá efeitos a partir da abertura da sucessão, já que, no direito pátrio, não se admite um lapso no qual um patrimônio permanece sem sujeito.

Nelson Nery Junior ensina que:

“No momento da abertura da sucessão, com a morte do sucedido (CC 1.784 e 1.785), a herança é transferida incontinenti e *ex vi legis* para os herdeiros, independentemente de qualquer outro ato ou providência voluntária deles ou de terceiros. A presunção relativa (*juris tantum*) é de que o herdeiro aceitou a herança. Só com o ato positivo em sentido contrário (renúncia expressa) é que se tem por não aceita a herança.”⁶⁷

⁶⁶ **Curso de direito civil brasileiro**, v. 6, p. 61.

⁶⁷ **Código Civil anotado**, p. 792, nota ao artigo 1.804 do Código Civil.

Caso, entretanto, haja renúncia abdicativa da herança⁶⁸, o renunciante será desconsiderado para fins de direito sucessório e, via de conseqüência, para o direito tributário, cabendo registrar que esse ato não importa transmissão *inter vivos*, pois a parte cabente ao renunciante acrescerá aos quinhões dos demais herdeiros por força da sucessão, já que eles a receberão diretamente do autor da herança.

Releva ainda mencionar que o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei 10.705/00 prescreve, *in verbis*: “Nas transmissões referidas neste artigo, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.”

Nesse aspecto, andou bem o legislador estadual, pois a norma prestigia o princípio da capacidade contributiva, ao estatuir que os sujeitos passivos devem responder pelo imposto na proporção do patrimônio que recebem. Assim sendo, é interessante notar que, não obstante a unicidade da sucessão para o direito civil, para o direito tributário esse fato constituirá tantas relações jurídicas quantos forem os herdeiros e legatários.

B) Responsável (art. 8º da Lei n. 10.705/2000)

O artigo 8º da lei paulista atribuiu responsabilidade solidária às diversas pessoas que intervêm ou se omitem na prática de atos relacionados à exigência do tributo, quando não for possível cobrá-lo do contribuinte. O exame do rol dos

⁶⁸ Artigo 1.806 do Código Civil.

incisos I a VIII desse dispositivo revelam que a norma praticamente reproduz o artigo 134 do Código Tributário Nacional, com mínimas alterações ou adaptações.

Nesses casos, não se está propriamente diante da exigência de um tributo, mas de uma sanção por ato ilícito.

É o que manifesta Misabel Derzi, ao comentar o aludido artigo 134 do Código Tributário Nacional: “Merece destaque o fato de que o artigo 134 cria para o terceiro, que tem deveres de representação, administração e fiscalização, espécie de sanção por ato ilícito, responsabilizando-o subsidiariamente pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte.”⁶⁹

É de se notar que a autora fala em *responsabilidade subsidiária*, e não *solidária*, como prevê o dispositivo em questão, tendo em vista que a responsabilidade existirá apenas na impossibilidade de exigir o tributo do contribuinte, não se tratando, portanto, de solidariedade, que não comporta benefício de ordem, nos termos do artigo 124 do Código Tributário Nacional. O raciocínio se aplica perfeitamente ao artigo 8º da Lei n. 10.705/2000.

Por fim, cabe mencionar que, no caso em questão, a *obrigação tributária* é substituída por *sanção tributária*, modo como se designa a relação jurídica que se estabelece entre o titular do direito violado e o agente da infração.⁷⁰

⁶⁹ **Direito tributário brasileiro**, p. 753.

⁷⁰ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 508.

4.2.2 Critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

4.2.2.1 Base de cálculo

No capítulo anterior, foi registrada a fundamental importância da base de cálculo para identificar a figura tributária e mensurar o valor da prestação tributária.

Cabe, agora, examinar as regras da Lei estadual n. 10.705/2000 sobre o tema, objetivando investigar a sua consonância com as normas constitucionais. A sua disciplina se inicia pelo *caput* do artigo 9º, o qual estatui que “a base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido”, afirmando o seu parágrafo 1º que “para os fins de que trata esta Lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão”.⁷¹

Por sua vez, estabelece o artigo 10, *caput*, que “o valor do bem ou direito na transmissão *causa mortis* é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo juiz”, mas, “se não couber ou for prescindível a avaliação, o valor será o declarado pelo inventariante, desde que haja expressa anuência da Fazenda”, nos termos do seu parágrafo 1º.

⁷¹ Por tratar-se de conceito técnico, descaberia constar da lei esse último dispositivo, mas, de qualquer forma, ele não destoa do que se entende por valor venal: valor de venda à vista ou valor de mercado do bem.

Já o artigo 11 dispõe, *in verbis*: “Não concordando a Fazenda com valor declarado ou atribuído a bem ou direito do espólio, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, para fins de lançamento e notificação do contribuinte, que poderá impugná-lo.”

Finalmente, prescreve o artigo 12, *in verbis*: “No cálculo do imposto, não serão abatidas quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, nem as do espólio.”

Ao examinar o critério material do imposto em foco, concluiu-se que o núcleo da hipótese do ITCM é o recebimento de herança ou legado.⁷²

Coerentemente com essa premissa, também foi afirmado que não se pode aceitar que a sua base de cálculo corresponda ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos, visto tratar-se de medida inadequada para mensurar o patrimônio sucedido, sendo necessário cotejar os ativos e passivos que o compõem para apurar o valor do patrimônio líquido transmitido e, portanto, o acréscimo patrimonial experimentado pelo herdeiro ou legatário.⁷³

Cabe, agora, aprofundar um pouco mais essas idéias.

Embora tenha sido definido que o marco temporal da hipótese tributária do ITCM é identificado no momento da abertura da sucessão, a apuração da sua base de cálculo é um fenômeno complexo, não mensurável naquele instante.

⁷² Ver o item 4.1.1.

⁷³ Ver o item 2.3.2.

Como é sabido, o inventário e a partilha de bens dependiam, até recentemente, de processo judicial. Com o advento da Lei n. 11.441, de 4 de janeiro de 2007, que alterou o artigo 982 do Código de Processo Civil, é facultado realizá-los pela via extrajudicial, desde que atendidos os requisitos legais. Em qualquer hipótese, devem ser obedecidas as regras civis e processuais concernentes ao direito sucessório.

Ao definir o conceito de inventário, Maria Helena Diniz assevera que:

“Ocorre a abertura da sucessão com o falecimento do *de cujus*, estabelecendo-se entre os seus herdeiros, relativamente aos bens do acervo hereditário, um estado de comunhão, que cessará com a partilha, com a divisão de bens que compõem a herança. (...) Somente com o inventário será possível a efetiva aquisição da herança pelos sucessores, na proporção das suas quotas hereditárias.”⁷⁴

Na seqüência, ao discorrer sobre a partilha, registra:

“É a partilha o ponto culminante da liquidação da herança, já que é por meio dela que se especifica o quinhão de cada herdeiro (CC, art. 2.023). Assim sendo, a herança, até a partilha, é uma unidade legalmente indivisível, embora seja de natureza divisível, razão pela qual existe a partilha. Esta tem efeito declaratório (*JB*, 147:198), pois não consiste em ato de transferência de domínio visto que o herdeiro já o recebeu no momento da morte do *autor successionis*. A sentença homologatória da partilha tem efeito retrooperante, fazendo retroagir a discriminação dos bens à data do óbito, isto é, o herdeiro não passa a ser dono de sua quota a partir da sentença, porém esta retroage à data do óbito do *de*

⁷⁴ **Curso de direito civil brasileiro**, v. 6, p. 315.

cujus; cada herdeiro, que até a homologação tinha direito a quota ideal do todo, será considerado titular das coisas a ele atribuídas, como se o fosse desde a abertura da sucessão. Durante o inventário, como vimos, é feito um levantamento geral de todos os bens deixados pelo autor da herança, verificando-se o ativo e o passivo do espólio com o respectivo pagamento de todos os débitos do *de cuius*, de modo que a diferença entre o ativo e o passivo é que será objeto de distribuição entre os herdeiros.”⁷⁵

E arremata: “Somente a herança líquida é que será objeto de partilha, constituindo o monte partível. A partilha incidirá exclusivamente sobre esse acervo líquido, pois onde houver débitos não há herança.”⁷⁶

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.

É interessante notar que o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei n. 10.705/2000, ao dispor que ocorrem tantos fatos geradores quantos forem os herdeiros e legatários, busca justamente exigir o imposto de forma proporcional ao acréscimo patrimonial, mas a prescrição contida no seu artigo 12 parece contradizer esse propósito, ao vedar o abatimento das dívidas. Além disso, essa prescrição contém um insuperável obstáculo de caráter lógico, pois já foi constatado que o quinhão do herdeiro só é apurado, segundo as regras do direito sucessório, com a partilha de bens, após o pagamento dos credores, não

⁷⁵ **Curso de direito civil brasileiro**, v. 6, p. 346.

⁷⁶ *Ibidem*, v. 6, p. 346.

havendo como determinar o seu valor antes dessa etapa. Se o quinhão só é apurado após o pagamento das dívidas, não há como calcular o imposto sobre um suposto quinhão bruto, como determina o citado dispositivo.

No tocante a bens gravados por dívidas que serão suportadas pelos herdeiros, ainda que não haja esse óbice lógico, exigir o tributo sobre o valor total do bem ofende o princípio da capacidade contributiva, pois o imposto será calculado sobre base superior à riqueza recebida, isto é, ao efetivo acréscimo patrimonial.

Ao comentar o artigo 12 da Lei n. 10.705/2000, Sebastião Amorim e Euclides de Oliveira asseveram:

“A aplicação literal desse dispositivo levaria ao absurdo de apurar imposto sobre o valor total de imóvel compromissado à venda pelo *de cujus*, com pagamento apenas de parte do preço, quando, na realidade, o que se está transmitindo aos herdeiros é o imóvel com a dívida pendente, que será satisfeita pelos próprios herdeiros após a abertura da sucessão.”⁷⁷

Angelina Mariz de Oliveira conclui da mesma forma, ao afirmar que:

“Assim, o fato gerador desse tributo ocorre na abertura da sucessão. Entretanto, a ocorrência do fato gerador não implica a imediata quantificação do crédito tributário da Fazenda Estadual, ou seja, não significa que o Estado possa exigir desde então o recolhimento do tributo.

⁷⁷ **Inventários e partilhas:** direito das sucessões: teoria e prática, p. 419.

Isso porque nem todos os bens integrantes do espólio serão objeto da sucessão *causa mortis*. Haverá aqueles que serão utilizados para o pagamento dos credores do falecido e outra parcela poderá ser destinada à meação de cônjuge ou companheiro supérstite. (...) Sobre o valor de todos estes bens não incidirá o imposto de transmissão.”⁷⁸

No mesmo sentido, Cristiane Krukoski manifesta que:

“(...) a base de cálculo do imposto deverá ser apurada nos autos do inventário, no qual será calculado o valor dos bens que integram a herança, com base na data da abertura da sucessão, deduzindo-se as dívidas passivas, os encargos e demais despesas consideradas como sendo do espólio.

Tal procedimento se faz necessário porque o legislador constitucional elegeu a transmissão de bens e direitos como núcleo da hipótese de incidência do imposto.

Nessa linha, sua base de cálculo ficará adstrita aos valores dos bens e direitos efetivamente transmitidos aos herdeiros ou legatários. Eleger base diversa infirmaria o critério material eleito pelo legislador constituinte.

(...)

No entanto, o legislador paulista extrapolou sua competência ao vedar o abatimento das dívidas que onerem o bem transmitido ou as do espólio (art. 12), contrariando a legislação civil em vigor, que não admite a herança de dívidas; e o critério material da hipótese de incidência, previsto na própria Constituição Federal. Verifica-se, ainda, a afronta ao próprio direito constitucional à herança, garantido pelo art. 5º, XXX da CF e a violação dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.”⁷⁹

⁷⁸ Tributação da transmissão de bens por sucessão hereditária, p. 15.

⁷⁹ **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos**, p. 121-123.

Regina Fernandes não destoa desse entendimento, ao concluir que “a base de cálculo do imposto é o valor do quinhão hereditário, apurado no final do processo de inventário”.⁸⁰

Não obstante a convergência das conclusões, cabe registrar que as três autoras acima citadas não apontam a incompatibilidade das normas estaduais que estabelecem o valor venal dos bens como base de cálculo do imposto, embora afirmem que o imposto deva ser calculado sobre o quinhão líquido, após o abatimento das dívidas do sucedido.

Esse raciocínio não parece ser rigorosamente correto. Conforme antes afirmado, não há dúvida de que, para apurar o valor do ITCM, será necessário aferir o valor venal dos bens e direitos que o compõem, aquilatando o valor do ativo. Mas essa é apenas parte da operação, pois se deve igualmente identificar o valor do passivo, haja vista que somente a partir do cotejo do ativo e do passivo é possível apurar o valor do patrimônio líquido transmitido e, portanto, o acréscimo patrimonial experimentado pelo herdeiro.

