

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

RAPHAEL VILLARES VIANNA GARBAYO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO
SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ITCMD
NOS CASOS PREVISTOS NO ARTIGO 155, § 1º, III, ALÍNEAS *A* E *B*
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL SEM PRÉVIA REGULAÇÃO POR
LEI COMPLEMENTAR

Rio de Janeiro, RJ.

2021.1.

RAPHAEL VILLARES VIANNA GARBAYO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO
SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ITCMD
NOS CASOS PREVISTOS NO ARTIGO 155, § 1º, III, ALÍNEAS A e B
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL SEM PRÉVIA REGULAÇÃO POR
LEI COMPLEMENTAR

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção de grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro, RJ.

2021.1

CIP - Catalogação na Publicação

G213i Garbayo, Raphael Villares Vianna
A inconstitucionalidade da cobrança do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação - ITCMD nos casos previstos no artigo 155, § 1º, III, alíneas a e b, da Constituição Federal sem prévia regulação por lei complementar. / Raphael Villares Vianna Garbayo. -- Rio de Janeiro, 2021.
52 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. Imposto sobre herança. 2. Imposto sobre doação. 3. ITD. 4. ITCMD. 5. Lei complementar. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

RAPHAEL VILLARES VIANNA GARBAYO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO
SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO –
ITCMD NOS CASOS PREVISTOS NO ARTIGO 155, § 1º, III,
ALÍNEAS A e B DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL SEM PRÉVIA
REGULAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da
graduação em Direito da Universidade Federal do Rio
de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau
de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor
Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro, RJ.

2021.1.

RESUMO

O presente trabalho discutirá a constitucionalidade da instituição e cobrança do imposto sobre doação e sobre herança na ausência de lei complementar regulando a matéria, nos casos em que a Constituição a exige expressamente. Para tanto, será examinada a norma complementar, suas funções no direito tributário brasileiro e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Palavras-chave: Imposto sobre doação; Imposto sobre herança; ITD; ITCMD; Lei complementar.

ABSTRACT

This paper will discuss the constitutionality of the taxation of donations and inheritance absent the complementary law to regulate the matter when the Federal Constitution expressly requires it. Initially, an analysis of the complementary law will be conducted, and of its role in the Brazilian tax system, so as the understanding established by the Supreme Court about the matter.

Keywords: Inheritance tax; Donation tax; ITD; ITCMD; Complementary law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1. LEI COMPLEMENTAR	12
1.1. Definição e processo legislativo	12
1.2. A lei complementar em matéria tributária	13
2. O GÊNERO TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES	18
2.1. Definição de tributo	18
2.2. Taxas	22
2.3. Contribuições de melhoria	24
2.4. Contribuições especiais	25
2.5. Empréstimos compulsórios	26
2.6. Impostos	27
3. O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO	31
3.1. Previsão constitucional do ITCMD	31
3.2. O ITCMD na transmissão causa mortis	34
3.3. O ITCMD na transmissão por doação	35
3.4. O ITCMD na presença de objeto de estraneidade	36
4. O DECIDIDO PELO STF NO JULGAMENTO DO RE 851.108/SP	44
CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos, vulgarmente conhecido como ITD, ITCMD ou, como se optou por abreviá-lo no presente trabalho acadêmico, ITCMD, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal com previsão no artigo 155, I da Constituição Federal (CF/88)¹.

Conforme se depreende da leitura do referido artigo, o ITCMD é um imposto que tem como fato gerador a transmissão não onerosa de quaisquer bens ou direitos, seja pela transmissão causa mortis – quando há o falecimento do proprietário dos bens ou direitos, com a sua consequente transmissão aos herdeiros ou legatários – seja pela doação, que é uma liberalidade contratual através da qual uma pessoa transfere de seu patrimônio bens ou vantagens para outrem, conforme artigo 538 e seguintes do Código Civil de 2002².

A Carta Magna, ao repartir a competência tributária, reservou aos Estados e ao Distrito Federal o poder de instituir impostos sobre transmissão não onerosa de bens e direitos, definindo que, em se tratando de bens imóveis e seus respectivos direitos, compete ao Estado de situação do bem (ou ao Distrito Federal, se ali localizado) a instituição do referido imposto, bem como produto de sua arrecadação.

Por outro lado, tratando-se de bens móveis, títulos e créditos, a lei aplicável quando da ocorrência do fato gerador do referido imposto, ou seja, da transmissão causa mortis ou da doação, será a lei do Estado (ou Distrito Federal) em que se processar o inventário ou o arrolamento dos bens e direitos do de cujus, ou em que tiver domicílio o doador.

O tema que gera mais controvérsia, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, entretanto, é aquele advindo do artigo 155, § 1º, III, alíneas a e b da Constituição Federal de 1988³. Trata-se, no referido dispositivo constitucional, da competência para instituição do

1 Art. 155, CRFB/88: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

2 Art. 538, CC/2002: Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975.

3 Art. 155 CRFB/88: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 1º O imposto previsto no inciso I: 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; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

ITCMD nos casos em que o doador for domiciliado ou residente no exterior, para o caso de incidência de ITCMD por doação, e para instituição do ITCMD nos casos em que o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, para os casos de incidência do referido imposto por transmissão causa mortis.

O supracitado dispositivo constitucional prevê que a competência para instituição do ITCMD nos casos nele previstos será regulada por lei complementar. Como, entretanto, a referida lei complementar jamais foi criada, diversos Estados passaram a editar leis prevendo a incidência do ITCMD nos casos em que a CRFB/88 determinou a necessidade de prévia regulação pela referida lei federal.

A questão posta, então, é: diante da omissão do legislador federal e, por conseguinte, da ausência de lei complementar regulando a competência para instituição do ITCMD nos casos especificados no artigo 155, § 1º, III, alíneas a e b da CRFB/88, podem os Estados e o Distrito Federal instituírem e cobrarem o tributo com base no artigo 24, I, § 3º, da CRFB/88⁴ combinado com o artigo 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT⁵?

Para responder esta pergunta, analisar-se-á a lei complementar, sua distinção da lei ordinária e suas funções dentro do direito tributário, no primeiro capítulo. No segundo capítulo será analisado o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, as especificidades dos casos descritos no artigo 155, § 1º, III, alíneas a e b da Carta Magna e os riscos da inobservância da determinação Constitucional quanto à regulação por lei complementar. Por último, analisar-se-á o decidido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 851.108/SP.

Para tanto, cumpre definir alguns termos necessários ao entendimento do tema e que serão citados reiteradamente ao longo do presente trabalho:

4 Art. 24, CRFB/88: Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

5 Art. 34, ADCT: 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 nº 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. BRASIL. [Constituição, (1988)] ADCT da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

O sistema tributário brasileiro, derivado diretamente da Constituição Federal de 1988, nela encontra seus princípios, normas e diretrizes de validade, e compreende toda a legislação tributária anterior à Constituição, desde que com ela guarde harmonia e compatibilidade, bem como a legislação tributária posterior à promulgação da Constituição Federal, compreendidas as leis, complementares e ordinárias, e os atos normativos infralegais.

O sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, conforme se extrai do artigo 119 do Código Tributário Nacional⁶.

Temos, do outro lado da relação jurídica tributária, o sujeito passivo, que é a pessoa, seja natural ou jurídica, obrigada ao pagamento do tributo. Deve-se observar que o sujeito passivo e contribuinte não se confundem necessariamente, podendo-se afirmar que sujeito passivo é gênero que comporta a espécie do contribuinte a espécie do responsável.

Neste sentido, Sacha Calmon ensina que chama-se o sujeito passivo de contribuinte quando ele próprio realiza o fato gerador da obrigação, ao passo que denomina-se responsável aquele que, muito embora não tenha ele mesmo realizado o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito⁷. Observa-se que, em regra, o sujeito passivo é contribuinte e, por exceções legais, o sujeito passivo é o responsável.

A obrigação tributária, por sua vez, pode ser tanto principal, que é o recolhimento do tributo, quanto acessória, que é uma obrigação de fazer ou de não fazer cujo objetivo principal é facilitar a fiscalização do correto cumprimento da obrigação principal.

Denomina-se capacidade econômica ou contributiva a baliza pela qual devem os impostos serem graduados e exigidos, sempre de acordo com as características e peculiaridades de cada contribuinte, de forma capturar a riqueza exteriorizada pelo sujeito passivo e tornar o sistema tributário justo.

6 .Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966.

7 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2020.

A hipótese de incidência é a situação fática prevista em lei que, quando ocorrida, faz nascer a obrigação tributária, enquanto o fato gerador é a materialização, ou ocorrência no mundo dos fatos, da hipótese de incidência. Leandro Paulsen assim diferencia estes dois institutos:

Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (fato gerador). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.⁸

Entende-se por base de cálculo a grandeza econômica sobre a qual se aplica alíquota, com objetivo de se apurar o *quantum* da exação. A alíquota é, via de regra, um percentual calculado sobre a base de cálculo, muito embora também exista a figura da alíquota fixa.

Por último, é importante que se entenda exação como o ato ou atividade administrativa vinculada de exigir e arrecadar tributos ou, por vezes, também como sinônimo do próprio tributo ou de seu *quantum* monetário

⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2020, p. 316.

