XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN:978-85-5505-526-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Impostos. XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (27. : 2017 : Maranhão, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal do Maranhão - UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVI Congresso Nacional do CONPEDI se realizou em um momento de inflexão do pensamento jurídico nacional. A despeito das controvérsias existentes quanto à proposta de reforma previdenciária a ser, eventualmente, votada no Congresso Nacional, a efetividade da reforma trabalhista recentemente vigente no país e mesmo quanto aos julgados associados aos crimes de corrupção, percebe-se, também, movimentação quanto à apresentação à sociedade brasileira da denominada "reforma tributária". Neste livro, contendo inúmeros trabalhos da mais alta qualidade e com profundidade surpreendente, se considerada que a maioria dos seus autores encontrar-se ainda nos primórdios de seus estudos pós graduados, identifica-se, sobremaneira, reflexões afetas às limitações ao Poder de Tributar, como àquelas voltadas para as hipóteses de imunidade tributária, sejam de templos de qualquer culto, das entidades beneficentes de assistência social e imunidade recíproca quando da responsabilidade na sucessão; aplicação de tributos em espécie como nos casos do ITCMD, ISSQN e mesmo, considerando nossa contemporaneidade tecnológica, a possível modalidade da tributação sobre produtos impressos em 3D; questões afetas ao tão sofrido orçamento como sustentabilidade financeira e ambiental do Estado, efetividade das políticas públicas tributárias em dentro outras, controle orçamentário sob a perspectiva da participação social.

O desafio que se revela, aqui e alhures, é dar concretude às nossas provocações e indagações já que a elaboração, criação e apresentação de articulados deste jaez não poderão, apenas e simplesmente, se quedar no âmbito do espaço do CONPEDI. Devemos, quando e se possível, tentar carrear esforços para que nossos pensamentos, traduzidos na excelência deste livro, chegue à sociedade brasileira para que possamos contribuir com um mínimo de nosso pensamento, para fazer com que este país se revele no futuro menos injusto e cruel para a maior parte de sua população, mormente quanto à busca de uma tributação que para seus operadores deve evoluir para um padrão de maior racionalidade e equilíbrio quanto sua carga todos nós imposta.

Boa leitura!

Profa. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - UNIMAR

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O ITCMD VISTO COMO IMPOSTO QUE VIOLA O SISTEMA CONSTITUCIONAL DE GARANTIA DE DIREITOS

ITCMD SEEN AS TAX VIOLATING THE CONSTITUTIONAL GUARANTEE OF RIGHTS SYSTEM

Henrique Cordeiro Trecenti [1]
Eduardo Telles De Lima Rala [2]

Resumo

O ITCMD é imposto pouco estudado. Visto sobre um forte viés ideológico. Possui uma base de cálculo que penaliza as garantias constitucionais, pois a sua base de cálculo inicial possui um valor abrangente. Na prática qualquer imóvel em via de sucessão, já é objeto do imposto. É visto que há isenções, mas ainda assim, trata-se de um imposto que penaliza desde as classes mais baixas de renda do país até as mais altas. Ademais, é um imposto que penaliza empreendedores, pois o fruto do trabalho de uma vida será penalizado com mais um herdeiro na legítima, o Estado.

Palavras-chave: Estado, Tributação, Itcmd, Base de cálculo, Sucessão

Abstract/Resumen/Résumé

The ITCMD is a brazilian state's tax. It's seen on a strong ideological bias. It has a calculation base that penalizes the constitutional guarantees, since its initial calculation base has a comprehensive value. That is, almost any property in the process of succession, is already subject to the tax. We have exemptions, but still, it is a tax that penalizes from the lower income classes of the country to the highest. It is a tax that penalizes entrepreneurs, because the fruit of the work of a life will be penalized with another heir in the legitimate, the State.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: State, Taxation, Succession

---

[1] Advogado. Mestre em Direito Constitucional pela ITE-Bauru. Doutorando em Direito Tributário pela PUCSP.

[2] Advogado e Procurador Jurídico da FUNPREV-Bauru. Mestre em Direito Constitucional pela ITE-Bauru. Doutorando em Ciências pelo HRAC-USP em Bauru. Professor na Faculdade de Direito da Alta Paulista em Tupã.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988 (CF88), estabeleceu a garantia do direito à propriedade e do direito de herança, como direitos fundamentais.

