

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE DIREITO

LUIZ EDUARDO MENDES

REGRA-MATRIZ SOBRE O IMPOSTO SOBRE DOAÇÕES NO
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Fortaleza

2012

LUIZ EDUARDO MENDES

REGRA-MATRIZ SOBRE O IMPOSTO SOBRE DOAÇÕES NO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL

Trabalho de graduação apresentado na
Faculdade de Direito da UFC como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel
em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa
Cintra

Fortaleza

2012

LUIZ EDUARDO MENDES

REGRA-MATRIZ SOBRE O IMPOSTO SOBRE DOAÇÕES NO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL

Trabalho de graduação submetido à aprovação da Coordenação da Faculdade de Direito da UFC como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito. Orientador: Prof. Carlos César Sousa Cintra.

Aprovada em __/__/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César
Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Dr. Francisco Régis Frota Araújo
Universidade Federal do Ceará - UFC

Renato Barbosa de Vasconcelos
Mestrando em Direito da Universidade Federal do Ceará - UFC

“Muitas das falhas da vida acontecem quando as pessoas não percebem o quão perto estão quando desistem.” (Thomas Edison)

AGRADECIMENTOS

A Deus, razão de nossa existência, pela contínua Providência em nossas vidas.

Aos meus pais, por não pouparem esforços para atender a todas as minhas necessidades.

À minha esposa, Regina Cláudia, companheira de todas as horas, por todo o apoio em todos os momentos de nossa caminhada.

Aos meus filhos Levi, Davi, Livia e Míriam, dons preciosos de Deus que completam o sentido do nosso viver, pelo constante incentivo.

Ao professor Carlos Cintra, pela valiosa orientação e presteza durante a elaboração deste trabalho.

Ao professor Régis Frota e mestrando Renato Barbosa, que gentilmente acolheram o convite de participar da banca de defesa.

Aos colegas de turma, pela convivência saudável durante a jornada acadêmica.

Aos professores e alunos da Faculdade de Direito, pela troca de experiências dentro e fora de aula.

Aos amigos Bárbara, Herta, Hidelbrando e Jéssica, pelo companheirismo e solidariedade, particularmente no Exame de Ordem.

Aos amigos da biblioteca da Faculdade de Direito, Fabrício, Liduina e Marina, pela presteza no atendimento e incentivo ao longo do curso.

Ao companheiro Osvaldo, pelas discussões enriquecedoras e momentos de descontração nos corredores de nossa Faculdade.

Aos colegas da 17^o Juizado Especial de Fortaleza, pelo convívio amigo e fraterno.

RESUMO

A regra-matriz de incidência tributária (RMIT) é uma construção teórico-doutrinária que retrata formalmente o impacto jurídico de qualquer tributo, definindo seus elementos característicos, com a respectiva obrigação tributária. No presente caso, saturaram-se suas variáveis, atribuindo-lhes valores relativos ao imposto sobre transmissão de bens e direitos a título gratuito (ITCD - Doações). Trata-se de imposto cuja competência é atribuída pela Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal, que abrange doações, herança translativa e excesso de meações. Impõe-se a necessidade de sua regulamentação ser feita por meio de lei complementar quando o doador ou falecido for domiciliado no estrangeiro ou quando lá for processado o inventário. Não é pacífico o entendimento sobre a aplicação da progressividade no tributo em análise.

Palavras-chave: RMIT. ITCD. Doações. Lei Complementar. Progressividade

ABSTRACT

The rule-array of tax incidence (RMIT) is a theoretical-doctrinal depicting formal legal impact of any tax, defining its characteristic features, with their tax obligation. In this case, soaked up your variables, assigning them values relating to tax on transfer of property rights and free of charge (ITCD - Donations). It's tax whose responsibility is assigned by the Constitution to the states and the Federal District, which includes donations, inheritance and translativ excess division. It must be the need for its regulation to be made by means of a complementary law when the donor or deceased domiciled abroad, or when the inventory is processed there. It isn't peaceful understanding on the application of progressive tax in the analysis.

Keywords: RMIT. ITCD. Donations. Complementary Law. progressivity

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES: HISTÓRICO	10
2.1 Evolução histórica no Brasil.....	12
2.2 Tratamento atual do ITCD na CF e no CTN.....	15
3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	18
3.1 Hipótese tributária (Ht) (antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor) e seus elementos.....	20
3.2 Consequência tributária (Cst) (consequente, proposição consequente ou prescritor normativo).....	22
3.3 Conectivos deônticos DS _n e DS _m	24
4 APLICAÇÃO DA REGRA-MATRIZ DO ITCD-DOAÇÃO	25
4.1 Critério material da Hipótese Tributária do Imposto sobre doações (C _m).....	28
4.2 Critério temporal da Hipótese Tributária do Imposto sobre doações (C _t).....	29
4.3 Critério espacial da Hipótese Tributária do Imposto sobre doações (C _e).....	30
4.4 Critério pessoal da Hipótese Tributária do Imposto sobre doações (C _p).....	31
4.5 Critério quantitativo.....	32
5 ASPECTOS JURÍDICOS RELEVANTES DO ITCD – DOAÇÃO	35
5.1 Progressividade ITCD.....	35
5.2 Renúncia translativa.....	38
5.3 Excesso de meação.....	40
5.4 Necessidade de LC no ITCD.....	41
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
7 REFERÊNCIAS	45

1. INTRODUÇÃO

Considerando-se a importância de um arcabouço teórico para fundamentar a exação por parte do Estado, urge um estudo mais aprofundado das construções doutrinárias, com o fim de verificar se as legislações expedidas pelos entes federativos autorizados a legislar sobre a matéria atendem aos requisitos basilares dessa construção.

Com essa principal motivação nasceu o presente trabalho, utilizando-se como metodologia a pesquisa bibliográfica na literatura disponível em forma de livros, artigos e decisões jurisprudenciais que abordam nosso tema: tributação da transmissão de bens a título gratuito (doações) - ITCD.