Portanto, a rigor, não se pode aceitar que a base de cálculo do ITCM corresponda ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos, visto tratar-se de medida inadequada para mensurar o patrimônio sucedido.

Valéria Furlan bem captou esse aspecto, ao manifestar que:

⁸⁰ **Imposto sobre transmissão causa mortis – ITCMD**, p. 97.

“Por outro lado, Estados e Municípios podem tributar a transmissão do direito de propriedade, instituindo, respectivamente, o ITBCMD e o ITBI, os quais deverão ter bases de cálculo diversas do ITR/IPTU, já que são impostos que incidem sobre signos presuntivos de riqueza diferentes.

Haveria bitributação e/ou *bis in idem* se suas bases de cálculo coincidissem com as do ITR/IPTU, ou seja, haveria desrespeito ao princípio da reserva de competência impositiva.

Assim, entendemos que a base de cálculo constitucionalmente possível do ITBCMD deve consistir no acréscimo patrimonial decorrente da transmissão (aquisição não onerosa) do direito de propriedade.

Essa distinção é relevante porque o acréscimo patrimonial nem sempre coincide com o valor do imóvel, já que na maior parte das vezes o beneficiário herda também ou tão-somente as dívidas do *de cuius*.

Demais disso, haveria violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva se o imposto fosse calculado sobre todo o montante recebido, isto é, também sobre as dívidas que onerassem o patrimônio.”⁸¹

Quanto à possível bitributação e/ou *bis in idem* a que alude a autora, consideramos que a adoção da mesma base de cálculo por dois impostos, por si só, é insuficiente a considerá-la inconstitucional, sendo necessário analisar o binômio hipótese de incidência/base de cálculo. Para ilustrar, nada obsta que o ITBI e o IPTU tenham a mesma base de cálculo (valor venal do imóvel), dada a sua idoneidade para dimensionar as duas hipóteses de incidência, que ocorrem em momentos diversos, ambas no campo competencial dos Municípios.

⁸¹ Aspectos do imposto sobre a transmissão de bens “*causa mortis*” e doação (ITBCMD), **Repertório IOB de Jurisprudência**: Tributário, Constitucional e Administrativo, n. 18, p. 526.

No tocante ao ITCM, a base de cálculo deve corresponder ao acréscimo patrimonial efetivamente percebido, por ser a única forma de dimensionar o valor tributável com exatidão e segundo os ditames constitucionais, não para se diferenciar da base do ITR/IPTU.

Portanto, reafirmando considerações anteriores, a base de cálculo do ITCM deve corresponder ao valor do quinhão líquido ou legado recebido pelos herdeiros ou legatários, levando-nos a afirmar que a legislação paulista não se coaduna com o perfil constitucional do tributo, pois fixa como base o valor venal dos bens ou direitos, vedando expressamente o abatimento das dívidas relativas aos bens transmitidos ou as do espólio, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Não obstante as normas de outros Estados e do Distrito Federal exorbitar o âmbito das nossas investigações, cabe registrar que, analisando as legislações de nove Estados (BA, GO, MG, MS, PE, PR, RJ, RS, e SC⁸²) e do DF⁸³, verifica-se que, a exemplo de São Paulo, as legislações dos Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul também possuem regras excluindo as dívidas⁸⁴ para fins de cálculo do ITCM. Embora sejam omissas quanto a esse aspecto, as dos demais Estados e do Distrito Federal fixam, como base de cálculo, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, levando a crer que igualmente não admitem o abatimento das dívidas.

⁸² Respectivamente, Leis estaduais ns. 4.826/89, 13.772/2000, 12.426/96, 1.810/97, 10.260/89, 8.927/88, 1.427/89, 8.821/89 e 7.540/88.

⁸³ Lei Distrital n. 10/88.

⁸⁴ Que oneram o imóvel e as dívidas do espólio (art. 11, parágrafo único da Lei fluminense) e dívidas que onerem o bem, título ou crédito transmitido (art. 12, § 3º da Lei gaúcha).

Da análise dessas normas estaduais, conclui-se que, possivelmente influenciados pelas normas relativas ao ITBI contidas no Código Tributário Nacional (arts. 35 a 42), os Estados e o Distrito Federal não observaram, ao instituir o ITCM, os ditames constitucionais que delinearam o novo imposto, não obstante a evidente distinção havida entre ambos.

4.2.2.2 Alíquota

A) Resolução n. 9/92 do Senado Federal

No ordenamento jurídico pátrio, as alíquotas dos tributos devem ser fixadas por lei, sendo imprescindíveis, ao lado da base de cálculo, para determinar o valor do débito.

Por força do artigo 155, parágrafo 1º, IV da Constituição Federal, o Senado Federal editou a Resolução n. 9/92, fixando a alíquota máxima do ITCM em 8%, a partir de 1º de janeiro de 1992, facultando aos Estados instituir alíquotas progressivas em função do quinhão efetivamente recebido por cada herdeiro, exorbitando, quanto a esse último tópico, a sua atribuição constitucional.

De outro lado, a pretendida retroação da norma que fixou a alíquota máxima é flagrantemente inconstitucional, pois o legislador estadual só poderia

majorar as alíquotas após a edição da Resolução, observando, obviamente, o princípio da anterioridade.⁸⁵

Também é digna de registro a crítica de Ricardo Lobo Torres que, em razão do diminuto valor da alíquota máxima e da escassa progressividade, considera inconstitucional a referida Resolução.⁸⁶

De fato, a alíquota máxima de 8% imposta pelo Senado impede os Estados de adotar uma razoável progressão, constituindo verdadeiro paradoxo com a norma que a faculta.

Como bem observa Misabel Derzi, embora não se trate de renda, não incidindo, portanto, o imposto federal, os bens adquiridos por meio de herança ou doação representam acréscimos patrimoniais líquidos e gratuitos, cuja tributação deveria se aproximar desse tributo.⁸⁷

B) Alíquota na legislação paulista

Dispõe o artigo 16 da Lei n. 10.705/2000, *in verbis*: “O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% sobre o valor fixado para a base de cálculo”. Na sua redação original, ela previa alíquotas progressivas, mas o artigo 1º, IV da Lei n. 10.992/2001 a tornou única.

⁸⁵ Nesse sentido, já decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE n. 218.182/PE, 1ª Turma, rel. Min. Moreira Alves).

⁸⁶ **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 317.

⁸⁷ **Direito tributário brasileiro**, p. 267.

Nesse aspecto, houve uma involução normativa, pois, se a progressividade era, ainda que de forma tímida, prevista, passou-se a uma alíquota única, em desconformidade com o princípio da capacidade contributiva.

Segundo os principais doutrinadores pátrios, a norma inserta no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, que determina que os impostos devem ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do sujeito passivo, deve ser obrigatoriamente observada pelo legislador, salvo quanto aos impostos em que isso não é possível, tais como o IPI e o ICMS, que estão submetidos, entretanto, à regra da seletividade.

Neste sentido são os ensinamentos de Roque Carrazza:

“É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

(...)

Lembramos, de passagem, que a progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior. Mas isto desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto. Não se está levando em conta a capacidade econômica de cada qual.

(...)

Em suma, salvo as exceções que a própria Lei Maior alberga, os impostos com alíquota fixa são inconstitucionais, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, que exige que cada contribuinte seja tributado de acordo com as suas manifestações objetivas de riqueza.”⁸⁸

Entretanto, o plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu ser inconstitucional a fixação de alíquotas progressivas para o IPTU (antes da EC n. 29/2000) e o ITBI, sob o fundamento de serem impostos reais, razão pela qual não seria possível aplicar o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal.

As decisões precedentes foram proferidas, respectivamente, nos Recursos Extraordinários ns. 153.771-0/MG e 234.105-3/SP⁸⁹, prevalecendo a orientação do Ministro Moreira Alves, para quem a Constituição adotou a distinção clássica entre impostos de natureza pessoal e real, admitindo a progressividade apenas àqueles.

Segundo o raciocínio desenvolvido pelo ministro, a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte é facultada à administração tributária para conferir efetividade ao objetivo de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e, nessa hipótese, sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, asseverando que essa identificação só tem sentido no caso de impostos de natureza pessoal, ou seja, aqueles que, na doutrina de Gianini, transcrita no voto, “alcançam o conjunto

⁸⁸ **Curso de direito constitucional tributário**, p. 75-76.

⁸⁹ *DJU*, de 05.09.1997 e 31.03.2000.

de rendimentos ou de bens do contribuinte, ou parte destes, mas enquanto dizem respeito a uma dada pessoa, levando em conta, em medida mais ou menos ampla, as condições de uma pessoa”. Por outro lado, sempre seguindo seu raciocínio, o mesmo não ocorre com os impostos de caráter real que, nas palavras do citado doutrinador, “alcançam bens singulares ou rendimentos ou também grupos de bens ou de rendimentos, considerados na sua objetividade, sem levar em conta a condição pessoal do sujeito passivo do imposto”.

Embora o Supremo Tribunal Federal não tenha se pronunciado quanto à possibilidade de adoção de alíquotas progressivas para o ITCM, os aludidos precedentes levam a crer que, diante da certa similitude desses tributos, ele também seria considerado de natureza real por aquela Corte, vedada a progressividade.

Nesse sentido decidiu o Pleno do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, cuja ementa se transcreve no que pertine ao tema:

“2. Os impostos pessoais são aqueles em que o fato gerador é uma manifestação direta e objetiva da capacidade de contribuir do sujeito passivo, por isso, na definição do fato gerador desses impostos, são levadas em consideração as condições pessoais do sujeito passivo. Assim, nos impostos pessoais há uma relação direta entre o fato tributável, a sua dimensão econômica (base de cálculo) e as condições pessoais do contribuinte. A grandeza econômica do fato gerador é a própria mensuração objetiva da riqueza e da capacidade de contribuir do sujeito passivo.

3. Os impostos reais são aqueles em que a definição do fato gerador leva em consideração apenas a realidade tributável sem

qualquer vinculação com a pessoa e as condições do sujeito passivo. O fato gerador e sua expressão econômica não têm vinculação direta com as condições pessoais do contribuinte porque a quantificação econômico-financeira do fato tributado não é um dado objetivo de mensuração e nem de expressão direta da capacidade de contribuir. O fato gerador significa, no máximo, um dado indireto e mediato da capacidade contributiva, ou um sinal exterior de riqueza que pode não corresponder à realidade da capacidade de contribuir, ao contrário do que ocorre nos impostos pessoais.

4. A progressividade tributária somente é possível, nos termos do § 1º do art. 145 da CF/88, nos impostos pessoais porque neles o fato gerador já é a própria expressão direta e imediata da capacidade contributiva. Nos impostos reais, cujo fato gerador não é manifestação objetiva da capacidade de contribuir, não pode haver progressividade tributária, pois esta é mecanismo que se liga diretamente à capacidade contributiva. A progressividade extrafiscal só pode ser adotada nos tributos reais se houver autorização constitucional expressa decorrente do Poder Constituinte Originário. A vedação de progressividade para os impostos reais, constante do § 1º do art. 145 da CF/88, ao lado das imunidades, da legalidade, da irretroatividade, é garantia constitucional e direito individual dos contribuintes, a qual não pode ser derogada por Emenda Constitucional decorrente do poder constituinte congressional ou meramente derivado.

5. A progressividade de alíquotas do ITCD, por ser um imposto real, é inconstitucional.” (TJRS – Incidente de Inconstitucionalidade n. 70013242508, Tribunal Pleno, rel. Des. Araken de Assis, redator para o acórdão Des. Adão Sergio do Nascimento Cassiano, j. 10.04.2006).

A transcrição foi longa, mas necessária, pois expressa com clareza essa linha de argumentação, em sintonia com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Admitindo-se tal premissa, é interessante notar que a adoção de alíquotas progressivas seria possível somente para o imposto sobre a renda, pois é o único que realmente permite aferir o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, em toda a sua extensão, isto é, conhecer integralmente as suas condições pessoais. Porém, se o artigo 153, parágrafo 2º, I da Constituição Federal prevê expressamente a progressividade do IR, a norma contida no seu artigo 145, parágrafo 1º, se mostra completamente inútil. Por imperativo lógico, algum outro imposto há de se enquadrar nessa norma constitucional, pois, do contrário, não haveria razão para ela existir. Também por esse motivo, divergimos desse ponto de vista.

Não se pode perder de vista, ademais, que, na transmissão *causa mortis* ou por doação, o sujeito passivo recebe um acréscimo patrimonial, a título gratuito, denotando excelente signo de riqueza e se aproximando até mesmo – embora sem com ela se confundir, da hipótese do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como já afirmado.

Além disto, a capacidade contributiva, nesse caso, é pressuposta, pois o tributo incidirá sobre percentual do patrimônio líquido recebido, impondo-se a adoção de alíquotas progressivas.

É digno de nota que, para embasar sua argumentação, o Ministro Moreira Alves tenha citado diversos autores italianos, onde o imposto sucessório, assim como, no restante da Europa ocidental, é altamente progressivo.