1. LEI COMPLEMENTAR

1.1. Definição e processo legislativo

A lei complementar encontra arrimo constitucional no artigo 59, II da Carta Maior⁹ que, ao tratar do processo legislativo, assim dispõe:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

V - medidas provisórias;

VI - decretos legislativos;

VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Para que se entenda a importância conferida pela Carta Magna à lei complementar, mister faz-se diferenciá-la da lei ordinária. Neste sentido, a doutrina majoritária considera a existência de duas distinções principais entre a lei ordinária e a lei complementar. Diz-se que a lei complementar se diferencia por exigir maioria absoluta para aprovação e por ser necessária apenas quando a constituição expressamente assim define¹⁰.

Verifica-se inequivocamente que a lei complementar, por conta do seu processo legislativo que requer quorum maior do que o da lei ordinária, possui competência atribuída expressamente na Constituição, isto é, faz-se necessária e insubstituível apenas nos casos definidos na Carta Magna, ao passo que a lei ordinária assume caráter residual, podendo dispor sobre toda e qualquer matéria não reservada à lei complementar pelo texto constitucional.

Quanto ao quórum para aprovação de lei complementar, dispõe o artigo 69 da Carta Maior: “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”¹¹.

9 BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

10 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

11 BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

As leis ordinárias, por sua vez, por ausência de previsão específica na CRFB/88, entram na regra geral de quórum para deliberação e aprovação das Casas que compõem o Congresso Nacional, previsto no artigo 47 da Constituição: “Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.”¹².

Quanto às diferenças entre leis ordinárias e complementares acima referidas, classificam-na como teoria dicotômica pela existência dos dois fatores diferenciadores acima descritos: o de ordem formal (quórum para aprovação) e o de ordem material (competência por matéria)¹³.

Podemos definir a lei complementar, então, como a lei que passou por um processo legislativo específico cujo quórum de aprovação é de maioria absoluta e que se faz necessária em razão da matéria legislada, por expressa previsão constitucional.

Uma vez superada a questão relativa às diferenças entre a lei ordinária e a lei complementar, e estabelecida a competência da lei complementar em razão da matéria, e a competência residual para a lei ordinária, passa-se à análise dos casos em que a Constituição determina a competência da lei complementar em matéria tributária.

1.2 A lei complementar em matéria tributária

Do direito tributário constitucional, infere-se que a criação, alteração e extinção de tributos são feitas, via de regra, por meio de lei ordinária. À lei complementar, quanto à criação de tributos, é reservada a competência nos casos do empréstimo compulsório (art. 148, caput, CRFB/88¹⁴), do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CRFB/88¹⁵), dos

12 Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

13 TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

14 Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

15 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

impostos residuais (art. 154, I, CRFB/88¹⁶) e das contribuições sociais residuais (art. 195, § 4^o¹⁷).

As matérias tributárias que devem ser tratadas por lei complementar, excluída a instituição de tributos nos casos *ut supra*, são aquelas previstas no artigo 146 da Carta Maior¹⁸, que estabelece:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Interpretando o referido artigo da Carta Maior, surgem duas correntes majoritárias que concordam quanto o papel da lei complementar em dirimir possíveis e eventuais conflitos de

16 Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

17 Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais; § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

18 BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

competência e de regular as limitações ao poder de tributar, mas discordam quanto à abrangência e finalidade da utilização de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária.

A corrente dicotômica defende que a competência para criação de normas gerais em matéria tributária através de lei complementar deve ser interpretada de forma restritiva e contida, em respeito à autonomia dos entes federativos, devendo apenas ser usada para afastar conflitos de competência.

Para os defensores desta corrente, que conta com nomes celebrados como o grande mestre Antônio Roque Carrazza, a criação de normas gerais em matéria tributária por intermédio de leis complementares seria, em algum nível, uma ofensa ao princípio federativo, uma vez que a Constituição já prevê os aspectos necessários e suficientes para que os entes instituam e cobrem seus tributos, tais como base de cálculo, contribuintes e hipóteses de incidência¹⁹.

Por outro lado, defende a corrente tricotômica, da qual é expoente Humberto Ávila que a norma complementar em matéria tributária tem como função precípua a criação de normas gerais, além de regular as limitações ao poder de tributar e dirimir conflitos de competência. Para o autor, as normas complementares em matéria tributária devem criar regras gerais trazer harmonia ao sistema tributário e aperfeiçoar o princípio federativo²⁰.

Verifica-se, portanto, a existência de duas correntes majoritárias quanto ao papel da norma complementar no direito tributário. À mesma medida em que se aproximam quanto à função da norma complementar de regular as limitações ao poder de tributar e de dispor sobre conflitos de competência, afastam-se quanto ao estabelecimento de normas gerais.

Luís Eduardo Schoueri assim delimita a questão debatida pelas duas correntes:

A origem da discussão estava na redação do § 1º do artigo 18 da Emenda Constitucional n. 1/1969: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Sustentava a corrente dicotômica que não haveria espaço para

19 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011.

20 ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012.

“normas gerais” que não se esgotasse nos conflitos de competência e na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. A visão tricotômica, por sua vez, enxergava no dispositivo três funções que não se confundiam: (i) estabelecer normas gerais; (ii) dispor sobre conflitos de competência; e (iii) regular as limitações ao poder de tributar ²¹.

O papel da lei complementar ao estabelecer normas gerais em matéria tributária pode ser assim definido:

[...] estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, assegurando uma disciplina única, em âmbito nacional, para a matéria tributária, apesar da existência de diversas legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público. Estas devem dobrar-se ao que for previsto pela lei complementar ²².

Neste sentido, em que pese os argumentos apresentados pela corrente dicotômica, não se pode olvidar que a Carta Magna trouxe expressamente em seu texto, já reproduzido *ut supra*, a competência das normas complementares para estabelecerem normas gerais em matéria de legislação tributária.

Temos, então, que a corrente tricotômica é a que mais se aproxima da vontade do legislador originário, e que normas complementares, ao estabelecerem normas gerais em matéria tributária, acabam por atingir os demais fins previstos no artigo 146 da Carta Cidadã de 1988²³.

Em suma, pode-se dizer que são quatro as funções precípuas da norma complementar em matéria tributária: (1) instituir os impostos que a própria CRFB/88 determina que sejam criados por lei complementar, bem como instituir impostos e contribuições residuais; (2)

21 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2019, p. 149.

22 SCHOUERI, op. Cit., p. 145.

23 Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

dispor sobre conflitos de competência entre os Entes federativos; (3) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (4) estabelecer normas gerais em matéria tributária.

2. O GÊNERO TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

2.1. A definição de tributo

Carvalho ensina que o termo tributo possui diversas acepções na doutrina, na jurisprudência e até mesmo nas normas positivas²⁴. Por vezes o termo tributo é usado como sinônimo para o dinheiro devido pelo sujeito passivo, por vezes é usado como se fosse a norma tributária em si. É usado também como sinônimo do direito subjetivo do sujeito ativo e como se fosse a própria relação jurídica tributária.

Schoueri, noutra toada, relembra que a correta definição do tributo é de suma importância, uma vez que as limitações constitucionais ao poder de tributar, enumeradas na Constituição da República Federativa do Brasil, são garantias dos contribuintes que se aplicam às relações jurídicas tributárias²⁵.

Ainda, definir corretamente os tributos significa viabilizar a própria aplicação da Carta Cidadã, haja vista que a atuação Estatal e a garantia dos direitos nela elencados dependem diretamente da arrecadação. Verifica-se, entretanto, que muito embora a CRFB/88 dispense diversos artigos para tratar dos tributos, ela não define expressamente o que é tributo em nenhum momento.

A definição de tributo, segundo leciona Schoueri, foi relegada para lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “a” da Constituição²⁶. Verifica-se, desde já, que a teoria dicotômica discutida alhures não se sustenta, posto que até mesmo a própria definição de tributo se extrai de norma geral em matéria tributária, de competência de lei complementar por expressa disposição constitucional²⁷.

Destaca-se aqui, por oportuno, que alguns autores consideram que o próprio texto constitucional, quando interpretado sistematicamente, já traz o conceito de tributo. O sempre relevante Paulsen considera que por mencionar diretamente base de cálculo, alíquota e

24 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

25 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

26 Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

27 SCHOUERI, op. Cit.

distribuição de receitas, a própria constituição já deixa claro se tratar de prestação em dinheiro, isto é, pecuniária²⁸. A natureza compulsória da obrigação decorreria do simples fato da obrigação tributária decorrer de lei, e a lei obriga a todos.

Muito embora diverjam alguns autores, encontramos definição de tributo de forma expressa e inequívoca apenas no artigo 3º da Lei nº 5.172/1966²⁹ (Código Tributário Nacional), que dispõe que “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Quanto à definição de tributo acima referida, Carvalho observa que a norma determina que o tributo deve ter sua incidência estatuída em lei, não pode surgir de evento ilícito e possui caráter obrigatório, isto é, não voluntário. Mais ainda, o autor critica a inclusão do termo “em cujo valor nela se possa exprimir”, afirmando que por conta de sua inclusão no dispositivo em comento o próprio labor, que possui conteúdo econômico mensurável, poderia vir a ser reconhecido como tributo³⁰.

Por tal motivo, pontua que diversos autores consideram o serviço militar e o trabalho de mesário como tributo, uma vez que as demais características como a compulsoriedade, a previsão legal e o fato de não se tratarem de sanção por ato ilícito possibilitariam tal entendimento.