Para levar a efeito o objetivo perseguido, de início, foi feito um estudo da evolução histórica do tributo até situá-lo na atual conjuntura em que se encontra inserido na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Em seguida, buscou-se explicitar a construção doutrinária representativa de tributos denominada regra matriz de incidência tributária (RMIT), que fornece parâmetros para a verificação formal de qualquer imposto.

No capítulo seguinte, procura-se saturar as variáveis contidas na RMIT, aplicando-se ao nosso objeto de estudo, o ITCD, o que revelou a necessidade de incursão no direito privado, visitando-se a caracterização de alguns de seus institutos, os quais são essenciais para a integração com o sistema tributário.

Por fim, no afã de dar alguma contribuição para o tratamento da matéria, abordam-se questões relevantes no Direito Tributário Pátrio atinentes ao imposto sobre doações, que têm sido alvo de especulações da doutrina, tais como, a utilização de lei complementar no regramento do imposto, o cabimento ou não da progressividade em sua tributação.

Impende repisar que o presente estudo restringe-se à tributação da transmissão, a título gratuito, de bens e direitos, que se têm como exemplos a doação, a herança translativa e o excesso de meação.

2. TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES: HISTÓRICO

Remontam ao antigo Egito as primeiras referências que se tem notícia de impostos incidentes sobre heranças e doações. Já no ano de 666 a.C., registros egípcios indicavam sua cobrança instituída pelo faraó Psamétrico I. Embora escassas as fontes do Período Clássico, anota Maia¹ que existiu um determinado papiro, datado de 117 A.C, no qual se mencionava uma lei que tornava obrigatória a inscrição da herança em registro público, para fins de pagamento de “taxas” de 10% (dez por cento) a 15% (quinze por cento) sobre o valor dos bens transmitidos.

Teria essa espécie de “tributo egípcio” subsistido até a dominação romana, por volta do ano VI a.C, quando posteriormente fundiu-se com a *vicesima hereditatum*, imposto sobre as heranças, instituído por Augusto através da *Lex Julia de Vicesima Hereditatum* e cobrado inicialmente apenas na Península Itálica, o qual tinha como destinação suprir o Exército.

Fora mantido o *quantum* de 5% (cinco por cento) sobre o valor do acervo patrimonial, porém a finalidade de sua arrecadação alterava-se para o provimento de um fundo a fim de custear pensões para militares reformados. A incidência do tributo compreendia tanto a sucessão testamentária como a legítima, sendo exclusiva dos cidadãos romanos.

Informa Araújo² que, neste período romano, as maiores alternâncias do “tributo” se deram no tocante ao *quantum* – do Império de Augusto, 5% (cinco por cento); no de Carcalla, 10% (dez por cento), 211 a 217 d.C, 10% (dez por cento), e no de Macrino, 217-218 d.C, novamente 5% (cinco por cento). Segundo notícia

¹MAIA, Felipe Fernandes Ribeiro. “Anotações sobre o ITCMD e a Sucessão por Ausência”. Repertório de Jurisprudência IOB, São Paulo, abr. 2006. Quinzenal, p. 269.

²ARAUJO, Petrônio Batista de. O imposto sobre a transmissão da propriedade. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 197.

Procrati³, a *vicesima hereditatum* foi abolida por Justiniano no ano de 531 d.C.

Pela literatura consultada, colhe-se que a primeira vinculação do tributo ao evento “morte” ocorreu na Idade Média. Em pleno período feudal, o suserano – proprietário da terra – cedia sua terra ao vassalo, espécie de “usufruto”, em troca de parte dos rendimentos sobre a sua exploração. Morrendo o vassalo, a posse da terra retornava ao senhor feudal (suserano), que dela poderia novamente dispor livremente. Para que o herdeiro do vassalo falecido permanecesse na terra e obtivesse seu “usufruto” por herança, seria necessário o pagamento do “resgate da investidura” ao senhor feudal. Essa prática se estendia por toda a Itália, França e Alemanha.

Evidentemente, não se pode, a rigor, atribuir a expressão tributo às contribuições ou prestações pecuniárias exigidas no antigo Egito, na antiguidade clássica e no período medieval, o mesmo sentido que se entende atualmente. Isto porque a noção de tributo está umbilicalmente ligada à noção de Estado e, até então, não se haviam consolidado os chamados Estados Nacionais, que passaram a se constituir como unidades politicamente organizadas.

Por essa razão, os especialistas negam às contribuições medievais o caráter tributário, classificando-as como meras prestações de direito privado, uma vez que eram percebidas por um particular. Observe-se que, mesmo quando tais contribuições eram pagas ao rei, este não as recebia na qualidade de representante do poder político, mas como proprietário da terra.

Na França, anota também Araújo que, a partir século XIII:

Os descendentes foram dispensados da investidura por força do princípio “*lê mort saisit lê vii*”, tendo, em consequência, desaparecido o “*rachat*” relativamente a essa classe de parentes. Pelo “*rachat*”, conferia-se ao herdeiro do falecido o direito de uso e gozo do imóvel. A transmissão de bens móveis, como cabeças de gado e rebanho do falecido, também era alvo de pagamento de tributo.⁴

A partir do início do século XVIII, tem-se conhecimento da cobrança de

³PROCATI, Gilberto Santini, O imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos no estado do Rio Grande do Sul, 2004, UFRS, Monografia de Especialização em Gestão Fazendária, p. 16.

⁴ARAUJO, Petrônio Batista de. O imposto sobre a transmissão da propriedade. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 202.

impostos sobre a transmissão de bens tanto *inter vivos* quanto *causa-mortis*, com alíquota de 1% (um por cento) sobre o valor dos bens transmitidos.