Por isso, acompanhamos Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, para quem o imposto sobre transmissão *causa mortis* possui caráter pessoal, competindo ao legislador buscar sua personalização.

Confiram-se seus ensinamentos:

“Exigido outrora sobre a herança bruta, hoje segue 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 imposto real sobre o monte ou espólio. Adotou-o o CTN no parágrafo único do artigo 35.**⁹⁰

“8. A Constituição de 1988 obriga à personalização e à progressividade

(...)

A progressividade nos tributos é a melhor técnica de personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais e familiares dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções.

(...)

Os legisladores dos países mais desenvolvidos levam em consideração os encargos familiares, filhos e parentes idosos e outras despesas essenciais (como na França, Alemanha e Itália), de modo que há deduções que podem reduzir consideravelmente o imposto devido, mas tornam-no, ao mesmo tempo, mais pessoal.

Entre nós, entretanto, nas últimas décadas, o imposto sobre heranças e doações, embora já tenha sido pessoal e progressivo, tem se tornado cada vez mais objetivo e insensível às relações de parentesco e aos encargos familiares.”⁹¹ (Grifamos).

⁹⁰ **Direito tributário brasileiro**, p. 261.

⁹¹ *Ibidem*, p. 262-266.

Em suma, constata-se que o imposto sucessório é claramente vocacionado para ser pessoal, devendo adotar-se alíquotas progressivas em razão do acréscimo patrimonial experimentado pelos herdeiros, considerando-se, ainda, o grau de parentesco entre o sucessor e o sucedido, além de outras várias possibilidades de personalização desse tributo.

Afirmar-se que o ITCM possui natureza real, a impedir a progressividade, levaria à hipotética e absurda situação: se um Estado criasse um tributo com alíquota máxima (8%), sem conceder qualquer tipo de isenção, seria considerado constitucional. Porém, se a norma prescrevesse que, na hipótese de sucessão entre descendentes, ascendentes e cônjuges, a alíquota seria reduzida à metade, ou, ainda, reduzida à metade, se o quinhão fosse inferior a um determinado valor, ela seria considerada inconstitucional, dado que o suposto caráter real desse imposto impediria tais distinções.

Será que algum tribunal afirmaria que essas hipotéticas normas seriam inconstitucionais? Cremos que não, mas o fato é que elas veiculam (ainda que em grau mínimo) a progressividade, em razão do grau de parentesco ou do valor do quinhão.

Conclui-se, portanto, que a adoção de alíquota única, como no Estado de São Paulo, é inconstitucional, embora não prevaleça esse entendimento na jurisprudência pátria.

Por outro lado, a Resolução SF n. 9/92, ao fixar uma alíquota máxima muito baixa também não se afeiçoa ao perfil constitucional do imposto sobre transmissão *causa mortis*, impedindo uma efetiva progressividade e, via de consequência, a sua personalização, ferindo o princípio da isonomia.

5 ISENÇÃO

No Brasil, este tema já passou por diversos estágios de interpretação, conforme ensina Roque Carrazza, ao afirmar que “existem várias teorias que procuram explicar este fenômeno jurídico”.⁹²

Segundo ultrapassada doutrina, *isenção* consistia na dispensa do pagamento do tributo. O equívoco do raciocínio é evidente, pois parte da premissa de que ocorreu a obrigação tributária, mas houve *dispensa de pagamento*, o que é logicamente impossível, pois se há norma prevendo que certa operação é isenta, a obrigação tributária não chegou a ocorrer, não havendo, portanto, que se falar em *dispensa de pagamento*, expressão mais adequada ao fenômeno da remissão. No fundo, o equívoco decorre da suposição de que a norma que determina a incidência do imposto atinge o fato antes da norma que prescreve a isenção, operação logicamente impraticável, porquanto as normas vigentes incidem de forma simultânea, ainda que tenham sido editadas em momentos diversos.

Em reação a essa teoria, José Souto Maior Borges, partindo das lições de Alfredo Augusto Becker, afirma tratar-se de *uma hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada*, no sentido de que a norma tributária geral e abstrata não incidiria em razão, justamente, da incidência da norma isentiva, que neutraliza a norma de incidência. A partir desse raciocínio, já se verifica que não há dispensa de pagamento, mas não incidência da norma tributária. Não obstante

⁹² **Curso de direito constitucional tributário**, p. 730.

a maior engenhosidade das teorias defendidas por esses juristas, verifica-se que eles incorrem em equívoco semelhante, ao supor que a regra isencional atinge o fato antes da norma que prescreve a incidência.

Em novo degrau de aprimoramento teórico, Paulo de Barros Carvalho deduz que “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente”.⁹³

Percebemos, assim, que a regra de incidência foi alterada pela regra de isenção, de modo que, ao ser aplicada, deverá ser observada essa nova conformação. Não há, pois, que se falar em incidência das regras em momentos distintos.

Roque Carrazza refere-se ainda a uma nova teoria acerca do tema, citando Eliud José da Costa, “que demonstra que a lei isentiva confere uma nova fisionomia à norma jurídica tributária, que, assim, deixa de alcançar certos fatos. O tributo não mais recairá sobre a situação a que se refere a lei. Logo, não há uma norma jurídica tributária (anterior) e uma norma jurídica isentiva (posterior). O que há, sim, é a resultante das leis tributárias e das leis isentivas, que é a norma jurídica tributária com a conformação que estas lhe imprimiram”.⁹⁴

⁹³ **Curso de direito tributário**, p. 482.

⁹⁴ **Curso de direito constitucional tributário**, p. 741.

Aliás, como ele bem observa, nem sempre a norma que veicula a isenção é cronologicamente posterior à regra de incidência. A observação vem a calhar, pois a Lei n. 10.705/2000, que instituiu o ITCM no Estado de São Paulo, já previa três hipóteses de isenção na sua redação original. Portanto, na sua conformação inicial, o ITCM já não alcançava certos bens transmitidos por sucessão *causa mortis*, a confirmar a afirmação acima referida.

Sendo assim, não parece despropositado estabelecer um paralelo entre a *imunidade* e a *isenção*, pois aquela, veiculada por norma constitucional, contribui na delimitação do campo tributário, demarcando (de forma negativa) a competência tributária das pessoas políticas, enquanto esta, criada, em regra, por lei, interfere (igualmente de forma negativa) no desenho do tributo, fazendo com que ele não incida em certas situações.

5.1 A isenção do imposto sobre transmissão *causa mortis* prevista no artigo 6º, I, “a” da Lei n. 10.705/2000

Conforme afirmado, a Lei n. 10.705/2000, na sua redação original, já previa três hipóteses de isenção do ITCM. Com a edição da Lei n. 10.992/2001, que a modificou consideravelmente, foram concebidas seis hipóteses.

Para o presente trabalho, importa a situação prevista no artigo 6º, inciso I, alínea “a” da Lei n. 10.705/2000, na redação dada pela Lei n. 10.992/2001, que dispõe, *in verbis*:

“Artigo 6º - Fica isenta do imposto:

I - a transmissão *causa mortis*:

a) de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESP) e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel;”

Como se nota, a transmissão *causa mortis* só estará isenta, nesta hipótese, se preenchidos os seguintes requisitos legais objetivos (“a” e “b”) e subjetivos (“c” e “d”):

- a) o imóvel deve ser utilizado para residência da entidade familiar, podendo ser urbano ou rural;
- b) o seu valor não pode ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESP);
- c) os beneficiados devem residir no imóvel;
- d) os beneficiados não podem possuir outro imóvel.

Com esse dispositivo, o legislador ordinário buscou atender ao disposto no artigo 166 da Constituição do Estado: “Lei de iniciativa do Poder Executivo isentará do imposto as transmissões *causa mortis* de imóvel de pequeno valor, utilizado como residência do beneficiário da herança.”

Constata-se que, nesse ponto, a lei estadual está em perfeita sintonia com a Constituição Estadual. Entretanto, sua aplicação tem gerado certa perplexidade.

Tome-se como exemplo a situação em que o falecido, casado sob o regime da comunhão de bens, deixou apenas um imóvel no valor de 5.000 UFESPs, quatro filhos menores (que residem com a viúva meeira no imóvel herdado), e um quinto filho maior, que não reside com os demais familiares.

Como a norma se refere aos *familiares beneficiados* e um dos filhos não reside no imóvel transmitido, a sua interpretação literal leva à conclusão de que nenhum dos sucessores faz jus à isenção, pois um dos familiares beneficiados pela herança não preenche o requisito legal.

Entretanto, percebe-se claramente que o constituinte estadual, norteadado pelo artigo 226 da Constituição Federal, objetivou proteger o núcleo familiar de uma família humilde. Por tal razão, seria inconcebível afirmar que todos os demais herdeiros não fariam jus à isenção, por haver um herdeiro que não preenche os requisitos legais.

Por outro lado, deve-se recordar que o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei n. 10.705/2000 determina haver tantos fatos geradores quantos forem os herdeiros, o que significa afirmar que cada um deve pagar o imposto na proporção do seu quinhão e que a isenção também deve ser examinada sob o ângulo individual.

Aplicando-se essas regras ao aludido exemplo, e considerando que metade do imóvel não é objeto de sucessão, pois representa a meação do cônjuge sobrevivente, resta o equivalente a 2.500 UFESPs a ser partilhado entre os cinco herdeiros.

Portanto, cada um deles receberá uma fração de 1/10 do imóvel, equivalente a 500 UFESPs, mas apenas um herdeiro deverá pagar o imposto, que incidirá sobre esse valor.

Vejamos outras duas hipotéticas situações que geram perplexidade na aplicação do artigo 6º, I, “a”, da Lei n. 10.705/2000:

a) O autor da herança, irmão do único herdeiro, lhe deixa um imóvel no valor de 5.000 UFESPs. Como residiam juntos nesse imóvel e o herdeiro não possui outro, pode-se admitir que ele preenche os requisitos legais. Portanto, a isenção do imóvel incidirá sobre o valor máximo admitido: 5.000 UFESPs.

b) Imagine-se uma família composta pelo casal e quatro filhos menores, que possui um único imóvel de residência, com valor correspondente a 8.000 UFESPs, vindo a falecer o marido. Nesse caso, supondo-se que a viúva fazia jus à meação, o quinhão de cada filho corresponderá a 1/8 do bem, ou seja, o equivalente a 1.000 UFESPs. Entretanto, nesse caso não haveria direito à isenção, pois um requisito objetivo não está preenchido: o valor máximo do imóvel.

Diante desses exemplos, constata-se que a aplicação da norma levará a uma evidente ofensa ao princípio da isonomia, pois, seja pelo grau de parentesco, seja pelo valor do quinhão, está claro que, muito mais do que o herdeiro do primeiro exemplo, os menores deveriam ter direito à isenção.

Na realidade, a origem do problema está na norma constitucional estadual que, ao aludir a imóvel de pequeno valor, projeta uma situação que pode envolver várias pessoas, sem levar em consideração o efetivo quinhão de cada uma, ou seja, desconsidera a capacidade contributiva dos herdeiros.

Portanto, a norma constitucional, ainda que editada com os melhores propósitos, é de difícil ou impossível cumprimento, pois, se o legislador ordinário estabelece que a isenção se refere ao valor do bem transmitido e não à importância efetivamente recebida por cada um, não será possível obedecer ao princípio da capacidade contributiva, contradizendo o já citado parágrafo 1º do artigo 2º da Lei n. 10.705/2000, que homenageia justamente esse princípio essencial ao direito tributário.

Parece-nos que a única forma de obediência a esse postulado, *de lege ferenda*, é considerar o valor efetivamente recebido por cada um, bem como o grau de parentesco, a idade do herdeiro etc. Estar-se-á, desse modo, *personalizando* o imposto, em atendimento ao que dispõe o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal.

6 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Em que pese já ter sido objeto de vários estudos, o tema *lançamento tributário* carece de exame mais aprofundado no tocante ao imposto sobre transmissão *causa mortis*, considerando suas peculiaridades, em especial o fato de a sua apuração ocorrer no âmbito de processo judicial, exigindo, pois, investigar não só as normas tributárias aplicáveis à espécie, como também as de natureza processual, a fim de se compreender a forma como se dá o *lançamento*⁹⁵ desse tributo.

Indiscutivelmente, o tema é tormentoso, tendo em vista as consideráveis divergências doutrinárias decorrentes dos vários sistemas de referência que podem ser adotados para tratar do assunto.

Partindo da premissa de que enfocamos o direito positivo como um fenômeno lingüístico, buscaremos definir o conceito de lançamento e, posteriormente, compreender a maneira como é produzida a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário relativo ao imposto *causa mortis*.

⁹⁵ Muito embora acompanhamos Paulo de Barros Carvalho e Estevão Horvath, quanto ao conceito de lançamento tributário como ato administrativo (tema que será abordado adiante), utilizaremos a expressão *lançamento*, em algumas passagens deste trabalho, de maneira mais livre, buscando significar a forma como se constitui o crédito tributário ou, em outras palavras, o modo como se dá a positivação do direito tributário, com a edição de normas individuais e concretas, tanto pelo particular, como pela autoridade administrativa, e até mesmo pela autoridade judicial, como veremos a seguir.