Entretanto, conforme extraímos do "*caput*" do art. 170 da CF88, o Estado brasileiro é fundado na perspectiva "da valorização do trabalho humano e na livre iniciativa," tendo "por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social."

Aqueles direitos fundamentais indicados acima são então identificados como princípios da ordem econômica nacional, ao lado da soberania nacional, da função social da propriedade, da livre concorrência e da defesa do consumidor, além da defesa do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais e da busca do pleno emprego.

O Estado brasileiro possui no bojo de sua regulamentação máxima programas que visam o seu desenvolvimento, com base naqueles princípios adrede elencados.

Daí a necessidade de um intrincado sistema tributário que vise fomentar e financiar a atuação estatal sobre os programas planejados na Constituinte de 1988.

Este sistema baseia-se no pacto federativo, pelo qual foi formada a República, sustentada na divisão – *à brasileira* – de competências legislativas, que, para seu correto financiamento, houve a ideia de fomentar também a instituição de tributos sobre bens, serviços, fatos jurídicos etc., cujo resultado financeiro será distribuído entre os entes federados ou ali ficam alocados, para a sua utilização na consecução de suas obrigações constitucionais.

No particular assunto desenvolvido neste artigo, observa-se que a tributação sobre transferência da propriedade, onera sobremaneira o contribuinte, prejudicando ou até inviabilizando a consecução daqueles direitos fundamentais.

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD) é um tributo de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal, representando uma considerável parcela de suas arrecadações.

Como será abordado, a base de cálculo relativamente baixa, não obstante as isenções legais previstas, amplia a ingerência Estatal sobre a propriedade, o que determina uma afronta aos direitos fundamentais da propriedade e de herança, denotando-se, pois, o estabelecimento de um "segundo sócio" ou um "segundo herdeiro" de parcelas do negócio jurídico ou da transmissão hereditária.

Sobremaneira, esta previsão, mesmo que constitucional, de tributação sobre toda e qualquer movimentação de propriedades, denota uma afronta ao sistema de garantias de direitos fundamentais, ferindo-se até o princípio da função social da propriedade, que pouco ou nada influi na redução da ingerência estatal, através da tributação, perante os negócios particulares.

Para o desenvolvimento deste estudo, o método utilizado foi a pesquisa da literatura pertinente, com revisão em bases nacionais e internacionais, sistêmica e empírica. Desse modo, o método do trabalho se insere na classificação quantitativa, exploratória e documental.

2 DO DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA

A carga tributária sobre o contribuinte, no Brasil, é uma das maiores do mundo. O retorno desta tributação a ele em serviços essenciais tais como saúde, segurança e educação, é extremamente deficitário, na medida em que o total arrecadado não é destinado, nem satisfatoriamente, a prestação de serviços públicos de qualidade e excelência.

O federalismo fiscal estabelecido na CF88 demonstra um sistema tributário extremamente voraz na arrecadação, mas, na sua execução através dos orçamentos públicos, deficitário na devolução daquilo que contratado socialmente, conforme os ideários republicanos.

O gasto público, como está se vendo no noticiário recorrente, aliado a níveis de corrupção e desvios públicos, é um algoz a não consecução dos programas previstos na Constituição assim chamada de cidadã em seu nascimento.

A velha máxima do Direito Financeiro, não mais se torna real, pois o Estado Social não está mais sendo financiado, nem pelo Estado Fiscal e nem por quem quer que seja.

Montesquieu já observava que

> As rendas do Estado são uma parte de seus bens que cada cidadão dá para obter segurança da outra ou para dela fruir agradavelmente. Para bem definir essas rendas, cumpre considerar tanto necessidades do Estado quanto a dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado. (MONTESQUIEU, *apud* RESENDE, 2014)

Assim, os direitos fundamentais tais como vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade, aqueles já conhecidos como de primeira geração, demandam uma atividade negativa do Estado, ou seja, uma abstenção de ingerência sem que a lei autorize.

Destarte, para garantir suas consecuções, o Estado, deve angariar numerários, para, em tese, não ter que violar aqueles direitos listados. Mas, em decorrência desta atividade, haveria de existir justiça nesta arrecadação.