Paulsen não concorda com a classificação dos serviços acima descritos como tributo pois, assim como as obrigações acessórias do direito tributário, não são obrigações de pagar tributo, condição necessária, porém não suficiente, para classificação de tributos³¹.

Tributos são, segundo definição presente no Código Tributário Nacional, lei anterior à promulgação da Constituição Federal recebida como lei complementar, prestações pecuniárias, ou seja, obrigações de pagar dinheiro, instituídas em lei, compulsórias, isto é, às quais não pode o contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, opor válida recusa de pagamento, que não constituem sanção por prática de ato ilícito, ou seja, não se tratam de

28 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2020.

29 BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966.

30 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

31 PAULSEN, op. Cit.

punição por conduta reprovável do contribuinte, e que são cobradas por atividade vinculada da administração pública.

O conceito acima nos fornece o gênero tributo, que comporta diversas espécies na legislação pátria. Concordam quase à unanimidade os autores quanto a existência de cinco espécies tributárias, a saber: (1) impostos; (2) taxas; (3) contribuições de melhoria; (4) contribuições especiais; e (5) empréstimos compulsórios.

Como o tema do presente trabalho é o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, tributo cujo gênero é o de imposto, serão analisadas de forma superficial as demais espécies tributárias e, de forma mais detida, a espécie dos impostos.

Primeiramente, cumpre assentar o elemento diferenciador capaz de determinar a espécie de determinado tributo. Tal elemento encontra-se expressamente definido no artigo 4º do Código Tributário Nacional³², que determina que a espécie tributária é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, não sendo relevantes questões formais, como o nome do tributo e a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Isto significa dizer, em outras palavras, que é possível, em tese, se ter um imposto denominado em lei como taxa, ou uma contribuição especial denominada legalmente como imposto. Tais casos seriam, por óbvio, aberrações normativas que devem ser evitadas e que poderiam, em análise concreta, tornarem-se inconstitucionais. O fato é que, para fins de determinação da natureza jurídica específica do tributo, isto é, de sua espécie tributária, deve-se estudar seu fato gerador, e não seu *nomen iuris*.

Paulsen anota importante observação quanto à irrelevância da nomenclatura legal para definição da espécie tributária. Segundo o autor, muito embora o equívoco na atribuição do *nomen iuris* quando da criação do tributo decorra, por vezes, de mero desconhecimento técnico do legislador, em outras tantas ocasiões trata-se de uma tentativa de se burlar as limitações ao poder de tributar e as exigências formais ou materiais estabelecidas pelo texto

32 Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966.

constitucional³³.

Explica-se: de nada serviria a Constituição Cidadã determinar que a criação do imposto sobre grandes fortunas³⁴ deve ocorrer por meio de lei complementar se a União pudesse simplesmente criar, mediante lei ordinária, como são criadas as taxas, um tributo denominado, por exemplo, taxa sobre grandes fortunas, que tivesse como fato gerador a titularidade de grande fortuna. Ter-se-ia, evidentemente, uma burla ao comando constitucional de reserva à lei complementar.

Caso o *nomen iuris* determinasse a natureza jurídica específica do tributo, no caso acima teríamos uma taxa sobre grandes fortunas, criada como forma de burlar o comando constitucional de reserva à lei complementar. Justamente para evitar este tipo de ocorrência é que o CTN prevê expressamente ser irrelevante a nomenclatura legal do tributo para verificação de sua natureza jurídica, devendo ser observado seu fato gerador.

No supracitado caso, a suposta taxa teria fato gerador próprio de imposto e, por isso, seria um imposto. Sendo um imposto criado por lei ordinária, ao passo que a CRFB/88 determina sua criação por lei complementar, seria eminentemente inconstitucional.

Quanto ao elemento diferenciador dos tributos, cabe lembrar que há doutrinadores que defendem não ser suficiente apenas a análise do fato gerador. Neste sentido, Paulsen acredita ser insuficiente para a correta identificação da espécie tributária a mera análise do fato gerador, defendendo a análise em conjunto da sua base de cálculo³⁵.

A propósito, a corrente doutrinária acima mencionada argumenta pela necessidade do estudo da base de cálculo na qualificação da espécie tributária justamente pois o aspecto quantitativo da exação, e a forma como se deve calculá-lo, também contribui para que os fins e demais características de cada espécie tributária sejam respeitados pelo legislador, segundo Ataliba³⁶.

33 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2020.

34 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

35 PAULSEN, op. Cit.

36 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT, 1991.

Outro expoente da corrente doutrinária acima, Paulo de Barros Carvalho assim propõe:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, § 2º: As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. E, mais adiante, no art. 154: A União poderá instituir: I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição³⁷.

Continua o doutrinador:

Dois argumentos muito fortes recomendam a adoção desse critério: a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter incólume a autonomia municipal; b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, sem a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto³⁸.

Definido então tributo, e delimitada a forma de diferenciá-lo em suas diferentes espécies, passemos à breve análise de cada uma.

2.2. Taxas

Previstas no artigo 145, II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1998³⁹, as taxas são espécies tributárias vinculadas, isto é, que tem como fato gerador uma atividade estatal, dependendo de uma atuação do Estado para serem instituídas e cobradas. As taxas encontram-se reguladas no artigo 77 e seguintes do CTN⁴⁰.

37 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30ª ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2019, p. 67.

38 CARVALHO, op. Cit., p. 68.

39 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

40 Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967). BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966.

Carvalho assevera que atividade estatal apta a ensejar a instituição e cobrança das taxas deve ser direta e divisível, isto é, direcionada especificadamente ao contribuinte individualizado ⁴¹. A sua base de cálculo também deve guardar estreita relação com a atuação do Estado e, caso a mensuração quantitativa não guarde qualquer relação com esta, mas sim com fato próprio do contribuinte, estaremos diante de um imposto revestido de taxa.

Por seu turno, Paulsen observa que as taxas subdividem-se naquelas originadas no exercício regular do poder polícia pelo Estado ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição ⁴².

As taxas podem ser instituídas, então, sempre que o Estado exercer seu poder fiscalizatório de forma específica e divisível, ou quando prestar serviços divisíveis a contribuintes identificáveis ou, ao menos, colocá-los à disposição destes. Neste caso, autoriza a Constituição Federal a criação desta espécie tributária. Chama-se de tributo vinculado pois sua cobrança depende da ação do Estado, e não do contribuinte.

Carrazza caracteriza as taxas pela presença da retributividade, explicando que “o contribuinte, nelas, retribui o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida” ⁴³. Fica evidente, com o ensinamento do grande mestre Roque Antônio Carrazza, que a taxa depende necessariamente da atuação do Estado, já que funciona como uma retribuição do contribuinte pela atuação estatal que o alcança.

É de se ressaltar que os serviços públicos básicos e intrínsecos à própria justificação do Estado não podem ser remunerados por meio das taxas, eis que são prestados a toda a coletividade de modo *uti universi*, isto é, não são direcionados a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, não sendo divisíveis. Estes serviços estatais, tais como saúde e segurança públicas, devem ser remunerados por meio dos impostos, espécie tributária que será discutida mais a frente.

Destaca-se, também, a vedação constitucional à criação de taxas com base de cálculo

41 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30ª ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

42 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2020.

43 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9ª. ed. revista e ampliada. São Paulo, Malheiros, 1997, p. 322.

própria de impostos. Esta determinação demonstra claramente a importância da análise da base de cálculo para determinação da espécie tributária.

As taxas são criadas, alteradas e extintas por meio de lei ordinária, e são de competência comum a todos os Entes Federados, que devem criá-las de acordo com os serviços que prestam.

2.3 Contribuições de melhoria

Previstas no artigo 145, III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1998⁴⁴ e no artigo 81 do Código Tributário Nacional⁴⁵, as contribuições de melhoria são tributos vinculados, de competência comum a todos os Entes Federados.

Diz-se que são tributos vinculados pois a validade de sua instituição e cobrança pressupõe a valorização de bem imóvel do contribuinte em decorrência de obra pública realizada pelo Ente tributante.

É importante notar que as contribuições de melhoria têm como fonte normativa, além da CRFB/88 e do Código Tributário Nacional, o Decreto-Lei nº 195/1967, recepcionado pela Constituição como lei complementar, em razão de estabelecer normas gerais, fato gerador e definição do tributo, matéria reserva a lei complementar pela Carta Maior.

A contribuição e melhoria, além de ser um tributo vinculado, isto é, um tributo que tem como fato gerador uma atividade do Estado, também é um tributo de receita vinculada, o que significa que sua receita tem destinação específica, qual, seja, fazer frente aos custos da obra pública.

Seu fato gerador é considerado misto por pressupor ao mesmo uma ação do Estado –

44 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

45 Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966.

realização de obra pública – e o enriquecimento ou acréscimo patrimonial do contribuinte. Leciona Paulsen a este respeito: “Pressupondo tanto a atividade do Estado (realização de obra pública), como o enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária), as contribuições de melhoria apresentam-se como tributos com fato gerador misto.”⁴⁶.

As contribuições de melhoria são criadas, alteradas e extintas por lei ordinária.

2.4. Contribuições especiais

Previstas no artigo 149, caput da Constituição, as chamadas contribuições especiais são tributos não vinculados e com vinculação de receita, de competência exclusiva da União para sua instituição.