6.1 O lançamento tributário e a norma individual e concreta produzida pelo particular

6.1.1 Conceito de lançamento tributário

Iniciemos por definir o conceito de *lançamento tributário*. Segundo dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Conforme se nota, a norma é expressa ao afirmar que o *lançamento* é um procedimento administrativo.

Todavia, identificamos muitas vezes, tanto nos enunciados prescritivos, como na doutrina, a utilização do termo *lançamento* ora como ato, ora como procedimento administrativo. José Souto Maior Borges comenta:

“Porque o Código Tributário Nacional ora define o lançamento como um procedimento administrativo (art. 142, *caput*), ora se reporta ao lançamento como um ato (art. 150, *caput*), a doutrina, denunciando certa perplexidade, inclina-se, alternativamente, pela sua conceituação como um ato ou procedimento administrativo,

sem precisar, embora, se a alternativa implica includência (ato e procedimento) ou excludência (ato só, ou só procedimento) de uma dualidade de conceituações.”⁹⁶

No fundo, o dilema, segundo Paulo de Barros Carvalho, é fruto da ambigüidade desse signo, que pode expressar tanto o *processo* como o *produto*, muito comum nos discursos prescritivos e descritivos do direito.⁹⁷

Partindo dessa premissa, e após analisar a controvérsia doutrinária, ele conclui que:

“Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais, em que o crédito há de ser exigido.”⁹⁸

A nosso ver, sua conclusão de que lançamento é o ato final e não o procedimento é incontestável, pois não se pode afirmar haver lançamento no início ou durante o procedimento tendente a esse ato.

Como ele argutamente observa, para se falar em lançamento, é necessário chegar ao término do procedimento e, se dependemos do resultado

⁹⁶ **Lançamento tributário**, p. 117.

⁹⁷ **Curso de direito tributário**, p. 373-382.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 383.

para que o lançamento se materialize, é de rigor denominar o ato conclusivo, e não o procedimento, de *lançamento*.

6.1.2 Lançamento por homologação ou autolançamento: a norma individual e concreta produzida pelo particular

Uma das notas características do *lançamento* é tratar-se de ato privativo da autoridade administrativa, o que, numa leitura superficial do texto legal, poderia levar à conclusão de que somente ao Poder Público competiria constituir o crédito tributário. Entretanto, o exame atento das normas que o regem desmente tal assertiva.

Prevê o Código Tributário Nacional, na segunda seção do capítulo que dispõe sobre o crédito tributário, as modalidades de lançamento (de ofício ou direto, misto ou por declaração e por homologação), segundo o grau de participação do particular no procedimento do lançamento.

Em que pese a crítica que se pode fazer a tal *classificação normativa* (visto que, se consideramos que lançamento é o ato final, é o produto e não o processo, é irrelevante o grau de participação do particular no procedimento)⁹⁹, é certo que uma das modalidades previstas no Código Tributário Nacional é o denominado *lançamento por homologação*, hipótese na qual o ato administrativo de lançamento não ocorre, pois a norma individual e concreta é expedida pelo

⁹⁹ Estevão Horvath, **Lançamento tributário e autolançamento**, p. 49.

particular, cabendo à autoridade administrativa tão-somente certificar a sua exatidão e substituí-la por outra (por meio de *lançamento*), caso não tenha sido expedida regularmente.

Como afirma Estevão Horvath, “no campo tributário, cada vez mais se exige a colaboração do sujeito passivo na atividade de tributação. Prova disso é a crescente implantação do autolancamento na aplicação dos tributos”.¹⁰⁰

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera que os textos do ordenamento jurídico brasileiro, no que concerne aos tributos, demonstram, inequivocamente, essa realidade¹⁰¹, sendo conveniente transcrever trecho da sua lavra sobre o problema semântico do lançamento tributário:

“Entre as decisões tomadas pelo legislador brasileiro, nesse campo, releva acentuar o caráter privativo da realização do lançamento para as autoridades administrativas, o que implicaria admitir a impossibilidade do particular desincumbir-se dessa tarefa. Intuindo, contudo, que isso não seria possível, porque a experiência jurídica efetiva revela o empenho dos administrados, editando, também, normas individuais e concretas no âmbito dos tributos, aquele mesmo legislador determinou que essa atividade do sujeito passivo, bem como seu produto, serão ‘lançamentos por homologação’, uma vez que ficam ao controle do Poder Tributante. E dar-se-ia esse controle por atos de homologação, expressa ou tácita, praticados por agentes investidos dessa competência específica. Veremos, logo mais, que esta solução não serve. A figura canhestra do ‘lançamento por homologação’ é um mero disfarce que o direito positivo criou para atender ao capricho de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o

¹⁰⁰ **Lançamento tributário e autolancamento**, p. 48.

¹⁰¹ **Curso de direito tributário**, p. 367.

mesmo ato que costuma celebrar, de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto. E pretendeu, com isso, ver superado o problema da dualidade aplicativa da regra-matriz de incidência.”¹⁰²

Portanto, pode-se afirmar que, atualmente, considerável parte dos tributos deve ser constituída por meio do *autolancamento*, modo como passaremos a denominar, neste trabalho, a norma individual e concreta expedida pelo particular, visando a constituir o crédito tributário, sempre que houver previsão legal nesse sentido.

6.1.3 A positivação do direito e a constituição do crédito tributário

As considerações acima consignadas autorizam a concluir que o *lançamento* não é um ato imprescindível à formalização do crédito tributário, visto que a legislação tributária, cada vez mais freqüentemente, determina que o particular expeça a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, hipótese na qual o *autolancamento* substitui (faz as vezes de) o *lançamento*. E é exatamente com a expedição de normas individuais e concretas que se realiza o *processo de positivação* do direito:

“Esse caminho, em que o direito parte de (...) normas jurídicas gerais e abstratas, para chegar às individuais e concretas, e que é conhecido por ‘processo de positivação’, deve ser

¹⁰² **Curso de direito tributário**, p. 369.

necessariamente percorrido, a fim de que o sistema alimente suas expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais. Penso ser inevitável, porém, insistir num ponto que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.”¹⁰³

Portanto, pode-se afirmar que, no campo tributário, a positivação do direito ocorre tanto pela atividade do particular, como pela atuação da autoridade administrativa, além de, em certos casos, competir à autoridade judicial, como será visto mais adiante.

6.2 O lançamento do imposto sobre transmissão *causa mortis* na legislação paulista

No tocante ao lançamento do imposto, prescreve o parágrafo 4º do artigo 9º da Lei n. 10.705/2000, *in verbis*: “Para a apuração da base de cálculo poderá ser exigida a apresentação de declaração, conforme dispuser o regulamento.”

O citado dispositivo foi regulamentado pelo artigo 21 do RITCMD/2002¹⁰⁴, que estabelece prazo para a apresentação da declaração, a fim de se apurar o

¹⁰³ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 365.

¹⁰⁴ Regulamento do ITCMD aprovado pelo Decreto n. 46.655/2002.

valor do imposto *causa mortis* em inventários e arrolamentos, atribuindo tal dever ao inventariante.

Portanto, a legislação paulista determina que, sempre que ocorrer transmissão de bens por sucessão *causa mortis*, há obrigação de apresentação de declaração ao Fisco estadual.

Além das acima mencionadas, é necessário atentar para outras regras da legislação estadual pertinentes ao tema, já referidas no capítulo onde se tratou da base de cálculo.

Dispõe o *caput* do artigo 10 da Lei n. 10.705/2000 que “o valor do bem ou direito na transmissão *causa mortis* é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo juiz”, ressaltando o seu parágrafo 1º que “se não couber ou for prescindível a avaliação, o valor será o declarado pelo inventariante, desde que haja expressa anuência da Fazenda do Estado (...)”.

Acerca dos enunciados acima transcritos, cabe observar que a avaliação judicial somente é prevista nos inventários que tramitam sob o rito solene¹⁰⁵ e desde que haja discordância da autoridade administrativa com os valores atribuídos aos bens ou direitos do espólio, pois do contrário ela será prescindível.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Artigo 1.003 do Código de Processo Civil.

¹⁰⁶ Artigo 1.007 do Código de Processo Civil.

No tocante aos arrolamentos, há regra expressa vedando a realização de avaliação judicial¹⁰⁷, adotando-se como base de cálculo os valores declarados pelo inventariante, salvo se houver discordância do Fisco.

Por seu turno, o artigo 11 da Lei n. 10.705/2000 estatui, *in verbis*: “Não concordando a Fazenda com valor declarado ou atribuído a bem ou direito do espólio, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, para fins de lançamento e notificação do contribuinte, que poderá impugná-lo.”

Examinando o conjunto de normas acima aludidas, pode-se concluir que, com o recebimento da declaração, a autoridade administrativa deverá a) examinar os valores atribuídos aos bens e direitos pelo inventariante; b) a exatidão do valor pago (no caso de arrolamento); e, na hipótese de discordância, c) instaurar procedimento para arbitramento da base de cálculo, para fins de lançamento tributário.

Porém, objetivando identificar perfeitamente a forma como se constitui o crédito tributário relativo ao imposto *causa mortis*, é necessário, como antes afirmado, examinar não só a legislação tributária, como também as normas processuais que regem os inventários, tanto na forma de procedimento solene, como no arrolamento.

¹⁰⁷ Artigo 1.033 do Código de Processo Civil.

6.3 A apuração do imposto *causa mortis* nos inventários e arrolamentos

Inicialmente, convém observar que, analisando a legislação processual que rege os inventários e arrolamentos, constata-se que a apuração do imposto *causa mortis* é completamente distinta em cada um desses procedimentos, inclusive, como veremos, quanto à competência da autoridade judicial para decidir as questões de natureza tributária.

6.3.1 Inventários

Nos inventários, por força do artigo 993, IV, “h” do Código de Processo Civil, o inventariante deverá declarar todos os bens e direitos do espólio e os seus respectivos valores correntes.

Posteriormente, a Fazenda do Estado será intimada a manifestar-se sobre os valores atribuídos aos bens e direitos, sendo prescindível a avaliação judicial, na hipótese da sua concordância, conforme já registrado anteriormente.

Cabe notar que, antes dessa oportunidade processual, o artigo 21 do RITCMD determina que o inventariante apresente declaração à autoridade administrativa competente, na qual deverão ser reproduzidas as declarações prestadas em juízo. Com base em tais declarações, a Fazenda do Estado se manifestará sobre os valores atribuídos aos bens. Não havendo discordância, o

juiz determinará a elaboração do cálculo e o homologará, depois de examinadas eventuais impugnações.¹⁰⁸

Pois bem. Tivemos a oportunidade de examinar a seqüência de atos processuais a partir dos quais se apura o valor do imposto *causa mortis* nos inventários. Cabe agora identificar a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário nessa hipótese.

Já se afirmou acima que nem sempre o crédito tributário é constituído por meio de lançamento tributário, isto é, por ato administrativo emanado da autoridade competente.

Ao se referir ao lançamento, Aliomar Baleeiro afirma que:

“Esse procedimento compete à autoridade administrativa, diz o CTN. No imposto de transmissão *causa mortis*, entretanto, compete à autoridade judicial dirigir essas fases do lançamento. E há tributos e técnicas tributárias que não comportam lançamento ou são lançados pelo próprio contribuinte.”¹⁰⁹

De fato, conforme ele bem observa, na hipótese de inventário que tramita sob o rito solene, compete à autoridade judicial presidir o procedimento tendente à realização da norma individual e concreta que, a nosso ver, se materializa com a homologação do cálculo elaborado pelo contador judicial.

¹⁰⁸ Artigos 1.012 e 1.013 do Código de Processo Civil.

¹⁰⁹ **Direito tributário brasileiro**, p. 781.

Observando as fases processuais do inventário que interessam à positividade da regra-matriz de incidência do imposto *causa mortis*, verifica-se que o inventariante deve prestar declarações ao juízo, a Fazenda do Estado sobre elas deverá se manifestar e, finalmente, depois de resolvidas eventuais divergências sobre os valores atribuídos aos bens ou sobre o cálculo, o juiz o homologará, devendo determinar o recolhimento do imposto, no prazo de 30 dias, a contar da publicação desse ato, conforme prescreve o artigo 17 da Lei n. 10.705/2000.

Portanto, na hipótese do imposto *causa mortis* apurado nos inventários, constata-se uma singularidade na realização da norma individual e concreta: ela se materializa a partir da declaração prestada por terceiro (o inventariante), que será examinada pela autoridade administrativa (não obstante, nessa hipótese, não lhe competir o lançamento, mas tão-somente prestar informações à autoridade judicial) e, finalmente, a norma individual e concreta surgirá com a elaboração do cálculo (do qual deve constar a identificação dos sujeitos passivos, o valor da base de cálculo de cada quinhão ou legado e a alíquota aplicável, a permitir o cálculo do montante do tributo devido) e a sua homologação judicial, cuja publicação constitui o termo inicial do prazo de recolhimento do imposto.