E, assim, nasce o direito fundamental a uma tributação justa, que encontra amparo no § 1.º, do art. 145, da CF88, onde se estabelece a capacidade contributiva do contribuinte como critério para uma tributação justa e igualitária.

Com direito fundamental decorrente daqueles de primeira geração, a tributação deve observar, como a seguir será visto, a igualdade entre os contribuintes. Neste diapasão, a igualdade tributária deve ser entendida diante da máxima aristotélica do tratamento igualitário aos em condições iguais e desigualmente, aos em condições desiguais.

A partir deste pressuposto, tendo-se em mira que a Constituição é o instrumento legal que deve garantir esta igualdade como filtro para balizar a atuação tributária do Estado perante os seus contribuintes, tem-se, conforme será visto abaixo, que a utilização de critérios mínimos para tributação da transmissão da propriedade na doação ou na abertura da sucessão, frente o princípio da capacidade contributiva estampado no § 1.º, do art. 145, da CF88, pois utiliza uma tábula rasa para equiparar todos os contribuintes.

Assim, a tributação justa é um direito fundamental que deve ser respeitado pelo Estado, afim de que a retribuição à elevada carga tributária dê-se de maneira igualitária, beneficiando aqueles que mais necessitam da consecução dos principais direitos fundamentais resguardados pela Carta Magna brasileira.

Como se sabe, atualmente, o Estado somente pode tributar desde que haja lei genérica e abstrata, previamente promulgada pelos representantes populares. Esta norma, como abaixo se estudará, deve existir e ser aplicada, caso contrário, na sua omissão, ou na sua inexistência, estar-se-ia praticando confisco.

3 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO E SUAS REGRAS MATRIZES DE INCIDÊNCIA

O preceito normativo, genérica e previamente estabelecido, regulamenta uma determinada conduta social, onde se deflui alguma obrigação, ou uma proibição, ou uma permissão. Através deste preceito, há um imperativo normativo a ser observado, que, não o sendo, ou seja, cumprido, denota-se a proposição de uma sanção.

Dimitri Dimoulis (2011, p. 101-102) articula que:

> A maioria dos doutrinadores do direito emprega os temos "norma" e "regra" como sinônimos. (...) Em primeiro lugar, a norma jurídica é uma construção de linguagem dotada de *sentido*, ou seja, uma *proposição* que pode ser entendida pelos seus destinatários.
> A principal característica das normas imperativas é o fato de descrever determinada conduta, ordenando que seja seguida. Na maioria dos casos, o descumprimento da norma está associado a penalidades. A norma jurídica resulta da interpretação das fontes do direito (...). O intérprete encontra nas fontes do direito uma proposição de linguagem que se denomina *enunciado normativo*, *dispositivo*, *disposição*, *proposição de norma* (*Normsatz*) ou *texto de norma* (*Normtext*).[1]
> (...) *Norma jurídica é uma proposição de linguagem incluída nas fontes do direito válidas em determinado espaço (texto de norma); seu significado é fixado pela interpretação jurídica; a norma jurídica regulamenta o comportamento social de forma imperativa, estabelecendo proibições, obrigações e permissões. Na maioria dos casos, o descumprimento da norma está associado a sanções negativas.*

Neste aspecto, Friedrich Müller (2013, p. 206) argumenta que:

> A Norma Jurídica é entendida, por conseguinte, como modelo de ordenamento marcado por sua matéria, como projeto vinculante de um ordenamento parcial dentro da comunidade jurídica, projeto que o preceito jurídico espelha mais ou menos acertadamente através da linguagem, onde aquele que ordena e o ordenado se pertencem mutuamente e se completam com frequência na realização prática do Direito.

Luiz Régis Prado (2011, p. 418) estabelece, portanto, a premissa de que "o conteúdo prescritivo da norma jurídica deve emanar apenas da autoridade legítima – democraticamente constituída, e pressupõe sempre a existência de um juízo axiológico."

Assim, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 137-138) assenta, em conclusão, que:

> As normas jurídicas têm a organização interna das proposições condicionais, em que se enlaça determinada consequência à realização de um fato. Dentro desse arcabouço, a hipótese refere-se a um fato de possível ocorrência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto normativo.
> (...)
> Mas a norma de que falamos é unidade de um sistema, tomado aqui cimo conjunto de partes que entram em relação formando um todo unitário. O todo unitário é o sistema, as partes, unidades que o compõem, configuram o repertório; e as relações entre essas partes tecem sua estrutura.
> (...) A norma é proposição prescritiva decorrente do todo que é o ordenamento jurídico.