As contribuições especiais têm como característica intrínseca a finalidade específica, isto é, serem tributos com destinação de receita, uma vez que se prestam a uma finalidade específica de interesse de seus próprios contribuintes.

São quatro as subespécies de contribuições especiais, nas palavras de Paulsen:

Designa-se simplesmente por “contribuições” 102 ou por “contribuições especiais” (para diferenciar das contribuições de melhoria) tal espécie tributária de que cuida o art. 149 da Constituição. Já as subespécies são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua instituição: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública⁴⁷.

As contribuições sociais podem ser aquelas genéricas, voltadas a diversas áreas sociais, ou as contribuições de seguridade social, voltadas especificamente ao custeio do sistema de seguridade social (saúde, previdência social e assistência social).

As contribuições de intervenção no domínio econômico são aquelas que buscam possibilitar ao Estado intervir diretamente em determinado setor econômico e, em atenção à referibilidade, são cobradas do próprio setor no qual se pretende intervir.

46 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2020.

47 PAULSEN, op. Cit., p. 79.

As contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas são aquelas destinadas aos Conselhos de fiscalização das categorias profissionais regulamentadas, e são devidas pelos profissionais aos seus respectivos conselhos.

Por último, a contribuição de iluminação pública, única das contribuições de competência dos municípios e o Distrito Federal, tem por destinação específica o custeio do serviço de iluminação pública, e encontra-se prevista no artigo 149-Ada Carta Magna⁴⁸.

As contribuições especiais são instituídas por meio de lei ordinária, à exceção das contribuições sociais residuais, que dependem de lei complementar para instituição por expressa disposição constitucional.

2.5. Empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório, espécie tributária prevista no texto constitucional através do artigo 148 da Carta Maior⁴⁹ e no artigo 15 do Código Tributário Nacional⁵⁰, tem como característica fundamental para sua instituição e cobrança a justificação em razão da necessidade urgente, dentro das causas autorizadoras previstas no texto constitucional.

Ressalta-se, neste sentido, que a CRFB/88 nada diz sobre sua hipótese de incidência ou fato gerador, que deverão ser estabelecidos pela lei complementar que instituir o tributo, uma vez ocorrida uma dos casos autorizadores, como guerra externa ou sua iminência, calamidade pública ou necessidade de investimento público de interesse nacional de caráter

48 Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

49 Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

50 Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios: I - guerra externa, ou sua iminência; II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966.

urgente.

Fica evidente, então, que ao passo que o fato gerador e a base de cálculo do tributo somente serão conhecidas quando de sua instituição pelo legislador complementar, o tributo está vinculado à ocorrência de uma das hipóteses supracitadas, bem como o produto de sua arrecadação, que deverá ser empregado integralmente para a despesa que fundamentou sua instituição.

Outra característica marcante é a restituibilidade, isto é, o fato de que os valores arrecadados deverão ser devolvidos aos contribuintes na forma e prazo previstos na lei complementar que institui o tributo.

Ainda, a denominação de empréstimo não tem sob nenhuma hipótese o condão de afastar a natureza tributária do empréstimo compulsório, seja porque o *nomen iuris* é irrelevante para a identificação de sua natureza tributária, seja porque ele satisfaz todas as características dispostas no artigo 3º do CTN⁵¹.

Os empréstimos compulsórios são tributos de competência exclusiva da União, e sua instituição e cobrança dependem de lei complementar.

2.6. Impostos

Os impostos, previstos no artigo 145, I da Constituição Federal de 1988⁵², são espécie tributária não vinculada, isto é, cuja hipótese de incidência e fato gerador não decorrem de atividade estatal, mas sim de atividade ou fato do contribuinte e sem vinculação de receita, nos termos do artigo 167, IV da Carta Cidadã⁵³.

51 Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966.

52 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

53 Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII,

Os impostos aparecem definidos no artigo 16 do Código Tributário Nacional⁵⁴, que os diferencia das demais espécies tributárias conhecidas no CTN por serem desvinculados, isto é, dependerem da atuação estatal.

Da leitura conjunta da previsão constitucional e da previsão do CTN, verifica-se de plano que os impostos são o tributo destinados à formação de caixa geral do Estado, por excelência. O fato de dependerem de contraprestação estatal, somado ao fato de não poderem ter o produto de sua arrecadação vinculado a qualquer fim ou destinação específica, salvo as exceções do já referido artigo 167 da CRFB/88, demonstram que buscou o legislador originário utilizar os impostos com função precípua de arrecadação para manutenção do Estado e de suas atividades primordiais.

Corroborando ainda com esta visão o parágrafo primeiro do artigo 145 da Carta Maior⁵⁵, que prevê a pessoalidade e a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica e contributiva dos seus contribuintes.

Explica-se: se o objetivo primeiro dos impostos é a geração de caixa para manutenção do Estado, faz todo sentido que eles busquem capturar a exteriorização de riqueza de seus contribuintes, de modo que aqueles que possuem maior capacidade econômica contribuam mais para a manutenção do Estado.

Schoueri corrobora com a visão acima esposada ao explicar que a justificação dos impostos é a própria necessidade financeira do Estado não decorrente de serviços específicos prestados a contribuintes definidos, de forma que não pode ser custeada por cobrança direta dos beneficiários dos serviços, devendo ser chamada toda a coletividade para contribuir⁵⁶.

e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

54 Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966.

55 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

56 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

Definição elucidativa nos traz Paulsen:

Os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte. Nesse sentido, são as normas de competência dos arts. 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana. Os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado, conforme está expressamente previsto no art. 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁵⁷.

Verifica-se, ainda, segundo a melhor doutrina que classifica os tributos com base em seu fato gerador em conjunto com sua base de cálculo, que se o fato gerador dos impostos guarda relação a riqueza do contribuinte, a base de cálculo deve sempre tentar capturar esta exteriorização de riqueza, motivo pelo qual a base de cálculo dos impostos sobre a propriedade deve ser o valor venal do imóvel, por exemplo.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, ensina Schoueri:

Vê-se da evolução das discussões sobre a justificação dos impostos que sua finalidade – cobrir as despesas gerais do Estado – acaba por explicar, igualmente, a razão para a sua distribuição entre os contribuintes. Se todos pagam as despesas gerais, não se deve esperar que todos o façam no mesmo montante. Elementaríssimos princípios de justiça afastam a ideia de que as despesas gerais do Estado sejam suportadas sem qualquer distinção em razão da situação econômica do contribuinte⁵⁸.

Destaca-se, ainda, quanto aos impostos, que aqueles de competência dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal são descritos taxativamente na Constituição, ao passo que à União, além dos impostos descritos no texto constitucional, também é reservada a competência residual para instituição de novos impostos, por meio de lei complementar, e ainda os impostos extraordinários cuja instituição depende de requisitos pré estabelecidos na Carta Magna.

Os impostos ordinários de competência da União estão previstos no artigo 153, incisos I a VII da Carta Maior⁵⁹, e podem ser instituídos por lei ordinária, à exceção do imposto sobre

57 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2020, p. 69.

58 SCHOUERI, op. Cit., p. 399.

59 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação,

grandes fortunas, sobre o qual recaiu a reserva de lei complementar.

O artigo 154⁶⁰, por sua vez, prevê a competência residual da União para criação de impostos não previstos no texto constitucional, via lei complementar, e para criação do imposto extraordinário de guerra, via lei ordinária, no caso de guerra externa ou sua iminência.

Sobre a competência residual, Luís Eduardo Schoueri observa que a criação de impostos não previstos na Carta Magna é prerrogativa privativa da União, sequer podendo ser objeto de delegação, mesmo que por lei federal específica ⁶¹.

Os impostos dos Estados e do Distrito Federal são aqueles previstos no rol taxativo do artigo 155, incisos I, II e II⁶², e podem ser instituídos por meio de lei ordinária, com a observação da necessidade de regulamentação prévia do ICMS por lei complementar, no caso, conhecida como Lei Kandir.

Os impostos dos Municípios estão previstos taxativamente no artigo 156, incisos I, II e III⁶³, e podem ser instituídos mediante lei ordinária.

para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; III - renda e proventos de qualquer natureza; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988..

60 Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988..

61 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

62 Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

63 Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

3. O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

3.1. Previsão constitucional do ITCMD

O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, popularmente conhecido como imposto sobre herança, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal previsto no artigo 155, I da Constituição da República Federativa do Brasil ⁶⁴, que assim dispõe:

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.

Extrai-se do texto constitucional que a hipótese de incidência do ITCMD é a transmissão do quaisquer bens ou direitos a título gratuito, isto é, não oneroso. Tal transmissão pode ocorrer por meio da sucessão, quando o titular de bens e direitos falece, transmitindo-os aos seus herdeiros legítimos ou testamentários, ou por meio da doação, ato inter vivos pelo qual bens e direitos são transmitidos do patrimônio do doador para o donatário sem nenhuma contraprestação.

Em atenção ao comando constitucional, o Senado Federal editou a Resolução nº 9 de 1992, estabelecendo a alíquota máxima para o ITCMD em 8% (oito por cento), ainda em vigente até a data de apresentação deste trabalho.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, trata do tema em seu artigo 35, abaixo transcrito, ainda sob a ótica e sistemática tributária vigentes antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, motivo pelo qual prevê o antigo ITBI como imposto de competência dos Estados. Este imposto incidia tanto na transmissão de bens imóveis ocorrida

⁶⁴ BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

a qualquer título, isto é, tanto a onerosa, quanto a gratuita.