Constata-se, pois, que a norma individual e concreta, na hipótese de imposto *causa mortis* apurado em inventários, decorre da seqüência de vários atos presididos pela autoridade judicial, que culminarão no cálculo.

6.3.2 Arrolamentos

Nos arrolamentos, nota-se que a forma de apuração do imposto *causa mortis* é radicalmente diversa da que ocorre no rito do inventário. Visando dar celeridade aos inventários nos quais as partes sejam capazes e a partilha amigável, ou nos casos de patrimônio de pequeno valor, esse procedimento foi sensivelmente alterado pela Lei n. 7.019/82.¹¹⁰

Assim, passou a dispor o artigo 1.031 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

“A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos do art. 1.773 do Código Civil, será homologada de plano pelo juiz, mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, com observância dos arts. 1.032 a 1.035 desta Lei.”

Mais adiante, prescreve o artigo 1.034, *in verbis*:

“Art. 1.034 - *No arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio.*

§ 1º - A taxa judiciária, se devida, será calculada com base no valor atribuído pelos herdeiros, cabendo ao Fisco, se apurar em

¹¹⁰ Neste item, iremos analisar especificamente o denominado arrolamento sumário, disciplinado pelos artigos 1.031 a 1.035 do Código de Processo Civil, deixando de examinar o chamado arrolamento comum, disciplinado pelo artigo 1.036 e parágrafos, que prevê a possibilidade de adoção desse rito na hipótese do valor dos bens do espólio não ultrapassar 2.000 OTNs. De qualquer forma, a análise dos parágrafos 4º e 5º do artigo 1.036, que determinam a mesma forma de apuração e recolhimento do imposto *causa mortis*, inclusive com a aplicação do artigo 1.034, permite constatar que as conclusões atingidas para o arrolamento sumário valem também para o arrolamento comum.

processo administrativo valor diverso do estimado, exigir a eventual diferença pelos meios adequados ao lançamento de créditos tributários em geral.

§ 2º - *O imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros.*” (grifamos).

Portanto, há uma norma processual afirmando expressamente a incompetência da autoridade judicial para conhecer ou apreciar, nos arrolamentos, “questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio”.

Por outro lado, há uma outra regra prescrevendo que “o imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros”.

Como se pode notar, as prescrições normativas citadas comprovam, indubitavelmente, a afirmação de que a forma de apuração do imposto *causa mortis* nos arrolamentos é totalmente diversa da que ocorre nos inventários, pois a autoridade judicial não presidirá os atos que culminarão com a edição da norma individual e concreta de constituição do crédito tributário, cabendo à Fazenda Estadual proceder ao lançamento na esfera administrativa, caso não concorde com os valores atribuídos aos bens e direitos pelo inventariante, ou considere insatisfatório à quitação do débito o recolhimento efetuado.

Entretanto, a Lei n. 9.280/96 acrescentou um parágrafo ao artigo 1.031 do Código de Processo Civil, que dispõe, *in verbis*:

“§ 2º - Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou adjudicação, o respectivo formal, bem como os alvarás referentes aos bens por ele abrangidos, só serão expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos.”

Portanto, se as normas processuais que regiam o arrolamento não eram claras quanto à necessidade do prévio pagamento do imposto *causa mortis* como condição para a homologação da partilha, a introdução desse dispositivo reforçou essa obrigatoriedade, pois os alvarás e o formal de partilha somente serão expedidos após a comprovação do recolhimento de todos os tributos, verificada pela Fazenda Pública.

Contudo, a norma então introduzida não é clara quanto ao modo como essa verificação deve ocorrer, além de gerar dúvida sobre a eventual revogação da norma contida no *caput* do artigo 1.034, pois há, entre ambas, uma aparente antinomia.

Ao examinar o Recurso Especial n. 36.909-SP, a 4ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu que, para harmonizar o que dispõem o parágrafo 2º do artigo 1.031 e o artigo 1.034 do Código de Processo Civil, a Fazenda do Estado não deve intervir nesse tipo de processo, ficando vedada, porém, a expedição de alvará, formal de partilha, carta de adjudicação etc., enquanto não se resolverem administrativamente as questões tributárias.

Confira-se o seguinte excerto dessa decisão:

"A intenção do legislador foi a de compatibilizar a celeridade do arrolamento com o pagamento devido à Fazenda Pública. E, desta forma, exigiu, para a expedição dos formais ou alvarás, a comprovação do seu pagamento.

Assim, a interpretação teleológica que se faz dos dois dispositivos legais sob enfoque permite concluir que, efetivamente, os formais não serão promovidos senão depois de comprovado o pagamento de todos os tributos devidos. No entanto, o cálculo dos impostos e respectivos pagamentos serão feitos na esfera administrativa, sede própria também para dirimir controvérsias porventura surgidas entre os particulares e a Fazenda Pública.

Destarte, enquanto se resolve administrativamente o pagamento do tributo, suspende-se a entrega dos formais e dos alvarás."

Conforme se pode constatar, essa decisão reafirma que, nos arrolamentos, as questões tributárias devem ser resolvidas no âmbito administrativo.

Retomando o desenvolvimento do processo de arrolamento, nota-se que o inventariante deverá apresentar as declarações, atribuindo valores aos bens e direitos, o plano de partilha e fazer prova da inexistência de débitos fiscais relativos aos bens do espólio e às suas rendas, e do recolhimento da taxa judiciária e do imposto *causa mortis*.

Cotejando as regras da legislação estadual atinentes à apuração e ao pagamento do imposto com as normas processuais, verifica-se que o inventariante deverá apresentar declaração ao Fisco e recolher o tributo, no prazo

de 30 dias, a contar do despacho que determinar o seu pagamento, nos termos dos artigos 21 do RITCMD/2002 e 17 da Lei n. 10.705/2000.

Considerando que o imposto deve ser calculado com base nos valores por ele atribuídos aos bens e direitos, e o pagamento ser efetuado independentemente de qualquer atuação fiscal, conclui-se que a hipótese se amolda ao lançamento por homologação ou, como julgamos mais adequado denominá-lo, ao *autolancamento*.

Portanto, na hipótese de arrolamento de bens, a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário será expedida pelo inventariante e, considerando que a legislação estadual atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, a situação se enquadra perfeitamente na regra contida no *caput* do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

6.3.3 Inventário e partilha extrajudicial: reflexos da Lei n. 11.441/2007 na apuração e no recolhimento do ITCM

Em 5 de janeiro de 2007, entrou em vigor a Lei n. 11.441, de 4 de janeiro de 2007, que alterou o artigo 982 do Código de Processo Civil, passando a facultar a realização de inventários e partilhas por meio da lavratura de escritura pública, desde que não haja testamento, interesse de incapazes e a partilha dos bens seja consensual.

Inquestionavelmente, trata-se de forma inédita, no Brasil, de transmissão de bens por sucessão *causa mortis*, sem a intervenção de autoridade judicial.

Realmente, não obstante estar inserido no capítulo dos procedimentos de jurisdição contenciosa, verifica-se que, na maior parte dos inventários judiciais (que tramitam sob o rito do arrolamento), a atuação do magistrado é homologatória, não havendo nenhum litígio a ser dirimido. Nesses casos, pode-se afirmar que a autoridade judicial realiza uma atividade meramente administrativa, razão pela qual nada obstava transferi-la aos notários, possibilitando maior celeridade na realização de inventários e partilhas, além de permitir o deslocamento desses magistrados para atividades realmente judiciais.

Na esfera tributária, editou-se, no Estado de São Paulo, a Portaria CAT n. 5/2007 que, com suporte no já citado parágrafo 4º do artigo 9º da Lei n. 10.705/2000 e no artigo 21 do RITCMD/2002, passou a exigir uma declaração do ITCM nos moldes previstos para o arrolamento judicial.

Nessa hipótese, não há dúvida de que também se está diante de um lançamento por homologação, pois compete aos interessados apresentar a declaração e recolher o respectivo tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, a quem compete verificar se o recolhimento foi integral, lançando eventuais diferenças apuradas.

7 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*

“Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança jurídica. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.e., do direito do sujeito ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.

No direito tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário. Mas esses efeitos não se operam automaticamente: exigem reconhecimento do sistema jurídico. Por isso, tanto quanto as outras normas gerais e abstratas, a decadência e a prescrição devem ser aplicadas, produzindo suas respectivas normas individuais e concretas.

Provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito. Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento tributário... Ao aplicar a regra de prescrição, extingue o direito à ação executiva fiscal ...”¹¹¹

Julgamos conveniente iniciar esse intricado tema com as palavras de Eurico De Santi, que bem exprimem, a nosso ver, a forma como ele deve ser enfocado.

Decadência e prescrição possuem um ponto em comum essencial: inércia do titular de um direito durante certo lapso temporal, fazendo com que ele pereça;

¹¹¹ Eurico Marcos Diniz de Santi, **Decadência e prescrição no direito tributário**, p. 143.

um direito material, no caso da decadência; um direito de ação relativa a um direito pré-existente, na hipótese da prescrição.

Entretanto, para que esses fatos sejam reconhecidos pelo direito, eles devem ser introduzidos ao ordenamento por meio da edição de normas individuais e concretas.

Portanto, na linha preconizada por Eurico De Santi, analisaremos a decadência e a prescrição como normas jurídicas que, ao serem aplicadas, fazem perecer certos direitos.

7.1 A decadência do ITCM

Se a decadência é um dos temas mais áridos na esfera do direito tributário, as dificuldades se multiplicam ao enfrentá-lo no tocante ao imposto sobre transmissão *causa mortis*, dadas as singularidades que revestem esse tributo.

Como é sabido, a decadência está diretamente relacionada ao lançamento tributário, assunto tratado no capítulo precedente, onde verificamos que o lançamento do ITCM depende do rito com que o inventário será processado.

Portanto, já identificamos uma primeira dificuldade: não é possível afirmar *a priori* qual a espécie de lançamento tributário a que estará sujeita o ITCM decorrente de determinada sucessão, pois somente após se iniciar o inventário é possível identificar a espécie de lançamento a que o tributo estará sujeito.

Antes de seguir no desenvolvimento do raciocínio, convém registrar que Eurico De Santi afirma não haver apenas uma norma geral e abstrata que disciplina a decadência do direito do Fisco, concluindo pela identificação de seis normas: uma extintiva do crédito tributário e cinco extintivas do direito de o Fisco lançar.¹¹²

Objetivando aplicar essa teoria a este trabalho, iremos nos circunscrever à análise das seguintes hipóteses de prazo para a constituição do crédito tributário: (I) na ausência de ajuizamento do processo ou da lavratura de escritura pública de inventário e partilha e sem pagamento antecipado do imposto; (II) se ajuizado inventário sob rito solene; (III) se ajuizado arrolamento ou lavrada escritura pública de inventário e partilha, com pagamento antecipado do imposto; (IV) se ajuizado arrolamento, sem apresentação da declaração do ITCM e sem pagamento antecipado do imposto.

Desse modo, pretende-se abarcar a quase totalidade de situações que normalmente ocorrem, no que tange ao lançamento e à apuração do ITCM, permitindo identificar a regra decadencial aplicável a cada hipótese.

¹¹² **Decadência e prescrição no direito tributário**, p. 164-165.

7.1.1 Prazo para a constituição do crédito tributário na ausência de ajuizamento do processo ou da lavratura de escritura pública de inventário e partilha e sem pagamento do imposto

Não tendo ocorrido o pagamento antecipado do imposto, aplica-se à hipótese o artigo 173, I do Código Tributário Nacional: “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Entretanto, a partir de que momento o lançamento tributário poderia ser efetuado se inexistente inventário?

Note-se que, embora tenha sido definido que o marco temporal da hipótese tributária ocorre com a abertura da sucessão, afirmamos que *a apuração da base de cálculo do ITCM é um fenômeno complexo, não dimensionável naquele instante*, concluindo que somente com a realização do inventário e da partilha de bens é possível identificar os herdeiros e apurar o efetivo acréscimo patrimonial por eles experimentado.

É justamente essa singularidade que dificulta a aplicação da regra decadencial ao ITCM, visto que, na data da ocorrência do evento, estão presentes todos os elementos da hipótese tributária, mas dois aspectos do conseqüente são desconhecidos: sujeito passivo e base de cálculo.

Portanto, sem que o inventário e a partilha sejam realizados, não há elementos para efetuar o lançamento tributário, levando-nos à conclusão de que o transcurso do prazo decadencial não se inicia antes da ocorrência desses fatos.

Cabe registrar que, na sua redação original, o artigo 983 do Código de Processo Civil prescrevia que o inventário e a partilha deveriam ser requeridos em trinta dias, a contar da abertura da sucessão, e ser concluído em seis meses, podendo a autoridade judicial, a requerimento do inventariante, dilatar esse último prazo por motivo justo.