Entretanto, Eros Roberto Grau (2011, p. 30) considera que

[1] Nota de rodapé no original: "3. Guastini, 1990; Müller, 1997, p. 131-144, 186-189; Alexy, 1996, p. 42 -47; Canotilho, 2002, p. 1187-1188."

> [...] embora se possa dizer que o direito *dirige*, no sentido de encaminhar, persuadir, toda e qualquer permissão pode ser reescrita como proibição; todo e qualquer *direito* pode ser reescrito como dever ou obrigação de outrem.

De acordo com Lourival Vilanova (*apud* CARVALHO, 2013, p. 208) "a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação." Essa lição, demanda o constante trabalho científico, que nada mais é que uma busca para isolar os dados para a montagem e a construção final do arquétipo da norma jurídica (CARVALHO, 2013, p. 610). É o que também ensina o professor Paulo de Barros Carvalho, ao deixar claro que a norma jurídica é a expressão mínima e irredutível de manifestação do deôntico, com o sentido completo. E assim não seria diferente com as normas jurídicas tributárias, elas demonstram a mesma estrutura formal que as demais normas do complexo harmonioso conjunto sistemático jurídico.

A regra-matriz de incidência tributária prevê na sua hipótese (ou seja, no antecedente) fato de conteúdo econômico, enquanto no seu consequente é estabelecido um vínculo obrigacional entre o Estado-administração na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, pública ou privada como sujeito passivo.

Nessa dinâmica, é estabelecido que o Estado ou quem lhe faça as vezes como concessionários ou permissionários, por exemplo, estará investido do direito subjetivo público de exigir do particular o pagamento de determinada quantia em dinheiro.

Para que se alcance a fórmula abstrata da regra matriz de incidência, é importante que seja isolada (tal qual o trabalho científico e o enquadramento de dados para a construção final do arquétipo jurídico da norma) as proposições em si como formas de estruturas sintáticas, destacando o comando semântico da norma para os casos objetivos dos eventos do mundo e das condutas, e sobretudo, não contabilizar os atos psicológicos de querer ou de pensar a existência real da norma.

Sendo assim, após ser abstraída logicamente a teoria, pode-se identificar no descritor da norma, um critério material que nada mais é do que o comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguida de complemento, condicionado no tempo ou seja, diante do critério temporal, e no espaço. Sendo assim, ter-se-á na consequência, um critério pessoal ou os sujeitos da relação, passivo e ativo, combinado com o critério quantitativo, a base de cálculo e alíquota.

Ainda assim, é importante que no descritor da norma, o intérprete na qualidade de exegeta do direito, deve observar significações sistêmicas e não se levar

> [...] com a canhestra "interpretação literal" das formulações normativas, que leva consigo a doce ilusão de que as regras do direito podem ser isoladas do sistema e,

> analisadas na sua compostura frásica, desde logo "compreendidas". (CARVALHO, 2014, p. 246)

Feita a ressalva, retornando a linha de raciocínio inicial, a regra matriz de incidência deve observar que não há fatos jurídicos puros, assim como não há fatos econômicos, psicológicos puros, o que há e aí reside o trabalho do exegeta, são os cortes de linguagem, que são aprimorados e depurados pelos juristas na montagem da realidade jurídica que será representada pelo corte feito na linguagem. Assim teremos uma interpretação jurídica do acontecimento.

Na lição do professor Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 251):

> [...] o direito não procura emprestar conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro.

Salienta ainda o professor que em função da intertextualidade teremos a indispensável complementariedade.

Nesta linha é aceito que o entrecruzar das disciplinas possa gerar um denso e proveitoso diálogo acarretando por fim uma tradução aproximada interdisciplinar.

E aqui é importante destacar que a regra-matriz de incidência do imposto sobre a *causa mortis* caminha e entremeia a interdisciplinaridade de diversas disciplinas jurídicas, trabalharemos com o direito civil, direito constitucional, societário e tributário, produzindo intenso dialogo e reflexões no trabalho hermenêutico.