É importante notar, então, que muito embora o CTN tenha sido recepcionado pela Constituição Federal com status de norma complementar, o referido código não regula a transmissão de bens e direitos móveis tributados pelo ITCMD, já que, quando da sua edição, previsão constitucional deste tributo, segundo Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo⁶⁵.

O legislador originário achou por bem repartir este antigo imposto, determinando que a transmissão onerosa de bens imóveis é de competência dos Municípios, através do ITBI – imposto sobre a transmissão de bens imóveis onerosa a qualquer título e inter vivos, ao passo que a transmissão gratuita de quaisquer bens ou direitos, aí incluídos os bens imóveis, coube aos Estados e ao Distrito Federal, através do ITCMD, conforme leciona Sacha Calmon⁶⁶

Note-se que, muito embora o texto constitucional seja claro quanto à hipótese de incidência do ITCMD, sua base de cálculo e contribuintes ficaram relegados para definição pelas leis ordinárias estaduais, mormente em virtude da ausência de lei complementar regulando o tema nos termos do artigo 146, III, alínea a da Constituição Federal⁶⁷.

A ausência de lei complementar regulando a matéria não significa, sob nenhuma hipótese, carta branca para que os legisladores estaduais definam a base de cálculo e os contribuintes do ITCMD como bem entenderem, sendo certo que os princípios e diretrizes constitucionais devem sempre ser observados.

Isto significa, em outros termos, que sendo os impostos tributos decorrentes de atividades ou fatos dos contribuintes, estes – os contribuintes – devem ser necessariamente pessoas que guardem relação com o fato gerador. Sendo o fato gerador a transmissão de bens e direitos, por óbvio seus contribuintes só poderiam ser aqueles que os transmitem ou que os

65 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2012.

66 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2020.

67 Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

recebem, pois terceiro sem relação com o fato gerador jamais poderia figurar como sujeito passivo na referida obrigação tributária.

Com relação à base de cálculo, conforme já visto, esta deve necessariamente guardar relação com o fato gerador do tributo, pois é da análise em conjunto das duas que se infere a natureza específica do tributo. Desta forma, nos impostos, tem-se que a base de cálculo deve guardar relação com atividade ou fato do contribuinte. Por este exato motivo é que a base de cálculo do ITCMD deve ser o valor dos bens e direitos transmitidos, sob pena de afigurar-se inconstitucional caso assim não seja.

Ainda, em atenção ao que determina o artigo 145, § 1º da Constituição, é de se esperar que o ITCMD tenha alíquotas graduadas de acordo com o valor total dos bens e direitos transmitidos, uma vez que a exteriorização de riqueza decorrente da transmissão se presta, sem dúvidas, a indicar a capacidade econômica do contribuinte.

Por último, considerando-se a análise conjunta do fato gerador e da base de cálculo, chega-se à inevitável conclusão que o contribuinte do ITCMD deve ser aquele que recebe a titularidade dos bens ou direitos, porque, por óbvio, no caso da transmissão causa mortis, não poderia ser o transmitente, isto é, o *de cujos*, o contribuinte, uma vez o fato gerador decorre justamente de seu falecimento.

Ainda, no caso da transmissão de bens e direitos por doação, muito embora o doador tenha concorrido para a ocorrência do fato gerador, uma vez que sem doador não há doação e, por conseguinte, não há transmissão de bens ou direitos, a riqueza que se está sendo exteriorizada pertence, a partir do fato gerador que faz nascer a obrigação tributária, ao donatário.

Mais ainda, se os bens ou direitos doados compõem, com a ocorrência do fato gerador, o patrimônio do donatário, e não do doador, por óbvio a mensuração da capacidade econômica aferida através da avaliação do valor dos bens diz respeito ao donatário, e não ao doador. Não menos importante é o fato do patrimônio do doador sofrer um decréscimo, ao passo que o patrimônio do donatário sofre alteração positiva, ou valorização. Tributar o doador seria, então, tributar a redução patrimonial em vez da variação positiva, o que é o objetivo oposto dos impostos.

Pode-se separar, para fins didáticos, as hipóteses de incidência do ITCMD entre transmissão causa mortis de quaisquer bens e direitos e transmissão por doação de quaisquer bens e direitos, de forma a possibilitar uma análise mais precisa de seus desdobramentos.

3.2. O ITCMD na transmissão causa mortis

A herança é direito fundamental consagrado no artigo 5º, XXX da Constituição da República⁶⁸. O Código Civil de 2002, dispendo a sucessão em seu Livro V, Título I, Capítulo I, prevê no artigo 1.786⁶⁹ duas formas de sucessão, a legítima, decorrente da lei, e a testamentária, decorrente da disposição de última vontade.

Qualquer que seja a forma de sucessão, o Código Civil Brasileiro adota a máxima *droit de saisine*, pela qual tem-se que a herança transmite-se aos herdeiros de forma imediata ao falecimento do *de cuius*. Em verdade, o artigo 1784 do Código Civil⁷⁰ prevê que os bens se transmitem com a abertura da sucessão que, por sua vez, ocorre no momento do falecimento, conforme ensina Flávio Tartuce⁷¹.

Tem-se, com isto, a indicação do momento da ocorrência do fato gerador do ITCMD nos casos de transmissão causa mortis: o fato gerador ocorre com o falecimento do *de cuius*, haja vista que a hipótese de incidência é a transmissão dos bens e direitos. Se os bens e direitos se transmitem com a abertura da sucessão, e esta ocorre com o falecimento de seu titular, tem-se que a situação descrita me lei encontra correspondência no mundo dos fatos neste momento.

Destaca-se, por último, que a herança deve ser entendida como um todo único

68 Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXX - é garantido o direito de herança; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

69 Art. 1.786. A sucessão dá-se por lei ou por disposição de última vontade. BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975.

70 Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários. BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975.

71 TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v. 6: direito das sucessões**. 10ªed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro, Forense, 2017.

indivisível até o momento da partilha, por força do artigo 1.791⁷² do Código Civil, e como um bem imóvel, conforme ensina Flávio Tartuce⁷³.

Tal entendimento é extremamente relevante pois sendo a herança um todo único, o cálculo do valor do montante é utilizado como base de cálculo para fins de definição da alíquota. Desta forma, muito embora determinada herança composta por diversos bens cujo valor individual seja tal que atraia a aplicação de determinada alíquota, se, uma vez somados os valores de todos os bens transmitidos, o valor enseje aplicação de alíquota superior, está deverá incidir.

3.3. O ITCMD na transmissão por doação

A doação encontra previsão legal no artigo 538 e seguintes do Código Civil, que assim a define: “Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”⁷⁴

Sobre a liberalidade exigida no texto legal, ensinam Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo:

O espírito de liberalidade constitui a nota característica da doação, o que não se verifica se o benefício decorre do adimplemento de obrigação jurídica (contraprestação de serviços, fornecimento de bens etc.), recompensas (atendimento gratuito por médico da família), ou cumprimento de dever moral e social (gratificação em razão de benefícios)⁷⁵.

Merece especial atenção a ocorrência do fato gerador na doação, uma vez que, diferentemente da transmissão de bens e direitos por sucessão, que ocorre no momento do falecimento do *de cuius*, na doação a transmissão dos bens e direitos deve observar as disposições legais específicas a natureza dos bens transmitidos.

72 Art. 1.791. A herança defere-se como um todo unitário, ainda que vários sejam os herdeiros. Parágrafo único. Até a partilha, o direito dos co-herdeiros, quanto à propriedade e posse da herança, será indivisível, e regular-se-á pelas normas relativas ao condomínio. BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975.

73 TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v. 6: direito das sucessões**. 10ªed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro, Forense, 2017.

74 BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975.

75 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 327.

Neste sentido, verifica-se que embora a doação seja feita, via de regra, por escritura pública ou instrumento particular, nos termos do artigo 541 do Código Civil⁷⁶, a transmissão da propriedade dos bens e direitos objeto do referido contrato opera-se somente quando da tradição, no caso de bens móveis ou direitos, artigo 1.267 do Código Civil⁷⁷, ou quando do registro do registro do título no competente Ofício de Registro de Imóveis, no caso de bens imóveis, conforme artigo 1.245⁷⁸ do referido diploma legal.

Significa dizer, então, que o imposto somente é devido no momento em que se opera efetivamente a transmissão dos bens. O imposto não é devido contra a lavratura de escritura pública de doação, nem contra eventual pactuação por instrumento particular, mas sim contra a tradição dos bens móveis ou registro do título de doação no Ofício competente. Este é o momento de ocorrência do fato gerador.

3.4 O ITCMD na presença de objeto de estraneidade

O Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, de competência dos Estados e do Distrito Federal, cuja hipótese de incidência é a transmissão ou transferência a título gratuito, isto é, não oneroso, de quaisquer bens ou direitos, quer seja através da herança, com a sucessão por falecimento do *de cujos*, quer seja por doação, tem a particularidade de necessitar de lei complementar para sua instituição e cobrança nos casos em que há no seu fato gerador conexão com o exterior.

Conforme se infere de simples leitura do texto constitucional, os casos de incidência

76 Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular. Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição. BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975..

77 Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição. Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico. BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975.