Na Inglaterra, com o advento do *probate duty*, em 1694, passou-se a tributar a transmissão de bens por herança incidindo sobre bens móveis. Em 1796, foi adicionado o *legacy duty*, que recaía sobre cada quota sucessória isoladamente considerada, restrito ainda aos bens móveis. Os bens imóveis vinham escapando ao imposto por influência da classe aristocrática, grande latifundiária.

Em 1853, Gladstone introduziu o *succession duty*, especialmente para propriedade imobiliária, vencendo a resistência aristocrática. Os impostos incidentes sobre heranças foram consolidados no ano de 1894, com o *estate duty* progressivo, que se calcula sobre o montante da herança, e o *legacy and succession duty* proporcional, calculado sobre cada quinhão hereditário compreendendo ambos tanto os bens móveis como os imóveis.

Informa Maia⁵ que este último sistema evoluiu até se chegar ao *Finance Act*, adotado a partir de 1940, com a fusão do *state duty e legacy and succession duty*.

Segundo Leuck⁶, existiu, por um largo período até o ano de 1829, tanto na Espanha como em outros países, a cobrança de tributo sobre transmissão de bens móveis ou imóveis com alíquotas entre 6% (seis por cento) e 14% (catorze por cento).

2.1 Evolução histórica no Brasil

Em 1808, com a vinda da família real para o Brasil, as despesas com a manutenção da corte aumentaram. Criou-se, então, um imposto sucessório, introduzido através de Alvará Régio, datado de 3 de junho de 1809, com o nome de

⁵MAIA, Felipe Fernandes Ribeiro. "Anotações sobre o ITCMD e a Sucessão por Ausência". Repertório de Jurisprudência IOB, São Paulo, abr. 2006. Quinzenal, p. 268.

⁶LEUCK, Larissa Diefenbach. O Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais. Universidade Luterana do Brasil. Canoas: 1996.

sisas dos bens de raiz ou imposto de sisa, que apresentava as seguintes características:

Primeira isenção absoluta na linha reta; segunda taxa única de 10% (dez por cento) para os colaterais e estranhos nas sucessões testamentárias; terceira a mesma taxa de 10% (dez por cento) para os colaterais até o segundo grau e a de 20% (vinte por cento) para os demais parentes, nas sucessões *ab intestato*.

Com a outorga da Constituição Imperial de 1824, logo após a Independência, foi atribuída à Câmara dos Deputados a competência privativa para a criação de impostos, a qual só fora exercida em plenitude mais tarde, vigorando por várias décadas o Alvará Régio com algumas modificações.

Em 1867, foi aprovada a Lei nº 1.507, que tratou de modo mais abrangente do assunto criando imposto, em seu art.19, sob a denominação de *transmissão da propriedade*, autorizando a expedição de regulamento por parte do governo para disciplinar a transmissão de usufruto e propriedade de imóveis, móveis e semoventes, por título oneroso ou gratuito, *inter vivos* ou *causa mortis*, por título sucessivo ou testamentário, incluindo-se também as doações.

A primeira Constituição de nossa República, de fevereiro de 1891, em seu artigo 9º, §2º e 3º previa: “competência exclusiva dos estados para decretarem impostos sobre imóveis rurais e urbanos e sobre a transmissão de propriedade”. Verifica-se, portanto, a liberdade plena para a instituição de impostos dessa natureza, donde se pode inferir que, mantendo-se a coerência do sistema então vigente, poderiam tratar de tributação a título oneroso ou gratuito, assim como *causa mortis* ou *inter vivos*.

Ao contrário da Constituição anterior, a Constituição de 1934, foi explícita com relação à competência tributária, outorgando privativamente aos Estados, conforme seu artigo 8º, I: “Decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, exceto a urbana; b) transmissão de propriedade *causa mortis*; c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade”.

As Constituições de 1937 e 1946 limitaram-se a repetir, literalmente, em

seus artigos 23⁷ e 19⁸, respectivamente, o que dispunha a Constituição anterior, não trazendo nenhuma inovação com relação à tributação sobre a transmissão da propriedade. É digno de nota a tributação sobre bens incorporados ao capital social adotado por essas Constituições, donde se pode depreender a existência, nessa época, de tributação sobre a transmissão de bens móveis e por ato *inter vivos*.

Segundo Fábio Fanucchi⁹, a tradição de se manter unificada a competência sobre os impostos de transmissão é rompida com o advento da Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, que atribuiu aos Municípios a competência sobre o imposto de transmissão *inter vivos* (art. 29, III)¹⁰, permanecendo o imposto *causa mortis* na esfera estadual.

Com a Emenda Constitucional nº 18 de, 1º de dezembro de 1965, os impostos de transmissão *inter vivos* e *causa mortis* voltam a ser unificados sob a esfera estadual, porém restringindo-se sua incidência aos bens imóveis (art. 9º)¹¹, disciplina que foi incorporada ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172), publicado em 27 de outubro de 1966, em seus art. 35 a 42, com o título de Imposto sobre a transmissão e bens imóveis e de direitos a eles relativos.

Contando com a nova estrutura político-administrativa que incluía o Distrito Federal, a Constituição de 1967 já atribuía a este ente federativo, em seu

⁷ Art 23 - É da competência exclusiva dos Estados: I - a decretação de impostos sobre: a) a propriedade territorial, exceto a urbana; b) transmissão de propriedade *causa mortis*; c) transmissão da propriedade imóvel *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;

⁸ Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre: I - propriedade territorial, exceto a urbana; II - transmissão de propriedade *causa mortis*; III - transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades.

⁹ FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3. ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

¹⁰ Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos: III - sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades.