O legislador constrói a sua própria realidade, e neste ponto, diante da regra matriz de incidência, evita-se a proposição conhecida como interpretação econômica do direito.

Ademais, sempre importante lembrar a lição do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 255) que mesmo a realidade construída pelo legislador por fórmulas diversas, "*não devemos permanecer na superfície desconhecendo a verdadeira e substancial organicidade que se esconde nas profundezas do direito vigente.*"

A passagem acima ilustra a expressão equivocada "fato gerador", em detrimento da correta proposta pelo professor Geraldo Ataliba de hipótese de incidência. Mesmo que essa expressão tenha sido adotada pelo legislador, ainda que na busca de sua própria realidade, o jurista não pode, adormecido, esquecer que os erros do texto da lei não devem sobrepujar a construção da Ciência do Direito, o árduo trabalho da investigação do sistema elaborado pelo jurista. Sendo assim, adota-se corretamente a expressão hipótese de incidência em

contraposição a comum locução “fato gerador”, em homenagem as mais sérias pretensões do aperfeiçoamento das instituições jurídicas, além do nosso interesse no aperfeiçoamento na fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estrito.

Mantendo a linha metodológica exposta, abordaremos as estruturas das normas padrão de incidência tributária do imposto, cindindo em dois atos de transmissão, a *causa mortis* e a transmissão *inter vivos* a título de doação. Dessa maneira far-se-á a análise isolada das regras-matrizes de incidência de ambos os impostos separados para melhor análise.

3.1 DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), de quaisquer bens ou direitos, é instituído por competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme estabelecido no artigo 155, inciso I, da CF88.

Diante do que dispõe os incisos do § 1.º, do artigo 155, da CF88, a destinação da exação se dará ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos (art. 155, § 1.º, I, CF88); quando se tratar de bens móveis, títulos e créditos, o valor será destinado ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (art. 155, § 1.º, II, CF88); e, ainda, quando se tratar de doador com domicílio ou residência no exterior e se o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, a competência para sua instituição passa a ser regulada por lei complementar (art. 155, § 1.º, III, alíneas “a” e “b”, CF88).

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.[2]

3.1.1 Do critério material da hipótese de incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis*

A Constituição Federal, fonte primeira de análise, no seu artigo 155, inciso I é bem clara na sua leitura. *In verbis:*

[2] Resolução n.º 9, de 1992, do Senado Federal, estabelece, em seu artigo 1.º, que a alíquota máxima do imposto de transmissão *causa mortis* e doação será de oito por cento.

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

Como já salientado, a regra-matriz de incidência tributária é aquela que destaca o núcleo da incidência fiscal, ou seja, aquela que institui o tributo. Não é difícil identificar-se o núcleo do tributo que é formado pelo verbo transmitir, em razão da morte, e seu complemento quaisquer bens e direitos.

Ainda que se saiba que as normas, quando desmembradas tornam-se unidades desprovidas de sentido, ver-se-á que o verbo transmitir é polissêmico, e para se delimitar o desígno do legislador constituinte precisaremos do suporte de outras disciplinas jurídicas, inclusive do próprio direito constitucional, e sobretudo do direito civil na sua parte de sucessões e da teoria geral do direito.

Não se olvida do comando do artigo 110 do Código Tributário Nacional que restringe possíveis alternâncias do cunho vernáculo do vocábulo de uso de conceitos ambivalentes em diferentes disciplinas jurídicas. Sendo assim, o comando expresso no artigo 1784 do Código Civil de 2002 (o conhecido direito ou principio de *saisine*) é o verdadeiro comando também estampado na Constituição com o verbo transmitir, *in verbis*: "Aberta a sucessão, a herança *transmite-se*, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários" (grifo nosso).

Nesse ponto, Hugo de Brito Machado (2010, p. 378) afirma que:

> A morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força de lei, simplesmente, seja por força de ato de última vontade do autor da herança. A formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados.

Talvez em nenhum outro imposto, o direito tributário e o direito civil estejam tão intimamente ligados.