78 Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. § 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel. § 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel. BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975.

do ITCMD podem ser divididos em dois grupos: no primeiro, não há conexão, ao menos relevante, com o exterior; no segundo há forte relevância do fator de estraneidade. Estes grupos receberam tratamento diferenciado pelo legislador originário de forma proposital, fato que não pode ser esquecido quando da análise da constitucionalidade da instituição e cobrança de ITCMD pelos Estados e pelo Distrito Federal. É a disposição constitucional sobre o tema, em sua literalidade:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
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 Federal⁷⁹

Logo de plano, verifica-se que a própria Constituição da República busca definir a competência, nos casos em que não há relevante conexão com o exterior, para instituição e cobrança do ITCMD através da adoção de dois critérios distintos. Para bens imóveis, adota a CRFB/88 o critério real, determinando que o Ente Federativo em que se localiza o bem imóvel detém a competência para tributá-lo caso ocorrido o fato gerador do ITCMD, visão corroborada por Luís Eduardo Schoueri⁸⁰.

Para os bens móveis e direitos, noutro giro, a CRFB/88 determina que a competência para tributar, caso ocorrido o fato gerador do ITCMD, é do Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou onde tiver domicílio o doador.

Resulta do arranjo normativo supracitado que não há necessidade de lei complementar com a finalidade de dirimir conflitos de competência nos casos sem conexão com o exterior, pois o próprio texto constitucional já define de forma suficiente a competência dos Estados e do Distrito Federal.

79 BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

80 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

Tome-se como exemplo uma doação de dinheiro feita por alguém com domicílio no Rio de Janeiro para outra pessoa domiciliada em São Paulo. A primeira vista, poder-se-ia considerar o interesse dos dois Estados em tributar esta transmissão de bens, uma vez que tanto o doador quanto o donatário concorrem para a ocorrência do fato gerador.

Mais ainda, poderia até mesmo se defender, de forma equivocada, que o Estado de São Paulo detém a competência para cobrar o tributo, uma vez que o sujeito passivo da relação tributária, isto é, o contribuinte, é domiciliado em seu território. Ocorre, entretanto, que a Constituição Federal atribuiu expressamente a competência para instituir e cobrar o imposto ao Estado de domicílio do doador. Neste caso hipotético, muito embora o contribuinte seja domiciliado em São Paulo, por expressa disposição constitucional, a tributação compete ao Estado do Rio de Janeiro.

Em outro caso hipotético, determinada pessoa falece, tendo como último domicílio o Estado do Rio de Janeiro, deixando único herdeiro também domiciliado neste Estado. Os bens, porém, tratam-se de um imóvel localizado em Santa Catarina e outro imóvel localizado no Acre.

Neste caso, embora o sujeito passivo, contribuinte, tenha domicílio no Estado do Rio de Janeiro, e tenha ali se processado o inventário do *de cujus*, por se tratar de bem imóvel, novamente não há espaço para conflito de competência que possa levar à bitributação, uma vez que a CRFB/88 elege expressamente o critério real para definição de competência: compete ao estado de situação do bem tributar esta relação jurídica.

Imagine-se, entretanto, a situação em que pessoa domiciliada no exterior lá falece e tem processado seu inventário, deixando bens móveis no Estado do Paraná e nenhum sucessor no Brasil. Sendo certo que a constituição elegeu o critério pessoal para fins de tributação na transmissão gratuita de bens móveis, não haveria base para o Estado do Paraná tributar estes bens móveis, já que o local de situação do bem é critério para tributação pelo ITCMD apenas no que importa bens imóveis.

Complica-se ainda mais: ocorre a mesma situação hipotética acima narrada, porém o *de cujus* deixa herdeiro testamentário no Estado do Rio de Janeiro. Repise-se que o inventário

foi processado no exterior, com bens móveis no Paraná e herdeiro no Rio de Janeiro. Fica evidente ser esta situação terreno fértil para bitributação e conflito de competência, uma vez que tanto o Estado de Janeiro quanto o Estado do Paraná poderiam prever em suas leis ordinárias a tributação deste fato gerador.

Em casos como o exposto, não restam dúvidas quanto à necessidade de lei complementar regulando a matéria, uma vez que as chances da ocorrência de bitributação são latentes. Há de se considerar, ainda, que no caso de bens deixados no exterior, doador domiciliado no exterior ou inventário processado em outro país há ainda o risco de tributação do mesmo fato – transmissão dos bens e direitos – naquele país e no Brasil, situação igualmente indesejada e prejudicial ao contribuinte.

Neste sentido, cabe destacar que muito embora a Constituição Federal não vede expressamente a bitributação, ela o faz pela via oblíqua de forma contundente, uma vez que estabelece com rigor as competências tributárias de todos os Entes, de forma que não ocorre, por vontade do legislador originário, a imposição de um mesmo tributo, por mais de um Ente Federativo, sobre um mesmo fato.

Em verdade, a própria evolução do sistema tributário nacional levou à supressão da vedação expressa à bitributação, já que diversas constituições anteriores vedavam textualmente a bitributação mas a Constituição Cidadã de 1988 não o faz. Explica-se: enquanto em sistemas tributários pretéritos se teve a competência residual concorrente a União e os Estados.

Como, entretanto, a Constituição Federal de 1988 delimitou expressamente as competências tributárias dos Entes Federativos, não há hipótese de bitributação. Pode-se ter, no máximo, uma invasão de competência, caso algum dos Entes instituisse tributo de competência de outro Ente. Tal entendimento é corroborado pelo artigo 154, I da Carta Maior, que assim dispõe:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição⁸¹

81 BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da

Ora, se a própria Constituição delimita a competência tributária de cada Ente e, ao fornecer à União a competência residual, veda expressamente a criação de imposto com base de cálculo e fato gerador próprios dos impostos, nela previstos, resta evidenciado que a bitributação é vedada, não tendo um dispositivo que o faça de forma expressa pois a própria hermenêutica constitucional já o faz.

Ainda, é evidente que se a bitributação por dois Entes federativos é vedada, também é igualmente reprovável a tributação do mesmo fato gerador por Estado, ou pelo Distrito Federal, e por outro país. Do ponto de vista do contribuinte, ambas as situações apresentam o mesmo resultado indesejável, que é o excesso de exação e um duplo encargo econômico.

Também merece destaque o fato do Brasil possuir diversos acordos comerciais com outros países, bem como acordos bilaterais referentes à tributação, de forma que a tributação de bens no exterior é tema de interesse nacional, devendo ser necessariamente regulado pela União. Deixar que cada Estado tribute como bem desejar bens no exterior afeta, inegavelmente, interesses da União.

Alberto Xavier observa que, muito embora o artigo 24, § 3º, da Constituição, combinado com o artigo 34, § 3º, do ADCT possa ser invocado para justificar a tributação pelos Estados e pelo Distrito Federal no vácuo de norma complementar, este argumento somente se sustenta quando a norma complementar inexistente deveria assumir o papel de instituir normas gerais em matéria tributária, uma vez que os referidos Entes federados possuem competência concorrente com a União nesta matéria⁸².

Quando, entretanto, a norma complementar deva assumir a função prevista no artigo 146, I da Constituição⁸³, sua ausência impossibilita completamente a tributação pelos Estados e Distrito Federal, uma vez que é competência privativa da União criar normas que solucionem conflitos de competência. Aliás, parece evidente que os próprios Estados e Distrito Federal não possam eles mesmos editar leis com o objetivo de solucionar conflito de

União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

82 XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª ed. São Paulo, 2015.

83 Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

competência, uma vez que essas próprias leis conflitariam entre si.

Este fato, referente à vedação à bitributação, é extremamente relevante para que se entenda a imprescindibilidade da edição da lei complementar prevista no artigo 155, § 1º, III da Constituição⁸⁴.

Se a vedação à bitributação é uma garantia constitucional do contribuinte e, por conseguinte, uma limitação constitucional ao poder de tributar, então a edição de norma complementar que tenha por objeto dispor sobre conflitos de competência não é, sob nenhum aspecto, exigência meramente formal que possa ser superada pelo exercício de competência plena pelos Estados, na forma do artigo 24, § 3º, da Constituição, mas sim a própria materialização da referida garantia constitucional.⁸⁵

Neste sentido, destaca-se que o artigo 150, caput, da Constituição Federal estabelece expressamente que as limitações ao poder de tributar nele estatuídas são exemplificativas, e não taxativas, já que a enumeração das diversas vedações à União, aos Estados, aos Municípios ao Distrito Federal, ao tributar, é feita sem prejuízo das demais garantias asseguradas ao contribuinte. Veja-se: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]”⁸⁶.

Neste contexto, imperioso se faz reconhecer que a própria determinação constitucional de reserva de determinadas matérias tributárias para lei complementar é, em si mesma, uma garantia dos contribuintes e uma limitação ao poder de tributar. Isto porque o vocábulo limitação não deve ser entendido necessariamente como uma vedação ou antônimo de permissão, muito embora, por vezes, assumam esta acepção.

Uma limitação ao poder de tributar é, por vezes, uma absoluta proibição, uma garantia

84 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 [...] 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; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

85 Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

86 BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

do contribuinte de que determinada conduta estatal é vedada e não pode ser praticada. Outras vezes, entretanto, a limitação ao poder de tributar se apresenta como a exigência de determinados requisitos mais restritivos para que o Estado possa exercer seu poder de tributar.