¹¹ Art. 9º. Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. § 1º O imposto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo; § 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição; § 3º O imposto compete ao Estado da situação do imóvel sobre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro; § 4º A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 8º, número II, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

artigo 19, §5^o¹², a competência tributária cumulativa do Estado e do Município. Assim, o artigo 24, inciso I¹³, trata da competência para a decretação de impostos sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis, que é atribuída aos Estados e ao Distrito Federal. Note-se que esta Constituição recepciona o artigo 35 do Código Tributário Nacional, aprovado no ano anterior.

Observa-se que são excluídos da tributação os bens imóveis ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas em realização de capital (art. 24, §2^o)¹⁴, mantendo-se o texto com pequenas alterações na edição do Ato Complementar nº 40, de 1968, sendo também o mesmo tratamento dispensado na Emenda Constitucional nº 01, de 1969.

2.2 Tratamento atual do ITCD na CF e no CTN

A atual Constituição, de 5 de outubro de 1988, prestigiando o pacto federativo então reafirmado pelos constituintes, inflados pelos ventos de redemocratização que pairavam sobre a Assembleia Nacional Constituinte, inaugurou uma nova ordem fiscal, reformulando o Sistema Tributário Nacional. Não se criou imposto novo sobre a transmissão da propriedade, mas se promoveu uma bipartição da competência do tributo, desmembrando-se o já existente.

Assim, no art.156, II, estabeleceu que:

¹²Art. 19, § 5^o - Competem ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e Municípios; e à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se o Território não for dividido em Município, os impostos municipais

¹³Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

¹⁴§ 2^o - O imposto a que se refere o nº I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.

Compete aos Municípios instituir impostos sobre 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 à sua aquisição.

Saliente-se que esta modalidade de transmissão não será desenvolvida no presente trabalho por fugir ao objetivo a que ele se propõe.

Por outro lado, em seu art. 155, I, dispõe que: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos”, redação atual dada pela Emenda Constitucional nº 03/93.

Sobre o citado inciso, assim se pronuncia Paulsen:

A Constituição de 1988 inova ao autorizar a imposição tributária sobre a transmissão *causa mortis* e doação ‘de quaisquer bens ou direitos’, o que enseja não apenas a tributação da transmissão de bens móveis como, também, a tributação dos chamados bens intangíveis.¹⁵

De seu turno, observa-se que o CTN não foi atualizado com relação à nova disposição do imposto na Constituição, tratando apenas, em seu art. 35 e seguintes, da transmissão a qualquer título, de bens imóveis e seus direitos reais.

Entretanto, como ainda não sobreveio nenhuma lei complementar, a cuja matéria está reservada o assunto no art. 146, III, a¹⁶, da CF, regulando a tributação de bens móveis e intangíveis, a fim de suprir a omissão do CTN, os Estados têm se valido das autorizações constitucionais previstas no art. 24, §3º¹⁷ e do art.34, §3º¹⁸ do ADCT para legislarem a respeito.

Completando a disciplina constitucional do imposto sobre a transmissão

¹⁵PAULSEN, Leandro. Direito tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 12. ed., 2010, p. 317.

¹⁶Art. 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;

¹⁷Art. 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.

¹⁸Art. 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.

de bens e direitos a título gratuito, o §1º, do art. 155, estabelece regras de competência com relação aos limites à tributação do Estado, *in verbis*:

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

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

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

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

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

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

No momento, limita-se este capítulo apenas a apresentar, em breves linhas, a disciplina geral do imposto em questão. Será desenvolvido com mais vagar o estudo de suas peculiaridades e aspectos relevantes ao longo dos demais tópicos.

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Trata-se de uma construção teórico-doutrinária, com fundamentos na Teoria Geral do Direito, que se propõe a retratar formalmente o fenômeno do impacto jurídico de todo e qualquer tributo. No dizer do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, a norma de conduta vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial.¹⁹

Através de seu arcabouço lógico, pode-se estudar a norma jurídica tributária (Njt), em sua inteireza, analisando-se todos os elementos que a compõem, podendo-se expressar toda a conduta preordenada exigida do contribuinte fiscal frente ao titular do direito, que lhe pode exigir o tributo.

De um lado, encontra-se a descrição fática prevista, suposto, antecedente, pressuposto ou hipótese tributária (Ht), que descreve um fato jurídico de ordem tributária, cuja ocorrência no mundo fenomênico produz a consequência prevista pelo legislador. Na hipótese tributária, estão incluídos o critério material (Cm), o critério temporal (Ct) e o critério espacial (Ce).

Do outro lado, tem-se a consequência tributária (Cst), prescritor normativo ou consequente, que contém a prescrição dos efeitos jurídicos quando da ocorrência do fato jurídico tributável. Aí se pode encontrar os sujeitos (Sp: sujeito passivo, Sa: sujeito ativo) da relação obrigacional tributária, bem como a descrição do critério quantitativo (Cq), indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação, que é composto da base de cálculo (bc) e da alíquota (aL).

Esquemáticamente, eis a representação formal da norma jurídica tributária (Njt) – Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT):

¹⁹CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 416.

3.1 Hipótese tributária (Ht) (antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor) e seus elementos

Na literatura tributária, costuma-se encontrar as expressões hipótese de incidência, hipótese tributária e hipótese de incidência tributária. Sobre essas expressões, apenas tangencia-se o assunto, uma vez que seu aprofundamento diz respeito à teoria da norma tributária, o que foge ao escopo do presente trabalho.

A título de ilustração, recolheu-se o pronunciamento de abalizados doutrinadores, a exemplo de Geraldo Ataliba, que entende hipótese de incidência como um conceito legal:

É primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera previsão legal (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).²⁰

À hipótese de incidência associa-se o fato imponível ou fato gerador da obrigação tributária, como concretização, realização efetiva dos fatos nela descritos. Com propriedade, esclarece Geraldo Ataliba:

Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipotética, formulada na hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária.²¹

No mesmo sentido, manifesta-se também o Prof. Hugo de Brito Machado:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos daquilo que está escrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese.²²

Por sua vez, o Prof. Paulo de Barros Carvalho, teórico idealizador da RMIT, prefere utilizar a denominação Hipótese Tributária, que será adotada ao longo deste trabalho, para “significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais, fará irromper o vínculo abstrato que o

²⁰ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 53.