Sílvio de Salvo Venosa acrescenta ser o próprio Estado interessado na sucessão, pois na medida em que protege a família, assim ordena a sua própria economia, pois se não existisse o direito familiar à herança, e certamente, estaria prejudicada a capacidade produtiva de cada indivíduo, que não teria interesse em poupar e produzir, sabendo que sua família não seria a destinatária final desse esforço de uma vida de ingente trabalho. O fundamento sucessório está estruturado em bases éticas, morais e familiares, interligadas pelos laços de

sangue, pelo trabalho repartido, pela aspiração filosófica que tem cada indivíduo de se perpetuar por gerações, através da transmissão das suas relações jurídicas (VENOSA, 1991, p. 20 *apud* MADALENO).

Aqui, na importante lição acima citada, fica evidente que tanto o vocábulo transmissão como sucessão são empregados como sinônimos. Há clara transmissão das relações jurídicas, dos institutos, tanto no âmbito civil quanto no âmbito tributário. Há duplo interesse do Estado, tanto na preservação da família no campo do direito privado, fonte do principal tecido social, quanto o interesse, talvez maior de arrecadar.

Há uma grande complexidade de princípios na natureza jurídica das sucessões, mas prevalece o sentimento da sucessão se fundar no direito natural da perpetuidade da família. Ainda que a transmissão, e aí importante ao campo tributário, também possa existir para bens singulares como o caso dos legados.

Não apenas os legados se enquadram no critério material. A transmissão por sucessão testamentária e também a sucessão provisória no caso de morte presumida, respeitado os artigos 22 e 26 do Código Civil de 2002, bem como a súmula do Supremo Tribunal Federal 331.

Importante registrar que a utilização pelo legislador do vocábulo transmissão para descrever o critério material de incidência do imposto, ainda que respeite a tradição jurídica, a Constituição Federal e também a legislação civil que trata das sucessões hereditárias, pode induzir o interprete ao erro, *"... pois tal indução decorre de se tratar de termo largamente utilizado na linguagem comum, em razão das transmissões de rádio, televisão e telefonia ou mesmo de doenças, casos em que seu significado assume sentido diverso e oposto"* (JARDIM FILHO, 2016).

O aspecto material do imposto também abrange o complemento do verbo transmitir. No caso o legislador utiliza-se da expressão complementar bens e direitos, onde haverá a incidência do imposto. Aqui há grande repercussão quanto ao alcance da expressão bens e direitos. O que exatamente o constituinte quis prescrever, teremos resposta mais precisa com o auxilio dos institutos do direito civil e da teoria geral do direito. Dissecaremos um a um os vocábulos para melhor compreendermos.

Primeiro dissecaremos o vocábulo *quaisquer*. De acordo com o dicionário Houaiss, quaisquer, plural de qualquer, é um pronome indefinido usado para designar pessoa ou coisa sem especificação (HOUAISS, 2017). A intenção do legislador foi ser o mais abrangente e abstrato possível, que ainda de acordo com o dicionário supracitado, pode-se dizer que o legislador utilizou-se de uma formula exclamativa hiperbolizante.

Já com a expressão bem ou bens, segundo a professora Regina Celi (2013, p. 79) citando a magistral lição de Silvio Rodrigues:

> [...] bens são as coisas que, sendo uteis aos homens, provocam a sua cupidez e, por conseguinte, são objetos de apropriação privada. Mas, mesmo dentro do conceito econômico, nem todas as coisas úteis são consideradas bens, pois, se existirem em abundância na natureza, ninguém se dará ao trabalho de armazená-las, como, por exemplo, o ar atmosférico, que, embora imprescindível ao homem, por abundar na natureza, não é um bem econômico.

Aqui o importante civilista apresenta juridicamente o conceito de escassez, lei primeira da economia. Assim não é difícil entender o comando do legislador, pois os bens são sinônimos de escassez, que jamais poderá ser eliminada, pois as necessidades humanas são infinitas e insaciáveis e sempre superarão os finitos meios disponíveis neste finito planeta. A escassez é um fato fundamental de nosso universo, estamos irrevogavelmente vinculados a ela pelas leis da física e pela lógica.

Nesse sentido, aqui talvez, proclamemos a maior contribuição do Direito a civilização humana, garantir a propriedade privada dos bens uteis e raros que possuem natureza econômica e valor de troca. Não há duvida que o legislador acertou na descrição econômica arrecadatória, pois buscou arrecadar o que de mais precioso nos podemos utilizar ou produzir como meio de troca.