Este argumento demonstra sua validade através do dispositivo constitucional que permite à União a possibilidade de exercer a competência residual para instituição de impostos, mas a condiciona à utilização de leis complementares para tal, ao passo que os impostos discriminados na Constituição podem ser criados por lei ordinária.

Ora, se os tributos em geral e, especialmente, os impostos, são criados, via de regra, por meio de lei ordinária, porque a CRFB/88 exige que a competência residual da União seja exercida através de lei complementar? Não é por razão outra que não para dificultar a criação de impostos, uma vez que o processo legislativo para aprovação de leis complementares exige mais votos no Congresso Nacional do que o exigido para aprovação de leis ordinárias.

Dúvidas não restam, portanto, que a exigência de lei complementar para instituição de tributos afigura-se clara garantia dos contribuintes e limitação ao poder de tributar. A União pode criar impostos não discriminados na Constituição mas, para isso, precisa de maioria absoluta no Congresso, o que pressupõe maior debate sobre o tema e maior apoio do Poder Legislativo e do povo.

Por esta ótica, então, o simples fato do texto constitucional exigir lei complementar regulando a instituição do ITCMD nos casos em que há conexão com o exterior já se mostra suficiente para tornar inconstitucional qualquer lei estadual que preveja a exação nestes casos, sendo irrelevante a existência ou não de risco de bitributação.

Isto porque a exigência de lei complementar é uma limitação ao poder de tributar, e o legislador constitucional decidiu que a tributação neste caso depende de lei cuja aprovação depende de maior apoio do Poder Legislativo.

Há que se considerar, ainda, como já demonstrado, que no caso sob análise, a lei complementar também tem a função de dispor sobre conflito de competência, de forma que as leis estaduais que prevejam a exação descrita no artigo 155, § 1º, inciso III, alíneas *a* e *b* na ausência da referida lei complementar também são inconstitucionais por conflitarem e

gerarem patentes casos de bitributação.

4. O DECIDIDO PELO STF NO JULGAMENTO DO RE 851.108/SP

O tema objeto do presente estudo chegou até o Supremo Tribunal Federal através do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP⁸⁷, de relatoria do Exmo. Ministro Dias Toffoli, com repercussão geral reconhecida pela Corte Suprema em 20.08.2015.

O referido recurso foi selecionado como representativo de controvérsia e afetado para o Tema nº 825 do STF, referente à possibilidade de os Estados-membros fazerem o uso da competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, diante da omissão do legislador complementar, com a finalidade de instituir e cobrar o ITCMD nos casos em que a constituição prevê a necessidade de lei complementar sobre o tema.

O recurso extraordinário em análise chegou ao STF através do manejo do apelo extremo pelo Estado de São Paulo que, inconformado com o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em sede de mandado de segurança, levou a questão até a mais alta Corte para decisão definitiva sobre o tema.

A repercussão geral foi demonstrada pelo Estado recorrente pela enorme importância financeira que o tributo tem para os Estados e, indiretamente, para os Municípios, em razão da repartição de receitas. Assim, sendo a questão de grande relevância para diversos Estados que também cobram o tributo, e diante do grande número de casos no STF discutindo o assunto, foi reconhecida a repercussão geral, de forma a gerar eficácia *erga omnes*, isto é, eficácia geral, para todos, em vez de eficácia apenas inter partes, que produz efeito somente para as partes que compõem a lide.

O acórdão em mandado de segurança recorrido negou provimento ao recurso de apelação interposto pelo Estado de São Paulo em face de sentença que concedeu a segurança e afastou a cobrança do ITCMD sobre um bem imóvel e determinada quantia de dinheiro recebidos pelo impetrante.

⁸⁷ STF. Recurso Extraordinário: RE nº 851.108/SP. Relator: Min Dias Toffoli. Plenário. Julgado em 01.03.2021. Publicado em 10.03.2021.

O impetrante, domiciliado em São Paulo, recebeu por doação testamentária de um cidadão italiano, domiciliado naquele país, um bem imóvel localizado na cidade de Treviso, na Itália, e determinada quantia em moeda estrangeira. Muito embora trate-se inquestionavelmente de caso previsto pela Constituição Federal como reservado a regulamentação por lei complementar jamais criada, o Estado de São Paulo previu em sua lei de ITCMD a incidência do imposto.

Veja-se o que dispõe, em sua literalidade, o artigo 4º, II, b da Lei nº 10.705/2000 do Estado de São Paulo, cuja aplicação foi afastada pelo STF:

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 Estado⁸⁸.

Como se verifica da análise, o dispositivo legal objeto do controle de constitucionalidade difuso exercido pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral invadiu a competência reservada para lei complementar ao dispor sobre a cobrança do ITCMD em casos em que há forte conexão com elemento com o exterior.

Por este motivo, o contribuinte impetrou o mandado de segurança em face do ato do lançamento do tributo, vez que não cabe mandado de segurança contra lei em tese, tendo sido concedida a segurança para afastar a exação indevida.

Inconformado, o Estado de São Paulo levou a discussão até o STF sob o argumento de que estariam sendo violados os dispositivos contidos no artigo 24, I, § 3º; e 155, I, § 1º, II e

88 SÃO PAULO. [Lei do ITCMD (2000)]. Lei Estadual nº. 10.705/2000. Assessoria Técnico-Legislativa, 28.12.2020.

III, b, da Constituição Federal⁸⁹; e 34, §§ 3º e; 4º, do ADCT⁹⁰, pois caberia aos Estados e ao Distrito Federal legislarem de forma plena diante da ausência de lei complementar sobre o tema, não podendo os Estados membros, titulares da competência para instituição do imposto, ficarem sem poder instituí-lo e cobrá-lo por omissão do legislador federal.

Ainda, alegava o recorrente a competência privativa dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ITCMD e a eficácia imediata da norma que atribui ao Estado a competência para instituição do tributo, não podendo tal competência depender de lei federal prévia em razão do princípio do pacto federativo e da independência e harmonia entre os Entes Federativos.

O contribuinte, por sua vez, prestigiou a manutenção do acórdão recorrido pelo argumento de que a lei complementar exigida pela Constituição Federal é condição necessária para validade da exação, mormente para evitar a bitributação, que o contribuinte afirmava estar ocorrendo no caso concreto, com a exigência do ITCMD pelo Estado de São Paulo e o recolhimento dos tributos devidos à Itália pela transmissão dos bens recebidos como herança.

O relator, Min. Dias Toffoli, que em seu voto prestigiou a corrente tricotômica e verificou a existência da função tríplice da lei complementar em matéria tributária, assentou que os permissivos contidos no artigo 24, § 3º, da Constituição⁹¹ e no artigo 34, § 3º, do

89 Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 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: 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; BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

90 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 nº 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. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

91 Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

ADCT⁹² não se prestam como base para sanar a ausência de lei complementar em matéria tributária em absolutamente toda e qualquer hipótese, sendo imprescindível a análise caso a caso da função assumida pela lei complementar.

No caso sob comento, decidiu o Min. Relator pela manutenção da decisão recorrida e pela impossibilidade da exação, uma vez que a lei complementar assume, neste caso, o inequívoco papel de dispor sobre conflitos de competência com o objetivo de afastar a bitributação, função esta que não pode ser exercida pelos Estados e pelo Distrito Federal.

O relator também pontuou a necessidade de ampla discussão no Congresso Nacional sobre os critérios de fixação da competência dos Estados, notadamente para que se evite a bitributação entre Estados da Federação e países com os quais o Brasil possui acordos econômicos e comerciais.

O Min. Alexandre de Moraes inaugurou divergência e, através de seu bem fundamentado voto, deu provimento ao recurso do Estado de São Paulo sob o argumento fundamental do pacto federativo, cujo princípio basilar é o respeito à autonomia e às competências estabelecidas pela Constituição Federal para cada Ente da Federação.

O Ministro divergente, que acabou vencido por maioria de votos, também frisou seu entendimento de que a competência entre a União, os Estados e o Distrito Federal é concorrente, inclusive em matéria tributária, diante da previsão do artigo 24, I da Constituição da República.

O Tema 825 foi decidido, então, a favor dos contribuintes, por maioria de votos, sendo afastada a cobrança do ITCMD pelos Estados e pelo Distrito Federal nos casos em que a Constituição da República determina a imprescindibilidade do prévia lei complementar sobre o tema. É a ementa do RE nº 851.108/SP:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria

92 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 nº 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. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. 1. Como regra, no campo da competência concorrente para legislar, inclusive sobre direito tributário, o art. 24 da Constituição Federal dispõe caber à União editar normas gerais, podendo os estados e o Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, exercer a competência plena para editar tanto normas de caráter geral quanto normas específicas. Sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei do estado ou do Distrito Federal. Precedentes. 2. Ao tratar do Imposto sobre transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), o texto constitucional já fornece certas regras para a definição da competência tributária das unidades federadas (estados e Distrito Federal), determinando basicamente duas regras de competência, de acordo com a natureza dos bens e direitos: é competente a unidade federada em que está situado o bem, se imóvel; é competente a unidade federada onde se processar o inventário ou arrolamento ou onde tiver domicílio o doador, relativamente a bens móveis, títulos e créditos. 3. A combinação do art. 24, I, § 3º, da CF, com o art. 34, § 3º, do ADCT dá amparo constitucional à legislação supletiva dos estados na edição de lei complementar que discipline o ITCMD, até que sobrevenham as normas gerais da União a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição Federal. De igual modo, no uso da competência privativa, poderão os estados e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, instituir o ITCMD no âmbito local, dando ensejo à cobrança válida do tributo, nas hipóteses do § 1º, incisos I e II, do art. 155. 4. Sobre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o “de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior” (art. 155, § 1º, III, b). 5. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens imóveis – e respectivos direitos –, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto. 6. O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere

aquele artigo, visto que os estados não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Tese de repercussão geral:

“É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.⁹³

93 STF. Recurso Extraordinário: RE nº 851.108/SP. Relator: Min Dias Toffoli. Plenário. Julgado em 01.03.2021. Publicado em 10.03.2021.