²¹*Ibidem*. p. 63-64.

²²MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito tributário*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 59.

legislador estipulou como consequência”²³.

Observa-se que a hipótese tributária encerra, invariavelmente, três aspectos, que a Doutrina denominou de critério material, critério espacial e critério temporal. Tem-se que o critério material ($C_m(v+c)$) constitui o núcleo da configuração do fato, abstraindo-se das circunstâncias pessoais e espaciais, descrevendo uma conduta geradora de obrigação tributária composta por um verbo (v) e seu complemento (c).

A esse respeito, reportando-se à sua obra Teoria da Norma Tributária, o Prof. Paulo de Barros Carvalho assim discorre:

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas e designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, 'industrializar produtos', 'ser proprietário de bem móvel', 'auferir rendas', 'pavimentar ruas' etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente por um verbo seguido de seu complemento.²⁴

Note-se que o verbo se apresenta no modo infinitivo, uma vez que se está expressando apenas um comportamento *in abstracto*. Porém, a aplicação da norma, para a efetivação de seus efeitos, se concretiza em determinado espaço e tem validade durante um certo tempo, daí a necessidade dos demais critérios para completá-la.

O critério espacial (C_e), por sua vez, diz respeito ao local onde acontece o fato jurídico tributável ou onde é praticada a ação correspondente ao verbo aludido no critério material. Torna-se particularmente relevante para se determinar os limites em que se circunscreve tais fatos, tendo em vista a competência do ente tributante.

Quanto ao critério temporal (C_t) da hipótese tributária, Geraldo Ataliba o define como sendo “a propriedade que esta tem de designar explícita ou implicitamente o momento em que se deve reputar consumado, acontecido, realizado, um fato imponível”.²⁵

²³CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 248.

²⁴*Ibidem*. p. 258.

²⁵ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 93.

Trata-se do instante em que surge o liame jurídico entre o entre tributante e o contribuinte, sendo possível, a partir de então, a exigência do cumprimento da obrigação tributária. Não se confunde com o plano de eficácia temporal da lei, que é o tempo em que se propagarão seus efeitos.

3.2 Consequência tributária (Cst) (consequente, proposição consequente ou prescritor normativo)

No consequente da RMIT, tem-se estipulada a regulação da conduta a ser seguida pelos sujeitos da relação jurídico-tributária, surgida com a ocorrência da hipótese descrita no antecedente. Estabelece-se o vínculo obrigacional entre o ente tributante e o contribuinte, que são descritos pelo critério pessoal (Cp) e pelo critério quantitativo (Cq).

Pelo critério pessoal (Cp) é definido quem são os sujeitos da relação jurídico-tributária. Ao Sujeito Ativo (Sa) é atribuída a titularidade do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária do Sujeito Passivo (Sp), que tem o dever jurídico de pagar-lhe a quantia definida pelo critério quantitativo (Cq).

Por intermédio do critério quantitativo (Cq), é possível se mensurar as consequências jurídico-tributárias quando da ocorrência da conduta prevista no antecedente. Isto é determinado através da associação dos elementos alíquota (aL) e base de cálculo (bc), que se combinam para se calcular a quantia exata, em dinheiro, devida (*quantum debeat*) pelo Sujeito Passivo ao Sujeito Ativo, o que nos remete à definição legal de tributo²⁶.

É oportuna a lição do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou

²⁶Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN): 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.

afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente.²⁷

Viu-se, no parágrafo anterior, que apenas com a base de cálculo não é suficiente para se determinar o valor do débito tributário. A ela associa-se a alíquota (aL), grandeza numérica que, para Aires Barreto, possui duas facetas:

No plano normativo, é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo; nesse patamar, alíquota esgota-se “no ser mero indicador” porque enquanto não se der a ocorrência do fato a ser medido, não se presta a alíquota à obtenção do *quantum* devido a título de tributo; no plano de aplicação da lei, é o fato que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação tributária. Neste estágio, a alíquota já atua como um dos termos da multiplicação cujo produto é, concretamente, o *quantum debeatur*.²⁸

Portanto, o resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, quando da ocorrência do fato impositivo (fato gerador da obrigação tributária), é que determina o *quantum debeatur*. Assim, sintetiza Amílcar Falcão:

Alíquota é, na verdade, integrante da parte mandamental da norma; a alíquota não está na hipótese legal, mas no mandamento. O mandamento principal, na norma tributária não é simplesmente “pague”, mas “pague x% sobre a base calculada”, ou “pague uma moeda por quilograma”, ou “uma moeda por metro”, ou “uma moeda por litro” etc.²⁹

Observa-se que, para a fixação do valor do tributo, a alíquota (aL) pode assumir duas feições: um valor monetário fixo, quando adotada sobre a unidade de medida; uma fração percentual, quando a base de cálculo for um valor monetário. Através de sua variação, pode-se conter o tributo dentro de certos limites, evitando-se o caráter confiscatório, ou pode-se também eximir o contribuinte de seu pagamento, reduzindo-se seu valor a zero.

²⁷CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 331-332.

²⁸BARRETO, Aires. Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p.44.

²⁹FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária, 6. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, p.137.