Destarte, de acordo com a professora Regina Celi (2013, p. 80) cita com precisão a nobre lição de Orlando Gomes: *"Como direitos são economicamente apreciáveis, entram na categoria de bens. Não se confundem, entretanto, com o próprio objeto, seja uma coisa material, seja uma prestação; é o próprio direito que se objetiva."* Aqui o mestre civilista praticamente aborda como sinônimos bens e direitos, pelo simples fato de serem economicamente desejáveis, importantes e necessários ao relacionamento humano. Novamente o legislador, com o costumeiro acerto para a finalidade arrecadatória, buscou ser o mais abrangente possível na busca por valores econômicos.

Importante, também, esclarecer que em que pese certa divergência na doutrina sobre se o patrimônio é o conjunto de bens e direitos de uma pessoa, não se pode esquecer, para analisarmos da maneira mais precisa possível o aspecto material da hipótese de incidência do imposto, que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 35 e incisos, assim prescreve *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.

3.1.2 Do critério temporal da hipótese de incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis*

No critério temporal do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, o enunciado prescritivo da norma é explicito no artigo 1874 do Código Civil de 2002:

> Art. 1874, CC/02: Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

O momento de abertura da sucessão, ou seja, o fato jurídico que inicia o processo sucessório é a morte. Neste momento é estabelecido o tempo da abertura da sucessão. Foi daí que surgiu o instituto da *saisine*, onde os parentes do falecido tinham o direito de automaticamente assumir a posse dos bens e direitos do falecido. O vácuo ou lacuna no direito de propriedade poderia abrir espaço para o oportunismo de terceiros enfraquecendo a defesa da propriedade privada, pedra angular da civilização.

4 DO VALOR DA ISENÇÃO DO ITCMD E A PARTICIPAÇÃO INJUSTA DO ESTADO NA PARTILHA

O imposto de transmissão *causa mortis* e doação é um tributo, conforme visto, incidente sobre o patrimônio transmitido tanto no momento da abertura da sucessão, como na transmissão via doação.

Na ocorrência do “fato gerador”, ou da “hipótese de incidência”, o Estado tributa sobre o valor do monte-mor ou do bem transmitido.

O percentual da alíquota, não obstante na maioria dos Estados ser pequeno, a considerar o valor dos bens transmitidos, denota, então, um elevado valor a ser pago pelo contribuinte, pois, de acordo, por exemplo, com o valor de isenção no Estado de São Paulo,

acima deste valor referência, todos os bens serão tributados. O valor de isenção no Estado de São Paulo está em torno de R$ 62.675,00.

Não se incidindo a isenção para a pessoa física, no momento da transmissão, a tributação incidente é excessiva. Muitas vezes há de ser realizado empréstimos, ou utilização dos valores líquidos deixados pela transmissão dos bens, para a quitação do ITCMD no momento da partilha ou do registro dos bens.

Em alguns casos, para famílias que possuem patrimônio empresarial e necessitam quitar o tributo antes da correta partilha, até para que se possa novamente obter crédito ou a liquidação do próprio patrimônio para investimento no negócio familiar, a tributação acaba por trazer, a baila, a participação do Estado como "terceiro herdeiro" ou "sócio". Vê-se, assim, que o Estado tem até a preferência pelo recebimento de uma parte do quinhão hereditário, através da parcela tributária incidente na partilha.

Neste sentido, pois, a tributação deixa de ser justa, com uma hipótese de incidência que fere o direito fundamental a propriedade e à herança, podendo até ser comparado ao confisco.

Ademais, há incidência de tributação tanto na transmissão pelos motivos de abertura da sucessão ou de doação, quando, aí pelos Municípios, na transmissão *intervivos* daquele bem. Então, a sanha arrecadatória do Estado, através das regras matrizes de incidência, prevendo fatos excessivamente abrangentes, obtém dividendos quando há, por exemplo, compra e venda de um bem, e, após, quando este bem é transmitido na forma como visto neste trabalho.

5 À GUISA DE CONCLUSÃO

O ITCMD é um tributo longevo na história da civilização humana. Desde pergaminhos encontrados na civilização egípcia passando pela sanha arrecadatória dos romanos, ele sempre esteve presente como instrumento de controle do Estado sobre o último ato das pessoas.