CONCLUSÃO

O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, embora de competência para instituição e cobrança dos Estados e do Distrito Federal, possui a particularidade de depender de lei complementar o regulando nos casos em que o fato gerador apresenta relevante fator de conexão com o exterior.

A importante conexão do fato gerador do ITCMD com o exterior pode ocorrer por dois motivos: (1) pelo fato do doador ter domicílio ou residência no exterior; (2) pelo fato do *de cujos* ter deixado bens no exterior, ou lá ter sido residente, domiciliado ou ter se processado seu inventário. Prevê a Constituição Federal, nestes casos, que lei complementar regulará a matéria.

O Congresso Nacional, entretanto, apesar de não ser alheio ao tema, uma vez que já tramitaram – e ainda tramitam – projetos de lei complementar sobre a matéria, jamais aprovou legislação sobre o tema, permitindo assim a existência de verdadeiro vácuo legislativo sobre a matéria. Muitos Estados da Federação preencheram este vácuo com suas próprias leis ordinárias.

Leis ordinárias estaduais, como aquela que institui o ITCMD no Estado do Rio de Janeiro e a que institui o referido tributo no Estado de São Paulo, buscando acolhida no artigo 24, § 3º, da Constituição⁹⁴ e no artigo 34, § 3º, do ADCT⁹⁵, assumiram a competência legislativa plena e instituíram o ITCMD nos casos em que a CRFB/88 determinou a necessidade de prévia atuação do legislador complementar.

94 Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

95 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 nº 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. BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

Como não poderia deixar de ser, a tributação nos referidos casos levou a diversas ocorrências de bitributação, prática vedada pela hermenêutica constitucional levando, por sua vez, a uma judicialização em massa da questão.

Finalmente, chegou ao Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 851.108/SP, ao qual foi reconhecida repercussão geral, sendo selecionado como recurso representativo de controvérsia para fins de julgamento do Tema 825 da Corte Suprema.

Ao apreciar o tema de forma detida e, teoricamente, exauriente, o Supremo decidiu, por maioria de votos, reconhecer a impossibilidade de os Estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente, na ausência da lei complementar de que trata o artigo 155, § 1º, III da CRFB/88 e instituírem o ITCMD nos casos em que há elemento relevante de conexão com o exterior.

É de se notar, entretanto, que muito embora a decisão tenha sido favorável aos contribuintes, a fundamentação do acórdão do STF teve base quase exclusivamente na função das leis complementares de dirimir conflitos de competência, dando a entender que é nestes casos em que a sua ausência torna inválida a instituição e cobrança de tributos.

Pode-se inferir do acórdão preferido nos autos do RE nº 851.108/SP⁹⁶ que, apesar do Relator aproximar seu entendimento da corrente tricotômica quanto à função da lei complementar no direito tributário, apenas a violação a uma de suas funções, qual seja, a de dispor sobre conflitos de competência, foi considerada forte o bastante para afastar a tributação pelos Estados e pelo Distrito Federal através do ITCMD.

É certo que a Constituição Federal já prevê em seu artigo 146 as funções da lei complementar no direito tributário e que, dentre elas, está a função de estabelecer normas gerais em relação aos impostos discriminados no texto constitucional. Não se defende que, com base neste neste comando genérico, sejam os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tolhidos de seu direito de instituir e cobrar os impostos que a CRFB/88 lhes atribuiu expressamente, posto que ter-se-ia clara afronta ao princípio federativo e às competências

96 STF. Recurso Extraordinário: RE nº 851.108/SP. Relator: Min Dias Toffoli. Plenário. Julgado em 01.03.2021. Publicado em 10.03.2021.

delimitadas pelo legislador originário.

No caso do ITCMD quando presente a conexão com elemento de estraneidade, entretanto, o legislador constitucional optou por inserir na própria redação do artigo que prescreve o tributo a necessidade de prévia regulação da matéria por lei complementar, muito embora já houvesse esta previsão, de modo genérico e abstrato, no artigo 146 da Carta Cidadã. Ora, se o próprio dispositivo que atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituição do referido imposto determina expressamente que em alguns casos é imprescindível a existência de lei complementar, por óbvio não se pode falar em desrespeito ao sistema federativo a efetiva exigência da referida norma, de competência da União, para que seja válida a cobrança do ITCMD pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Se a própria Constituição atribuiu expressamente competência à União para regular a matéria, via lei complementar, permitir que os Estados e o Distrito Federal, com base em artigos genéricos, exerçam a competência legislativa plena não seria, de forma alguma, dar aplicação prática aos ditames constitucionais, mas sim seu exato oposto.

Por último, mas não menos relevante, há que se considerar as demais funções da lei complementar em matéria tributária, e não somente a função relativa a dispor sobre conflitos de competência.

A exigência de norma complementar para instituição do ITCMD nos casos em que há conexão com o exterior é uma garantia dos contribuintes e uma limitação constitucional ao poder de tributar, já que as normas complementares dependem de processo legislativo mais rigoroso, com maior quórum para sua aprovação.

Isto significa que o legislador originário, ciente da maior dificuldade de aprovação de leis complementares, se comparadas às leis ordinárias, ao exigir àquelas em vez destas para instituição do imposto em determinados casos, limitou o poder de tributar dos Entes Federativos e garantiu ao contribuinte que este somente seria tributado se houvesse um apoio maior de seus representantes à criação da exação.

Sob esta ótica, permitir que os Estados e o Distrito Federal cobrem o imposto ausente a lei complementar exigida pelo texto constitucional significa suprimir uma garantia dos

contribuintes e desobedecer uma limitação constitucional ao poder de tributar. Isto, por si só, já é suficiente para tornar inconstitucional a exação.

Também merece atenção o fato de que, nos casos em que há conexão do fato gerador do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos com o exterior, a possibilidade de se tributar bens e direitos em outros países atrai inevitavelmente o interesse e a competência da União, uma vez que atinge interesses nacionais referentes à relações diplomáticas e econômicas do Brasil com o país de origem destes bens.

Deve ser observado que o Brasil mantém contratos bilaterais e tratados com diversos países com o objetivo de evitar a bitributação, bem como referentes a acordos econômicos de interesse nacional. Neste sentido, para o país estrangeiro, pouco importa se a tributação de bens e direitos em seu território está sendo feita por um Estado da Federação, e não pela União. Tal fato será visto como uma tributação vinda do Brasil, o que afeta relações e interesses comerciais e financeiros da União e, por esta razão, esta deve ter espaço no debate legislativo e na regulação da matéria.

Novamente, verifica-se que também por este prisma, e não apenas pelo risco de bitributação decorrente do conflito de competência entre dois ou mais Estados, ou entre algum Estado e o Distrito Federal, a ausência de lei complementar sobre o ITCMD nos casos de conexão com o exterior se mostra absolutamente imprescindível e, diante de sua ausência, a exação assume contornos inequivocamente inconstitucionais.

Por todos os motivos expostos, forçoso se faz concluir pela inconstitucionalidade da instituição e cobrança pelos Estados e pelo Distrito Federal do ITCMD nos casos previstos no artigo 155, § 1º, III da Constituição da República até que seja criada a lei complementar regulando a matéria.

Muito embora a fundamentação do acórdão meritório proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 851.108/SP não tenha abordado todos os motivos que tornam a exação inconstitucional, o resultado do julgamento significou importante vitória para os contribuintes e o reconhecimento de que o Estado, no afã de tributar, não pode ferir garantias constitucionais, devendo respeitar as limitações impostas pela Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª Edição, 2018.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**. 26ª Edição, 2014.

BRASIL. [Constituição, (1988)] ADCT da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/cciv_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 15/09/2021

BRASIL. [Constituição, (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, Distrito Federal, 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15/09/2021.

BRASIL. [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.206, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: Seção Brasília, Distrito Federal. PL 634/1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 15/09/2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15/09/2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. nº 851.108/SP, Rel. Min Dias Toffoli. Plenário. Julgado em 01.03.2021. Publicado em 10.03.2021.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. **Impostos Estaduais – Icms, Itcd, Ipva**. 1ª Edição, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed, São Paulo, Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2012.

SÃO PAULO. [Lei do ITCMD (2000)]. Lei Estadual nº. 10.705/2000. Assessoria Técnico-Legislativa, 28.12.2020. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>>. Acessado em 15/09/2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2019, pg. 149.

STF. Recurso Extraordinário: RE nº 851.108/SP. Relator: Min Dias Toffoli. Plenário. Julgado em 01.03.2021. Publicado em 10.03.2021.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v. 6: direito das sucessões**. 10ªed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro, Forense, 2017.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª ed. São Paulo, 2015.