3.3 Conectivos deônticos DS_n e DS_m

Conectivo deôntico interproposicional, dever-ser neutro (DS_n) constitui-se no elemento abstrato de ligação que estabelece o vínculo entre os termos antecedente e conseqüente, imputando-se à conduta praticada descrita por aquele um dever a ser cumprido neste. Assim descreve o Prof. Paulo de Barros Carvalho, citando Alfredo Augusto Becker:

O dever-ser que une a hipótese e a consequência, na arquitetura da norma jurídica, recebe o nome de conectivo deôntico, ou ainda dever-ser interproposicional, porque vem entre a proposição hipótese e a proposição conseqüente. Sua ação é fulminante e inapelável. Realizando-se o fato previsto, instaura-se a consequência, de modo automático e infalível.³⁰

Na RMIT, porém, há outro dever-ser ínsito no conseqüente, o conectivo deôntico intraproposicional, dever-ser modalizado (DS_m), que vincula os sujeitos da relação jurídica em função da prestação que um deve ao outro. Ensina o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

A distinção entre o DS_n e o DS_m adquire grande importância quando observamos que o último se triparte nos modais *obrigado*, *permitido* e *proibido*, enquanto que o primeiro permanece sempre neutro. O modelo prático facilita a compreensão teórica. Atinemos para o exemplo: ocorrendo a hipótese de alguém realizar operações relativas à circulação de mercadorias, no Estado de Pernambuco, então *deve-ser* a consequência: esse alguém está obrigado a pagar 17% do valor da operação à Secretaria da Fazenda daquele Estado. Vê-se, com meridiana clareza, que o segundo *dever-ser* se apresenta na modalidade *obrigado* ao passo que o primeiro não varia, mantendo-se neutro.³¹

Cumprido, agora, prosseguir com a aplicação do conceito de RMIT, preenchendo suas variáveis referentes ao tributo objeto de nosso estudo.

³⁰CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 346.

³¹*Ibidem*. p. 347.

4. APLICAÇÃO DA REGRA-MATRIZ AO ITCD - DOAÇÃO

A previsão atual do tributo de que se trata, encontra-se no art. 155, I da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos”.

Observa-se do comando constitucional que a definição acima contém vários institutos de Direito Civil, razão por que se justifica uma breve incursão neste ramo do Direito, a fim de entendermos melhor o sentido e o alcance dos termos doação, bens e direitos, dos quais se serve o legislador.

- *Doação*

Embora não seja a finalidade da lei conceituar os institutos jurídicos, mas, no caso da doação, o recente Código Civil de 2002, repetiu, em seu art. 538, o que dispusera o código anterior: “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

Naturalmente, o conceito apresentado pela lei é insuficiente para expressar todo o conteúdo e nuances do instituto. À Doutrina cabe explicitar e aprofundar seu alcance. É digno de registro o resumo de suas características apresentado pelo mestre Sílvio Rodrigues:

É contrato unilateral porque envolve prestação de uma só das partes, opondo-se, assim, aos contratos bilaterais em que as prestações são correspectivas; gratuito, porque se inspira no propósito de fazer uma liberalidade, afastando-se, desse modo, dos negócios especulativos; consensual, porque se aperfeiçoa pela conjunção das vontades do doador e do donatário, em oposição aos contratos reais, que implicam a entrega da coisa por uma das partes à outra; solene, porque a lei lhe impõe a forma escrita, a menos que se trate de bens móveis de pequeno valor, seguindo-se de imediato a tradição. Todavia, a doação é insuficiente para transferir o domínio, pois a transferência só se dá com a tradição, se for móvel o objeto, ou da transcrição, se tratar de coisa imóvel.³²

Para os objetivos perseguidos por este trabalho, é oportuna a lição de Orlando Gomes, que conceitua doação como um “contrato pelo qual uma das partes se obriga a transferir gratuitamente um bem de sua propriedade para o patrimônio da

³²RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 207, vol. 3

outra, que se enriquece na medida em que aquela empobrece”³³.

Por sua vez, colhe-se dos manuais de Direito Civil que patrimônio de uma pessoa natural ou jurídica constitui-se no complexo de relações jurídicas compostas de bens, direitos e obrigações que podem ser apreciados economicamente.

- *Bens*

Em sentido filosófico, entende-se bem como tudo aquilo capaz de satisfazer uma necessidade humana. Em sentido jurídico amplo, é o objeto do titular (sujeito) de um direito, que tem sobre ele poder de fruição. Veja-se a lição de Maria Helena Diniz:

Os bens são coisas, porém nem todas as coisas são bens. As coisas são o gênero do qual os bens são espécies. As coisas abrangem tudo quanto existe na natureza, exceto a pessoa, mas como 'bens' só se consideram as coisas existentes que proporcionam ao homem uma utilidade, sendo suscetíveis de apropriação, constituindo, então, seu patrimônio. Compreendem não só os bens corpóreos como os incorpóreos, como as criações intelectuais (propriedade literária, científica e artística).³⁴

Saliente-se que, segundo os civilistas, para que um bem seja objeto de relação jurídica, deve apresentar as seguintes características: a) idoneidade para satisfazer interesse econômico, ou seja, pode ser objeto de negócio jurídico; b) gestão econômica autônoma, ou seja, constituir-se uma entidade econômica distinta e c) subordinação jurídica a seu titular, ou seja, capaz de subordinar-se ao domínio humano.

É importante frisar que, embora o Direito como um todo trate das relações jurídicas que envolvem bens de qualquer natureza, só são passíveis de tributação aquelas em que estão envolvidos bens que encerram valor econômico, ocorrendo acréscimo patrimonial de algum dos sujeitos da relação, como acontece na trocas, alienações e doações.

Portanto, não se cogita, por exemplo, que valores, ainda que preciosos ao ser humano, como sua paz de espírito, assim como os elementos morais da personalidade, sejam objeto de tributação.

³³GOMES, Orlando. Contratos. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p.233.

³⁴DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 323-324, v.1.