Nos dias de hoje é visto claramente com a ótica ideológica de que o Estado deve arrecadar de quem conquistou patrimônio e teve em regra méritos por se manter solvente e poupador até o ultimo instante da vida. O Estado torna-se, indevidamente, credor e "herdeiro" necessário e que receberá em primeiro lugar o seu quinhão, antes mesmo dos consanguíneos diretos do *de cujus*.

Impressiona a possibilidade de alíquotas ainda maiores, tendo em vista que, a base de cálculo, atualmente, na maioria dos Estados brasileiros, inicia-se com valores na casa dos R$ 60 mil reais (Estado de SP por exemplo). Ou seja, exceto algumas isenções, praticamente todos terão que contribuir e perder parte do patrimônio justamente herdado em detrimento do Estado.

Por fim, importante salientar, que muito se fala em estudo comparado de que os países desenvolvidos possuem alíquotas de 40% ou até mesmo de 50%. Entretanto, primeiro, não é observado o forte movimento nestas sociedades para o fim desse tributo. Segundo, não raras as isenções são significativas, muitas na casa dos milhões de dólares. Terceiro, e talvez o mais importante, famílias empresárias não possuem a devida liquidez para pagar o tributo. Trata-se de um tributo que dificulta muito a organização sucessória em famílias empresarias, principalmente porque não está em compasso com a liquidez necessária para seu vultuoso pagamento, desfalcando o caixa da empresa.

Neste sentido, de acordo com o Instituto Mises Brasil:

> Se o governo tributar esse dinheiro, fará apenas que o dinheiro que antes estava investido em coisas produtivas seja direcionado para o mero consumismo do governo, ficando sob os caprichos de seus burocratas, obstruindo a formação de capital. Por isso, impostos que recaem sobre a produção, sobre a renda dos mais ricos e sobre o lucro são um enorme obstáculo à formação de capital. É deste dinheiro que vem a poupança necessária para os investimentos produtivos. Aumentar impostos sobre este dinheiro será ainda mais prejudicial para os mais pobres no longo prazo, pois se trata de uma medida extremamente destrutiva para a formação de capital, impedindo o consequente aumento da oferta de bens e serviços na economia, que é justamente o que beneficia os mais pobres.

Por fim, acreditamos que o ITCMD deveria ser abolido, pois trata-se de tributo confiscatório que viola os direitos e garantias básicas dos cidadãos, sobretudo os direitos de propriedade que são os mais importantes direitos civilizatórios.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Assembléia Nacional Constituinte, Brasília, DF, 05 out. 1988. Seção I, p. 1.

BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo : Noeses, 2013.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo : Saraiva, 2014.

DIMOULIS, Dimitri. **Manual de Introdução ao Estado do Direito**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 3. ed. e atual. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 8. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 30.

HOUAISS. Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa, Disponível em: <http://houaiss.uol.com.br/busca?palavra=qualquer>. Acessado em 15.jul.2016.

JARDIM FILHO, Manoel Ferreira. ITCMD paulista: análise, interpretação e crítica das regras de isenção nas transmissões "causa mortis". **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1769, 5 maio 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/11232>. Acesso em: 14.jul.2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2010.

MÜLLER, Friedrich. Teses sobre a estrutura das normas jurídicas. **Revista dos Tribunais**. v. 929, p. 193-209, mar. 2013.

PRADO, Luiz Regis. Norma penal como norma de conduta. **Revista dos Tribunais**. v. 905, p. 411-437 mar. 2011.

RESENDE, Roberta. **Direito fundamental a uma tributação justa**. *in* Lauda Legal. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/LaudaLegal/41,MI198482,61044-Direito+Fundamental+a+uma+Tributacao+Justa>. Acessado em 14.ago.2017.

ROQUE, Leandro, MACKENZIE, D.W. **Aumentar impostos sobre os ricos e sobre os lucros é uma medida economicamente destrutiva**. Disponível em: <http://www.mises.org.br/Article.aspx?id=2073>. Acessado em 22.ago.2017.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito das Sucessões, Atlas, São Paulo, 1991, p.20. *Apud* MADALENO, Rolf. **Testamento, testemunhas e testamenteiro: uma brecha para a fraude**. Disponível em: <http://www.rolfmadaleno.com.br/novosite/conteudo.php?id=47#sthash.p5kEKDBb.dpuf>. Acessado em: 13.jul.2016.