Atualmente, “o processo de inventário e partilha deve ser aberto dentro de 60 (sessenta) dias a contar da abertura da sucessão, ultimando-se nos 12 (doze) meses subseqüentes, podendo o juiz prorrogar tais prazos, de ofício ou a requerimento de parte”.¹¹³

Independentemente de qual seja o termo inicial, o legislador fixou prazo para quem estiver na posse e administração do espólio requerer o inventário e a partilha dos bens.¹¹⁴

Todavia, se ele e as demais pessoas legitimadas¹¹⁵ se mantêm inertes, descumprindo o prazo legal, a autoridade administrativa se vê impedida de efetuar o lançamento tributário, pois, ainda que receba a notícia do óbito e da

¹¹³ Nova redação do artigo 983, introduzida pela Lei n. 11.441/2007.

¹¹⁴ Artigo 987 do Código de Processo Civil.

¹¹⁵ Artigo 988 do Código de Processo Civil.

existência de bens tributáveis, desconhece os sujeitos passivos e a base de cálculo do tributo.

Pode-se argumentar que a Fazenda Pública possui legitimidade concorrente para requerer o inventário e a partilha, já que ela figura no inciso IX do artigo 988 do Código de Processo Civil, quando tiver interesse.

Além disso, no Estado de São Paulo, o artigo 27 da Lei n. 10.705/2000 determina que o oficial do registro civil envie mensalmente a relação de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar, à autoridade administrativa.

Conjugando tais regras, conclui-se que, em tese, a autoridade administrativa poderia verificar se foram requeridos os inventários de todas as pessoas falecidas no Estado de São Paulo, com bens a inventariar, a lhe permitir a posterior constituição do crédito tributário, na hipótese de o ITCM não ter sido recolhido.

Entretanto, trata-se de um poder virtual, se considerarmos que, no Estado de São Paulo, ocorrem cerca de vinte mil óbitos por mês.¹¹⁶

Além disso, pessoas domiciliadas nesse Estado, proprietárias de bens móveis, títulos e créditos, e pessoas não domiciliadas nesse Estado, mas

¹¹⁶ Segundo a Fundação SEADE, foram registrados 239.321 óbitos no Estado de São Paulo, em 2003, último ano com dados disponíveis. Disponível em: <[http:// www.seade.gov.br/ produtos/ 500anos/consulta.php](http://www.seade.gov.br/ produtos/ 500anos/consulta.php)>. Acesso em: 10 jun. 2007.

proprietárias de bens imóveis situados no território paulista, podem falecer em outros Estados, sem que a autoridade administrativa tome conhecimento da abertura da sucessão.

Portanto, é praticamente impossível fiscalizar o cumprimento do prazo processual para requerer o inventário e a partilha dos bens, nos casos em que o ITCM deve ser recolhido ao erário paulista.

Convém recordar os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, no tocante à praticabilidade do direito:

“O direito positivo não é uma realidade metafísica existindo em si e por si; a regra jurídica não é um fim em si mesma, mas *um instrumento de convivência social*.

Todo o esforço do legislador consiste precisamente em criar este instrumento de ação social, *moldando* (transfigurando e deformando) a matéria-prima (‘dados’ e diretrizes), oferecida pelas Ciências (inclusive pela Ciência Jurídica), ao melhor rendimento humano, *porquanto a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade*.

(...)

O direito positivo não se mantém em estado de ‘ideal descarnado’, pois o direito positivo só existe referindo-se à realidade social. A regra jurídica nasce na oportunidade de conflitos e situações sociais em que o Estado quer intervir. A regra jurídica deve ser construída, não para um mundo ideal, mas para agir sobre a realidade social. Não se pode conceber outro direito positivo a não ser aquele destinado para este mundo onde nós vivemos.”¹¹⁷

¹¹⁷ Teoria geral do direito tributário, p. 71-72.

Por outro lado, ainda que a Fazenda Pública possua legitimidade concorrente para requerer o inventário, isso não significa que ela está obrigada a substituir quem se encontra na administração e na posse dos bens do espólio (o cônjuge, os herdeiros etc.), no caso de omissão desses.

Mesmo que fosse viável e obrigatório (no caso de omissão dos demais legitimados) o ajuizamento de inventário pela Fazenda Pública, não seria possível efetuar o lançamento tributário enquanto os herdeiros não manifestassem a aceitação da herança e a partilha dos bens fosse realizada.

Mas, se ela não está obrigada a substituí-los e, ao mesmo tempo, depende do inventário e da partilha para efetuar o lançamento tributário, conclui-se que o fluxo do prazo decadencial não se iniciará enquanto isso não ocorrer, pois falta um dos seus elementos fundamentais: a inércia do titular do direito.

Se a decadência é um mecanismo de estabilização, que garante a segurança jurídica, mas os sucessores do autor da herança não promovem o inventário, é natural que a relação tributária permaneça pendente enquanto a própria sucessão não é resolvida.

7.1.2 Prazo para a constituição do crédito tributário se ajuizado inventário sob rito solene

Na hipótese de ajuizamento de inventário sob rito solene, a autoridade administrativa não poderá efetuar o lançamento tributário, pois verificamos que, nesta espécie de inventário, a autoridade judicial presidirá uma série de atos processuais que culminarão com o cálculo judicial, ato que *substitui* (faz as vezes de) o lançamento tributário.¹¹⁸

Conforme antes afirmado, no inventário que tramita sob o rito solene, o inventariante deve prestar declarações ao juízo, a Fazenda do Estado deve ser citada e intimada a se manifestar sobre o valor atribuído aos bens, competindo à autoridade judicial homologar o cálculo, depois de resolvidas eventuais divergências sobre os valores atribuídos aos bens e impugnações quanto ao próprio cálculo, e determinar o recolhimento do imposto.

Neste caso, o contraditório é plenamente assegurado à Fazenda do Estado no âmbito judicial, mas, justamente por isso, é vedado à autoridade administrativa efetuar o lançamento tributário na esfera extrajudicial.

Nesse sentido, o enunciado da Súmula 114 do STF, ao afirmar que “o imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo.”

¹¹⁸ Ver o item 6.3.1.

Não obstante a posterior reformulação do processo civil, sua conclusão permanece válida, pois, antes de homologado o cálculo, não há sequer um valor apurado e exigível.

Portanto, conclui-se que, neste caso, não há como fluir o prazo decadencial, pois é vedado ao titular do crédito efetuar o lançamento tributário.

7.1.3 Prazo para a constituição do crédito tributário se ajuizado arrolamento ou lavrada escritura pública de inventário e partilha, com pagamento antecipado do imposto

No caso de ajuizamento de arrolamento ou da lavratura da escritura pública de inventário e partilha, com pagamento antecipado do imposto, aplica-se o artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, já que estamos diante de uma típica hipótese de lançamento por homologação.

Cabe recordar que, no caso de arrolamento, a legislação paulista que rege o ITCM determina o recolhimento antecipado do tributo e obriga o inventariante a apresentar a declaração do imposto. Como visto anteriormente, ambas as obrigações devem ser cumpridas no prazo de 30 dias, a contar do despacho judicial, nos termos dos artigos 17 da Lei n. 10.705/2000 e 21 do RITCMD/2002.

Na hipótese de inventário extrajudicial, a declaração e o recolhimento devem preceder a lavratura da escritura pública, conforme dispõe o artigo 1º da Portaria CAT n. 5/2007.

Portanto, é a partir da apresentação desse documento e do recolhimento do tributo que a autoridade administrativa poderá homologar a atividade realizada pelo particular ou apurar e lançar eventual diferença.

É interessante notar que o parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional prescreve que o marco inicial do prazo decadencial é a ocorrência do fato gerador. Uma interpretação literal do dispositivo poderia levar à conclusão de que o prazo decadencial se inicia com a ocorrência do evento jurídico tributário.

Todavia, conforme bem observa Hugo de Brito Machado, “nos casos em que a lei impõe ao contribuinte o dever de pagar o tributo antes do lançamento, a autoridade administrativa só pode tomar a iniciativa de lançar depois de terminado o prazo que a lei confere ao contribuinte para fazer, por sua própria iniciativa, o pagamento”.¹¹⁹

Realmente, se a lei atribuiu ao particular o dever de apresentar declaração e recolher o imposto em certo prazo, não seria lógico que a autoridade administrativa pudesse efetuar o lançamento antes de esgotado esse prazo.

¹¹⁹ **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 3, p. 197.

Partindo dessa premissa e considerando competir à autoridade administrativa homologar a atividade realizada pelo particular, o prazo decadencial somente terá seu fluxo iniciado após a apresentação da declaração e do recolhimento do imposto.

Transportando esse raciocínio para o caso em análise, nota-se, de início, que, na data da ocorrência do evento tributário (abertura da sucessão), sequer são conhecidos todos os elementos da regra-matriz de incidência, porquanto, como vimos, somente com a realização do inventário e da partilha serão identificados os sujeitos passivos e correspondentes bases de cálculo.

Se optar pelo arrolamento judicial ou pelo inventário extrajudicial, o inventariante deverá apresentar a declaração do ITCM e efetuar o recolhimento do tributo, competindo à autoridade administrativa, no prazo de cinco anos, a contar da realização desses atos, homologar a atividade de apuração e o conseqüente pagamento realizado pelo particular ou lançar eventual diferença.

7.1.4 Prazo para a constituição do crédito tributário se ajuizado arrolamento, sem apresentação da declaração do ITCM e sem pagamento antecipado do imposto

Considerando o disposto nos artigos 1.026 e 1.031 do Código de Processo Civil, o ajuizamento de arrolamento pressupõe o prévio recolhimento do ITCM.

Contudo, caso não observadas tais regras, é possível (e não raras vezes ocorre) ajuizar-se o arrolamento sem o prévio pagamento do imposto devido em virtude da transmissão *causa mortis*.

Nesta hipótese, aplica-se, no tocante à decadência, o artigo 173, I do Código Tributário Nacional, pois não houve pagamento antecipado do tributo. Portanto, a Fazenda Pública deverá constituir o crédito tributário em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Mas qual seria, nessa hipótese, o marco temporal a partir do qual passaria a fluir o prazo decadencial?

Inicialmente, cabe registrar que a legislação processual não prescreve que a Fazenda Pública deva ser citada nos arrolamentos, diversamente do que ocorre nos inventários que tramitam sob o rito solene.¹²⁰

Originalmente, o artigo 1.033 do Código de Processo Civil determinava que os autos deveriam ir com vista à Fazenda Pública, que poderia impugnar a estimativa dos bens, a partir do que instaurar-se-ia um contraditório, com possibilidade de nomeação de avaliador, nos termos do artigo 1.034, igualmente na sua redação original.

¹²⁰ Conforme o artigo 999 do Código de Processo Civil.

Porém, a Lei n. 7.019/82 promoveu sensíveis alterações na disciplina do arrolamento. Entre elas, eliminou a aludida determinação e passou a prever a impossibilidade de realização de avaliação dos bens no inventário que tramita sob esse rito mais célere, vedando à autoridade judicial conhecer e apreciar questões concernentes ao lançamento tributário.¹²¹

Dessa forma, a Fazenda Pública ficou impedida de manifestar-se em arrolamentos, omitindo-se a norma em prever o modo como seria assegurado o direito de o Fisco impugnar os valores atribuídos aos bens pelo inventariante.

Posteriormente, a Lei n. 9.280/96 acrescentou o parágrafo 2º ao artigo 1.031 do Código de Processo Civil, passando a prever que o formal de partilha, a carta de adjudicação ou os alvarás não poderiam ser expedidos e entregues às partes sem a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos. Todavia, como a Fazenda Pública não é citada, continua havendo uma lacuna, pois a legislação não prevê a forma como isso ocorrerá.

Seja como for, é vedado à autoridade judicial homologar a partilha sem o pagamento do ITCM, por força do que dispõe o artigo 1.026 do Código de Processo Civil. Assim sendo, o inventário não terá como ser encerrado.

Admitindo-se que, além da falta de pagamento, também não foi apresentada a declaração do ITCM, conclui-se que, à míngua de partilha

¹²¹ Conforme a atual redação dos artigos 1.033 e 1.034 do Código de Processo Civil.

homologada e da formal comunicação do processo à autoridade administrativa, não há como fluir o prazo decadencial.

Se a homologação da partilha pressupõe o recolhimento do tributo e, para que isso ocorra, a declaração do ITCM deve ser prévia e obrigatoriamente apresentada¹²², apenas após a realização desses atos será possível concluir o processo judicial e iniciar o fluxo do prazo decadencial.

7.2 Prescrição do ITCM

Conforme leciona Eurico De Santi, no direito tributário, a diferença essencial entre decadência e prescrição “não está na forma de contagem de prazo, ou na contingência dos efeitos que irradiam, mas na fase do processo de positivação em que cada qual opera. A decadência opera na fase da constituição administrativa do crédito; a prescrição, no momento do exercício do direito de ação”.¹²³

Constituída definitivamente a relação jurídica tributária, inicia-se o fluxo do prazo prescricional de cinco anos, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

¹²² Já que, segundo a legislação tributária, a guia de recolhimento é gerada eletronicamente, a partir da apresentação da declaração do ITCM.