- *Direitos*

Com relação aos direitos, costuma-se classificá-los como o conjunto das relações jurídicas de que uma pessoa participa, podendo assumir também valor econômico ou não. Embora o sentido do vocábulo direito seja de extenso alcance, para os fins tributários que se almeja, restringem-se àqueles cuja transmissão são passíveis de valoração econômica, equiparando-se aos bens objetos de relações jurídicas. Nessa direção, segue Caio Mário:

Os direitos integram o patrimônio, sendo o conjunto das relações jurídicas de uma pessoa, apreciáveis economicamente. Assim, somente aquelas relações jurídicas que tenham expressão pecuniária, ou seja, aquelas que possam ser convertidas em crédito financeiro para alguém é que são compreendidas no patrimônio. Excluídos estão, portanto, os que não possuem valor econômico, embora referidos direitos possam, quando violados, converter-se em um valor pecuniário, o qual entra então em seu patrimônio. Todavia, não se podem considerar no patrimônio do indivíduo as meras expectativas ainda que tragam a probabilidade de se converterem em direitos.³⁵

Portanto, têm-se como direitos, os objetos de relações jurídicas que integram o patrimônio de seu titular (credor). Quando encerram conteúdo econômico, a transferência de sua titularidade através de uma cessão gratuita equiparam-se à doação, tornando-se alvo do imposto de que aqui se cuida.

Leandro Paulsen e José Eduardo Melo fornecem uma interessante relação de bens e direitos que são alcançados pelo tributo:

I - Qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como direitos societários, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza; II – dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que a represente, depósito bancário e crédito em conta-corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia; III – bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.³⁶

Continuando o estudo da RMIT, importa agora saturar as variáveis que a compõe, preenchendo seus elementos, atribuindo-lhes os conteúdos

³⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Introdução ao direito civil. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 268-269.

³⁶ PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Impostos federais, estaduais e municipais. 6. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 205.

correspondentes ao nosso objeto de estudo, o imposto sobre doações.

4.1 Critério material da Hipótese Tributária do Imposto sobre doações (Cm)

Trata-se do aspecto reconhecidamente mais determinante na caracterização de um tributo, que contempla a descrição substancial que serve de suporte à hipótese de incidência. A esse respeito, comenta Geraldo Ataliba:

É o mais importante aspecto do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidências. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere.³⁷

Como visto no capítulo anterior, este aspecto compõe-se de um verbo acompanhado de seu complemento. Reportando-se à expressão do imposto contida no texto constitucional, em seu art. 155, I³⁸, tem-se como núcleo deste aspecto o verbo “doar”, e como complemento “quaisquer bens ou direitos”.

Consubstancia-se, portanto, o critério material da RMIT do imposto a doação (transmissão gratuita *inter vivos*) de quaisquer bens ou direitos.

Evidentemente, são alcançados tanto os bens móveis como os imóveis, cujas peculiaridades serão abordadas no próximo capítulo, sendo oportuna, para o momento, a observação de José Eduardo Soares de Melo:

E imprescindível que ocorra mudança (jurídica) de sua titularidade, da pessoa do doador para o donatário, com espírito de liberalidade, com efetivo *animus donandi*, mediante o empobrecimento do doador, e o incremento patrimonial do donatário.³⁹

³⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 106.

³⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

³⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. Imposto estadual sobre doações. Grandes questões atuais de direito tributário. 5. ed. V.São Paulo: Dialética, 2001, pag. 223.

4.2 Critério temporal da Hipótese Tributária do Imposto sobre doações (Ct)

Refere-se ao momento em que se materializa a hipótese de incidência tributária, a partir do qual se poderá exigir o pagamento do tributo. No caso do imposto sobre doação, ocorre no instante em que é transmitida a propriedade do bem ou do direito ao donatário. Entretanto, o momento da transmissão é considerado de maneira distinta de acordo com o tipo de bem transmitido.

Em se tratando de bens móveis, a transmissão da propriedade se opera com tradição, ou seja, com a entrega do bem ao adquirente, conforme dispõe o art. 1.267 do CC/02: “A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos da tradição”. Significa dizer que só se poderá exigir o imposto sobre a transmissão de bem móvel a título gratuito a partir do instante em que ocorrer a efetiva entrega do bem ao donatário.

Com relação aos bens imóveis, a transmissão da propriedade só se consuma com o registro no cartório competente, conforme dispõe o art. 1245 do CC/02: “transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”, o que é corroborado pelo art. 172 da Lei 6.015/73 (Lei de Registros Públicos) ⁴⁰.

Portanto, não basta a lavratura da escritura pública de doação de bem imóvel para fazer nascer a obrigação tributária, visto que este ato não é suficiente para transferir o domínio do imóvel do patrimônio do doador para o do donatário. A propósito do que ocorre corriqueiramente nesse tipo de transferência, informa Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes que:

Na prática, o que se vislumbra é a exigência do pagamento do imposto sobre a transmissão quando da lavratura da escritura de doação. Isso ocorre em face de os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício serem responsáveis pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício, consoante dispõe o art. 134, VI do CTN. ⁴¹

⁴⁰ Art. 172 - No Registro de Imóveis serão feitos, nos termos desta Lei, o registro e a averbação dos títulos ou atos constitutivos, declaratórios, translativos e extintos de direitos reais sobre imóveis reconhecidos em lei, "intervivos" ou "mortis causa" quer para sua constituição, transferência e extinção, quer para sua validade em relação a terceiros, quer para a sua disponibilidade.

⁴¹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 104.

4.3 Critério espacial da Hipótese Tributária do Imposto sobre doações (Ce)

Diz respeito ao local onde se materializa a hipótese tributária, configurando o fato imponible, que determina a exigência da obrigação tributária pelo ente federativo competente de exigir o tributo. Esclarece Geraldo Ataliba que:

Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i. Só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realiza, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário.⁴²

No caso de bens imóveis e seus respectivos direitos, o critério espacial está estabelecido pela competência firmada na Constituição no art. 155, § 1.º, I⁴³ correspondendo ao Estado onde se situa o bem.