¹²³ **Decadência e prescrição no direito tributário**, p. 217.

No caso do imposto sobre transmissão *causa mortis*, verificamos que a forma de constituição do crédito tributário depende da modalidade de inventário (extrajudicial ou judicial) e, nesse último caso, do rito processual (arrolamento ou solene) adotado.

Naturalmente, o exame do fenômeno da prescrição igualmente dependerá dessas variantes.

Analisemos, portanto, em que momento o fluxo do prazo prescricional se inicia em cada uma dessas hipóteses.

7.2.1 Prescrição na hipótese de inventário sob rito solene

Na hipótese de inventário que tramita sob rito solene, manifestamos que o lançamento tributário independe da autoridade administrativa, porquanto o imposto sobre transmissão *causa mortis* é apurado no processo, sob o comando da autoridade judicial.

Ultrapassada a fase em que se decide sobre eventual divergência quanto aos valores atribuídos aos bens do espólio, deve ser homologado o cálculo do imposto a ser recolhido pelos sucessores, em 30 dias, a contar da publicação da decisão, nos termos do artigo 17 da Lei n. 10.705/2000.

Portanto, findo esse prazo, sem que o imposto tenha sido recolhido, inicia-se o fluxo do prazo prescricional de cinco anos para a cobrança judicial do débito.

Cabe notar, porém, que o artigo 1.026 do Código de Processo Civil dispõe que “pago o imposto de transmissão a título de morte, e juntada aos autos certidão ou informação negativa de dívida para com a Fazenda Pública, o juiz julgará por sentença a partilha”.

Diante dessa norma, surge uma inevitável questão: se o recolhimento do imposto é pressuposto para a homologação da partilha, pode-se falar em fluxo do prazo prescricional nessa hipótese?

A resposta, a nosso ver, é positiva, tendo em vista que a norma processual não disciplina as relações tributárias, não sendo apta a impedir o fluxo prescricional.

Deve prevalecer, portanto, o disposto no artigo 156, V do Código Tributário Nacional, que prevê a prescrição como modalidade de extinção do crédito tributário, razão pela qual, decorridos cinco anos, a contar do prazo de recolhimento do ITCM, sem que o tributo tenha sido pago e a Fazenda Pública, mesmo regularmente intimada, tenha se mantido inerte, a autoridade judicial poderá reconhecer a ocorrência da prescrição e homologar a partilha.

7.2.2 Prescrição na hipótese de arrolamento

Em se tratando de arrolamento, o imposto de transmissão deve ser recolhido no momento do seu ajuizamento.

Porém, admitindo que isso não tenha ocorrido e que a declaração do ITCM tenha sido apresentada, o prazo prescricional de cinco anos, para a cobrança da importância apurada pelo particular, passa a fluir da data da apresentação da declaração.

Todavia, se a autoridade administrativa apurar e lançar eventual diferença no prazo previsto no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, o ato administrativo substituirá a norma individual e concreta elaborada pelo particular; nessa hipótese, o prazo prescricional fluirá após a notificação e o decurso do prazo para pagamento ou apresentação de recurso.

7.2.3 Prescrição na hipótese de inventário extrajudicial

No capítulo destinado ao exame da decadência, registramos inexistir a possibilidade da sua ocorrência sem que o inventário e a partilha de bens sejam realizados.

Não vislumbramos, igualmente, a hipótese de ocorrência de prescrição nessa modalidade de inventário, dado que a lavratura de escritura pública de inventário e partilha depende do prévio recolhimento do imposto.

Em outras palavras, se, enquanto não lavrada a escritura de inventário e partilha, sequer o prazo decadencial passa a fluir, não há que se cogitar de prescrição, pois, como já afirmado, o que distingue decadência e prescrição é a fase do processo de positivação que cada uma ocorre.

Apresentada a declaração do ITCM e recolhido o respectivo imposto, a autoridade administrativa deverá expedir uma certidão de regularidade do recolhimento do tributo¹²⁴, ressalvada a possibilidade de exigência, no prazo legal, de documentos inicialmente dispensados.¹²⁵

Assim como no arrolamento, caso seja apurada e lançada eventual diferença durante o transcurso do prazo decadencial, o ato administrativo substituirá a norma individual e concreta elaborada pelo particular; nessa hipótese, o prazo prescricional fluirá após a notificação e o decurso do prazo para pagamento ou apresentação de recurso.

¹²⁴ Artigo 2º da Portaria CAT n. 5/2007.

¹²⁵ Artigo 1º, parágrafo 3º da Portaria CAT n. 5/2007.

8 SÍNTESE CONCLUSIVA

1. No Brasil, o potencial dos impostos sobre o patrimônio, particularmente a tributação sobre a herança, é muito pouco explorado, constituindo baixíssimo percentual do total da arrecadação tributária. Na medida que isso ocorre, os impostos sobre a produção e o consumo se tornam mais elevados, dificultando o desenvolvimento econômico do país.

2. Embora a Constituição Federal tenha sido promulgada há mais de 18 anos, ainda não foi editada legislação complementar relativa ao imposto sobre transmissão *causa mortis*, o que, se não impede a instituição do tributo pelos Estados, em respeito ao sistema federativo, gera dúvidas quanto à possibilidade de exigi-lo nas hipóteses previstas no artigo 155, III, “b”, da Constituição Federal.

Com a edição da Lei n. 11.441/2007, que faculta a realização de inventário e partilha extrajudiciais, surgiu mais um foco de potencial conflito entre os Estados, consistente na tributação de bens móveis, títulos e créditos, visto que a norma constitucional fixa a competência de forma indireta¹²⁶, ao relacioná-la com a regra processual que determina o local onde deve tramitar o inventário judicial¹²⁷, inaplicável à nova figura.

Concluimos, porém, que a norma constitucional elegeu claramente, tanto na transmissão por sucessão *causa mortis*, como por doação, o domicílio do

¹²⁶ Artigo 155, parágrafo 1º, II da Constituição Federal.

¹²⁷ Artigo 96 do Código de Processo Civil.

transmissor dos bens como critério definidor da competência, de maneira que a livre escolha do tabelião de notas não pode alterar esse critério.

Seja como for, urge a edição de legislação complementar objetivando eliminar esses possíveis focos de conflitos entre os Estados.

3. Verificamos que, no tocante ao imposto sobre heranças, o Código Tributário Nacional foi recepcionado em mínima parte pelo atual ordenamento, visto que, à época da sua edição, esse imposto tinha deixado de existir, substituído que foi por um tributo estadual sobre transmissões imobiliárias em geral.

Basta ver que a Seção III do Capítulo III do Título III do Livro 1º do Código Tributário Nacional, onde estão inseridos os artigos 35 a 42, que tratam da matéria, é denominada *Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos*, restando patente a sua incompatibilidade com um verdadeiro imposto sobre heranças, nos moldes criados pela Constituição Federal de 1988.

4. Um dos focos principais do trabalho visava construir a regra-matriz de incidência do imposto *causa mortis*, objetivo que, para ser alcançado, demandou exame analítico das normas constitucionais que delineiam a competência tributária.

Com isso, pudemos identificar os elementos da hipótese tributária e o seu conseqüente normativo, verificando, a seguir, em que medida há compatibilidade

entre a Lei estadual n. 10.705/2000 e a regra-matriz de incidência construída a partir da análise do texto constitucional.

4.1 Critérios da hipótese tributária

4.1.1 Critério material da hipótese tributária: embora o texto da norma constitucional verbalize que os Estados têm competência para instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis*, concluímos que o seu aspecto material é *receber herança ou legado*. Naturalmente, estamos tratando do mesmo fato, mas realçando o ângulo de quem vai receber o acréscimo patrimonial e, nessa proporção, ser tributado.

Na esfera estadual, constatou-se que a norma instituidora do tributo se harmoniza com a norma constitucional que outorgou aos Estados a competência para instituir o imposto *causa mortis*, dado que prevê sua incidência sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido pelas espécies de sucessão previstas na legislação civil.

No tocante à disciplina das situações previstas no artigo 155, parágrafo 1º, III, “b” da Constituição Federal, pela lei estadual, concluímos não ser possível afirmar, *a priori*, a inconstitucionalidade das várias regras nela previstas, em face da ausência de lei complementar, mas, analisando cada uma das hipóteses, nota-se algumas com real potencial de conflito com outros Estados, o que poderá levar à impossibilidade de aplicação das normas conflitantes, quando isso for reconhecido pelo órgão judicial competente.

4.1.2 Critério espacial: em harmonia com as normas constitucionais, a lei estadual observou o critério do *situs* para os bens imóveis e do domicílio do autor da herança para os bens móveis, títulos e créditos.

Constata-se, portanto, tratar-se de critérios espaciais objetivos: na hipótese de imóvel, o local onde ele estiver situado; na hipótese de bens móveis, títulos e créditos, o local onde for processado o inventário, que deve ser ajuizado no foro do domicílio do autor da herança, nos termos do artigo 96 do Código de Processo Civil.

Na hipótese de inventário e partilha extrajudiciais, os mesmos critérios devem prevalecer, ainda que eles sejam realizados perante tabelião de notas situado em outro Estado.

4.1.3 Critério temporal: para analisar o critério temporal, recorreremos ao direito civil, pois as normas constitucionais e estaduais não indicam claramente os critérios identificadores do momento em que surge a relação jurídico-tributária.

Pela análise do artigo 1.784 do Código Civil, concluímos que a hipótese tributária ocorre com a abertura da sucessão, que decorre do evento do falecimento de uma pessoa.

4.2 Critérios do conseqüente normativo

4.1.2 Critério pessoal:

Sujeito ativo: assim como ocorre freqüentemente, a Lei estadual n. 10.705/2000 não definiu explicitamente a sujeição ativa do ITCM, mas, tratando-

se de lei aprovada pela Assembléia Legislativa e sancionada pelo Governador do Estado de São Paulo, é intuitivo que a arrecadação do tributo lhe pertence, já que não foi atribuído a nenhuma outra pessoa.

Mesmo na hipótese de o inventário tramitar ou ser realizado fora do seu território, ele será competente para tributar a transmissão *causa mortis* de bens imóveis nele situados e bens móveis, títulos e créditos, quando o autor da herança for nele domiciliado.

Sujeito passivo: em consonância com a norma constitucional, o legislador estadual elegeu o herdeiro, o legatário e o fiduciário como sujeitos passivos do ITCM, pois, ao receber a herança ou legado, experimentam um acréscimo patrimonial, a título gratuito, ostentando um signo de riqueza passível de tributação.

Além disso, determinou que ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros e legatários, prestigiando, assim, o princípio da capacidade contributiva, pois cada um é tributado na proporção do patrimônio recebido.

A lei paulista atribuiu ainda responsabilidade solidária às diversas pessoas que intervêm ou se omitem na prática de atos que envolvam a exigência do tributo, quando não for possível cobrá-lo do contribuinte. Nesses casos, não se está propriamente diante da exigência de um tributo, mas de uma sanção por ato ilícito.

4.2.2 Critério quantitativo:

Base de cálculo: coerentemente com a premissa de que o critério material do imposto em foco é o recebimento de herança ou legado, concluímos que não se pode aceitar que a sua base de cálculo corresponda ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos, visto tratar-se de medida inadequada para mensurar o patrimônio sucedido, sendo necessário cotejar o ativo e o passivo que o compõem para apurar o valor do patrimônio líquido transmitido e, portanto, o acréscimo patrimonial experimentado pelo herdeiro ou legatário.

Para que tal ocorra, a base de cálculo será apurável somente após a realização da partilha, oportunidade em que os bens eventualmente destinados ao pagamento de dívidas e meação já foram separados, chegando-se aos quinhões tributáveis.

Verificamos ainda que, ao vedar o abatimento das dívidas, a norma estadual fere o princípio da capacidade contributiva, pois determina a incidência sobre importância que não será efetivamente recebida.

Portanto, a base de cálculo do ITCM deve corresponder ao valor do quinhão líquido ou legado recebido pelos herdeiros ou legatários, levando-nos à conclusão de que a legislação paulista não coaduna com o perfil constitucional do tributo, pois fixa como base o valor venal dos bens ou direitos, vedando expressamente o abatimento das dívidas relativas aos bens transmitidos ou as do espólio, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Alíquota: o imposto sucessório é claramente vocacionado para ser pessoal, devendo adotar-se alíquotas progressivas em razão do acréscimo patrimonial experimentado pelos herdeiros, considerando-se, ainda, o grau de parentesco entre o sucessor e o sucedido, além de outras várias possibilidades de personalização desse tributo.

Não obstante os precedentes jurisprudenciais em sentido oposto, a análise das normas constitucionais nos leva a crer que a fixação de alíquota única, conforme previsto na legislação paulista, não se harmoniza com o nosso ordenamento jurídico, pois os impostos, tanto quanto possível, devem ter caráter pessoal. Para tanto, é imprescindível a instituição da progressividade de alíquotas, sob pena de se afrontar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Por outro lado, a Resolução SF n. 9/92, ao fixar uma alíquota máxima muito baixa, também não se afeiçoa ao perfil constitucional do imposto sobre transmissão *causa mortis*, impedindo uma efetiva progressividade e, via de conseqüência, a sua personalização, ferindo o princípio da isonomia.

5. No exame da hipótese de isenção do imposto *causa mortis* prevista no artigo 6º, I, “a” da Lei n. 10.705/2000, chegamos à conclusão de que, embora em consonância com o artigo 166 da Constituição do Estado de São Paulo, a norma fere os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Concluimos que a origem do problema está na norma constitucional estadual que, ao aludir a imóvel de residência do beneficiário da herança, de pequeno valor, cria uma situação que pode envolver várias pessoas, sem levar em consideração o efetivo quinhão de cada uma, ou seja, desconsidera a capacidade contributiva dos herdeiros.

Para obedecer a esse postulado, de *lege ferenda*, deve-se considerar o valor efetivamente recebido por cada herdeiro, bem como o grau de parentesco, a sua idade etc., com o que estar-se-á *personalizando* o imposto, como estipula o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal.

6. Um outro aspecto investigado neste trabalho é a forma como se realiza a constituição do crédito tributário relativo ao imposto *causa mortis*.

Para tanto, iniciamos pelo exame do *lançamento tributário*, ato privativo da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário. Todavia, nem sempre esse ato é imprescindível, pois a legislação tributária, muito freqüentemente, atribui ao sujeito passivo o dever de expedir a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário.

Portanto, no direito tributário brasileiro, o processo de positivação, por meio do qual as normas gerais e abstratas são aplicadas, não se realiza exclusivamente pela atuação da autoridade administrativa, pois o sujeito passivo participa de modo significativo desse processo.

Além de examinar as normas tributárias estaduais acerca do lançamento do ITCM, foi necessário compreender o procedimento judicial do inventário, já que, até recentemente, não havia outra alternativa para partilhar os bens em razão da sucessão *causa mortis*.

Nesse ponto, identificamos uma singularidade quando o imposto é apurado em processo que tramita sob o rito solene: concluímos que a norma individual e concreta é expedida pela autoridade judicial, após a participação do inventariante, que presta as declarações e atribui valor aos bens e direitos transmitidos por sucessão, e do representante da Fazenda, que pode impugná-lo.

Após a realização desse verdadeiro contraditório, é elaborado o cálculo judicial, ato processual que se reveste de todas as características de um lançamento, exceto pelo fato de não ser realizado por autoridade administrativa, que detém competência exclusiva para sua expedição.

Cabe à autoridade judicial homologar esse ato, no qual se consubstancia a norma individual e concreta do imposto *causa mortis*, na hipótese de inventário solene.

Portanto, estamos diante de uma situação bastante peculiar, pois a autoridade judicial normalmente é convocada a resolver conflitos entre o Fisco e o particular, quando as questões não são resolvidas na esfera administrativa.

A peculiaridade não está, pois, na produção de norma individual e concreta por autoridade judicial, pois o Judiciário é comumente chamado a se pronunciar sobre questões tributárias e, muitas vezes, profere decisões que substituem outras normas individuais e concretas constitutivas do crédito tributário.

O inusitado, na realidade, é a edição de norma constitutiva do crédito tributário por autoridade judicial, não em substituição a outra anteriormente expedida, mas de forma *originária*.

Na hipótese de arrolamento, conforme pudemos constatar, a situação é consideravelmente diferente, pois não compete à autoridade judicial decidir sobre questões tributárias, que deverão ser solucionadas na esfera administrativa.

Por outro lado, as regras tributárias determinam (e as processuais não destoam) a antecipação do recolhimento do imposto, cujo comprovante deverá instruir declaração a ser apresentada pelo inventariante à autoridade administrativa, a qual caberá promover o lançamento, caso discorde dos valores por ele atribuídos aos bens e direitos.

Portanto, a hipótese caracteriza perfeitamente o *lançamento por homologação* ou *autolancamento*.

Em suma, pode-se concluir que as normas processuais influenciam significativamente na constituição do crédito tributário relativo ao imposto *causa*

mortis, de modo que o sujeito credenciado a produzir a norma individual e concreta, a forma de apuração e o recolhimento do imposto dependem do procedimento judicial adotado.

Por outro lado, constatamos que, na hipótese de realização de inventários e partilhas pela via extrajudicial, a legislação tributária exige, antes da lavratura da escritura pública, a apresentação de declaração e o recolhimento do respectivo imposto, que serão analisados pela autoridade administrativa, a quem compete lançar eventuais diferenças que vierem a ser apuradas. Trata-se, portanto, de típico lançamento por homologação.

7. Para que a decadência e a prescrição sejam reconhecidas pelo direito, devem ser introduzidas no ordenamento por meio da edição de normas individuais e concretas, levando ao perecimento de certos direitos.

7.1 Como o lançamento tributário do ITCM depende da modalidade do inventário e do rito processual adotado, só após o ajuizamento ou a lavratura de escritura pública do inventário é possível identificar a espécie de lançamento a que o tributo estará sujeito.

7.2 Na ausência de ajuizamento do processo ou da lavratura de escritura pública de inventário e partilha, não há como efetuar o lançamento do ITCM, pois concluímos que o marco temporal da hipótese tributária é identificado no momento da abertura da sucessão, mas não é possível apurar a base de cálculo nesse instante, tendo em vista que somente com a realização do inventário e da

partilha de bens é possível identificar os herdeiros e apurar o efetivo acréscimo patrimonial por eles experimentado.

Portanto, na data da ocorrência do evento, estão presentes todos os elementos da hipótese tributária, mas dois aspectos do conseqüente ainda não estão determinados: o sujeito passivo e a base de cálculo, razão pela qual, sem o ajuizamento do inventário e a realização da partilha, não há elementos para efetuar o lançamento tributário, levando-nos à conclusão de que o transcurso do prazo decadencial não se inicia antes da ocorrência desses fatos.

7.3 Na hipótese de ajuizamento de inventário sob rito solene, a autoridade administrativa não poderá efetuar o lançamento tributário, pois verificou-se que, nessa espécie de inventário, a autoridade judicial presidirá uma série de atos processuais que culminarão com o cálculo judicial, ato que *substitui* (faz as vezes de) o lançamento tributário.

Assim sendo, conclui-se que, nesse caso, não há como fluir o prazo decadencial, pois é vedado ao titular do crédito efetuar o lançamento tributário.

7.4 No caso de ajuizamento de arrolamento ou de lavratura de escritura pública de inventário e partilha, com pagamento antecipado do imposto, aplica-se o artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, já que se está diante de uma típica hipótese de lançamento por homologação.

Porém, apenas após a apresentação da declaração do ITCM e do recolhimento do tributo, a autoridade administrativa poderá homologar a atividade realizada pelo particular ou apurar e lançar eventual diferença.

Concluimos, portanto, que o fluxo do prazo decadencial não se inicia com a ocorrência do evento jurídico tributário, como faz crer a literalidade do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, pois a atividade de homologação depende da atividade praticada pelo particular, o que, no caso do ITCM, pode se deslocar no tempo, não ocorrendo necessariamente logo após a ocorrência do evento.

7.5 Na hipótese de ajuizamento de arrolamento sem o pagamento antecipado do imposto, o processo judicial não poderá ser concluído, pois, da conjugação dos artigos 1.026 e 1.031 do Código de Processo Civil, deduz-se que o recolhimento do ITCM é condição para a homologação da partilha.

Admitindo-se que, além da falta de pagamento, também não foi apresentada a declaração do ITCM, concluiu-se que, à míngua de partilha homologada e da formal comunicação do processo à autoridade administrativa, não há como fluir o prazo decadencial.

8. Distingue-se a prescrição da decadência pela análise da fase do processo de positivação na qual cada uma delas ocorre, não pela forma de contagem de prazo ou pelos efeitos que delas decorrem.

Constituída definitivamente a relação jurídica tributária, inicia-se o fluxo do prazo prescricional de cinco anos, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

8.1. Na hipótese de inventário que tramita sob rito solene, o lançamento tributário independe da autoridade administrativa, pois o ITCM é apurado no processo, sob o comando da autoridade judicial responsável pela homologação do cálculo, a partir do qual se inicia o fluxo do prazo prescricional de cinco anos para a cobrança judicial do débito.

8.2. Em se tratando de arrolamento, caso o ITCM não seja recolhido no momento do seu ajuizamento, como prescreve a legislação processual, e admitindo que a declaração tenha sido apresentada, o prazo prescricional de cinco anos, para a cobrança da importância apurada pelo particular, flui a partir da data da apresentação da declaração.

Todavia, se a autoridade administrativa apurar e lançar eventual diferença, o ato administrativo substituirá a norma individual e concreta elaborada pelo particular, hipótese em que o prazo prescricional fluirá somente após a notificação e o decurso do prazo para pagamento ou apresentação de recurso.

8.3 Na hipótese de inventário extrajudicial, concluímos pela impossibilidade de ocorrência de prescrição, dado que a lavratura de escritura pública de inventário e partilha depende do prévio recolhimento do imposto e da expedição de certidão de regularidade pela autoridade administrativa.

Partindo-se da premissa de que esses atos representam condições para a lavratura da escritura, não se vislumbra, nessa hipótese, a possibilidade de ocorrência de prescrição.

Apenas na hipótese de posterior apuração e lançamento de eventual diferença, é possível ocorrer a prescrição, cujo prazo fluirá, assim como no arrolamento, após a notificação e o decurso do prazo para pagamento ou apresentação de recurso.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMORIM, Sebastião Luiz; OLIVEIRA, Euclides Benedito de. **Inventários e partilhas**: direito das sucessões: teoria e prática. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: LEUD, 2006.

ARAÚJO, Petronio Baptista. **O imposto sobre a transmissão de propriedade**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1966.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., 6. tiragem revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/96 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/96 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. A alíquota do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação. **Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário Constitucional e Administrativo**, São Paulo, n. 13, p. 252-253, 1. quinz. jul. 1992.

_____. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5, p. 317-335.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD – estudo das regras-matrizes de incidência. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1.115-1.142.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 35/2001. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Antônio José da. **A regra-matriz de incidência do ITBI**. 1996. 126 p. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1996.

DENARDI, Sandra Cristina. **A norma padrão de incidência do imposto sobre a transmissão do direito de propriedade de bem imóvel *inter vivos***. 2001. 173 p. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2001.

DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 76-91, jan. 2006.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar José. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. rev. e atual. por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1-33.

_____. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e ampl. 2. tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: direito das sucessões. 22. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002).. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 6.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito**: uma investigação jusfilosófica a partir da obra de Emil Lask. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

_____. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. Aspectos do imposto sobre a transmissão de bens "*causa mortis*" e doação (ITBCMD). **Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo**, São Paulo, n. 18, p. 526-524, 2. quinz. set., 2001.

_____. **Imposto predial e territorial urbano**. 1997. 270 p. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1997.

_____. **ITBI – imposto sobre a transmissão de bens imóveis**. 2003. 311 p. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002. p. 330-347.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **Comentários ao código de impostos e taxas do Estado de São Paulo**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1960. v. 1, t. 2.

HORVATH, Estevão. A isenção trazida pelo art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, n. 71, p. 30-33, 1996.

_____. **Lançamento tributário e autolançamento**. São Paulo: Dialética, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. O princípio da progressividade e suas implicações no IPTU, imposto sobre doações, "*causa mortis*" e *inter vivos*". **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, n. 81, p. 312-325, 2000.

JANCZESKI, Célio Armando. Base de cálculo dos impostos de transmissão: aspectos controversos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 12, n. 55, p. 96-114, mar./abr. 2004.

KHAIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. O sistema tributário e os impostos sobre o patrimônio. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 252-269.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed., 5. tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2003. (Justiça e Direito).

KRUKOSKI, Cristiane Aparecida Moreira. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos**. 2002. 176 p. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2002.

LATTANZI, Sérgio Igor. **A regra-matriz de incidência do imposto predial e territorial urbano – IPTU**. 2000. 161 p. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 1º ao 95. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 96 a 138. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 139 a 218. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3.

_____. **Curso de direito tributário**. 27 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das heranças e doações**. 1998. 227 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. 11. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza**. 1996. 176 p. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1996.

NEGRÃO, Theotonio. **Código de processo civil**. 35. ed. atual. até 13 de janeiro de 2003 por José Roberto Ferreira Gouvêa. São Paulo: Saraiva, 2003.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil anotado**: 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

NICÁCIO, Antônio. **Do imposto de transmissão de propriedade “causa mortis”**. Rio de Janeiro: Alba, 1959.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação da transmissão de bens por sucessão hereditária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 68, p. 15-31, maio 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

VEIGA JÚNIOR, Marcello Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 10, n. 47, p. 161-179, nov./dez. 2002.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)