Para os bens móveis, títulos e créditos, o critério espacial encontra-se no inciso II do art. 155, § 1.º da CF⁴⁴, que estabelece ser de competência do Estado onde tiver domicílio o doador, o que nos remete para o art. 127 do CTN, que trata do domicílio tributário. A esse respeito, adverte Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes que:

a parte final do art.127 do CTN, o legislador complementar vincula a falta de eleição à forma da “...legislação aplicável..”, abrindo, com isto, a possibilidade para o legislador ordinário, ao não aceitar a eleição do domicílio fiscal pelo contribuinte, regular a matéria de forma diversa. Assim, as legislações estaduais já dispuseram sobre a matéria, estabelecendo que no caso de doação de bens móveis, títulos ou direitos em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito federal, também, ficam sujeitos ao imposto, se o doador nele tiver domicílio (cf. Lei paulista 10.705/2000, art.3º, §2º, alterada pela lei 10.992/2001).⁴⁵

Há ainda previsão constitucional, no art. 155, §1º, III⁴⁶, do imposto ser

⁴² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4ª edição. São Paulo; Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 104.

⁴³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; § 1.º 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

⁴⁴ Art. 155, I, §, 1.º, 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;

⁴⁵ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 106.

⁴⁶ Art. 155, §, 1.º, 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;

regulado por lei complementar, no caso de o doador ter domicílio ou residência no exterior, questão relevante que será tratada no capítulo seguinte.

4.4 Critério pessoal da Hipótese Tributária do Imposto sobre doações (Cp)

Refere-se às partes envolvidas na relação jurídico-tributária, constituída com a ocorrência no mundo fenomênico da hipótese de incidência tributária: sujeito ativo (credor) e sujeito passivo (contribuinte).

Sujeito ativo (Sa)

Em geral, o sujeito ativo corresponde ao ente federativo competente para instituir o tributo, no caso em apreço, os Estados ou o Distrito Federal, sendo estes os naturais legitimados para exigirem a obrigação tributária.

A competência legislativa tributária sabe-se que é indelegável, *ex vi*, do art. 7º, *caput*, do CTN⁴⁷, porém as atividades de fiscalização e arrecadação dos tributos podem ser delegadas a outra pessoa jurídica de direito público.

Portanto, os Estados e o Distrito Federal podem acometer a exigência do imposto sobre doações a outra entidade, a exemplo do que faz a União com relação ao imposto de renda, cuja fiscalização e arrecadação são atribuídas à Receita Federal do Brasil.

Sujeito passivo (Sp)

Corresponde à pessoa de quem é exigida a obrigação tributária, sendo, em regra, o contribuinte do tributo, cuja disposição se encontra no art. 42 do CTN: “contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”. Sobre esta questão adverte Regina Celi Pedrotti:

Apenas fazendo a ressalva de que o referido comando somente é aplicável

⁴⁷ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

a bens imóveis, temos que a lei complementar relegou à legislação ordinária a determinação do sujeito passivo, podendo ser qualquer das partes na operação tributada.⁴⁸

Portanto, na transmissão de bens imóveis, a legislação estadual ou distrital, baseada na autorização contida no art. 42 do CTN, poderá eleger como sujeito passivo tanto o doador como o donatário.

Com relação à transmissão de bens móveis, incluindo-se direitos e créditos, até o momento não existe lei complementar regulamentando a sujeição passiva da obrigação tributária ora tratada, tendo os Estados e o Distrito Federal se valido das autorizações constitucionais do art.34, §§ 3º, 4º e 5º do ADCT⁴⁹ e do art. 24, § 3º⁵⁰ da CF, para determinar o contribuinte do imposto e a responsabilidade tributária.

A título de ilustração, citam-se algumas legislações, nas quais há predominância do donatário como sujeito passivo, e do doador como responsável tributário: Lei 13.417/03, art. 7º e 8º, do Estado do Ceará; Lei 4.826/89, arts.5º,II,6º e 7º; do Estado da Bahia; Lei f 1.427/89, 5º e 6º, do Estado do Rio de Janeiro; Lei 7.540/88, art.5º, do Estado de Santa Catarina; Lei 12.426/96,art.7º,II,III, e IV e parágrafo único, do Estado de Minas Gerais e Lei 10.705/00, art.7º,III e IV e parágrafo único, do Estado de São Paulo.

4.5 Critério Quantitativo

Base de Cálculo

Com relação a este item, encontra-se expresso no CTN, em seu art. 38, o

⁴⁸ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 107.

⁴⁹ 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. § 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

⁵⁰ Art. 24: § 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

seguinte: "a base de cálculo do imposto, e o valor venal dos bens ou direitos transmitidos". Esta disposição legal, a exemplo do sujeito passivo comentado no item anterior, também só é válida para bens imóveis. Sobre valor venal, assim se pronuncia Aliomar Baleeiro:

É aquele que o imóvel alcançará para compra e venda a vista, segundo as condições usuais de mercado, segundo as circunstâncias, conforme a localização, existência de serviços, possibilidades de comércio etc., e, sobretudo, quando possível pelo confronto com as alienações mais recentes de imóveis semelhantes, no local.⁵¹

Para os bens móveis, os Estados e o Distrito Federal também têm se valido das disposições constitucionais do art. 34 do ADCT e do art. 24 da CF, retromencionadas, para estabelecerem como base de cálculo, em regra, o valor venal do bem ou direito transmitido. É digno de nota o que acrescenta Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo:

No caso de demais bens imóveis ou direitos, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo. À falta desse valor, admitir-se-á o que for declarado pelo interessado, ressalvada a revisão do lançamento pela autoridade competente. O valor das ações representativas do capital da sociedade é determinado de conformidade com a cotação média alcançada em Bolsa de Valores, nos últimos 30 dias anteriores à ocorrência da transmissão. Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial.⁵²

Alíquota

Sobre a regulamentação da alíquota, o art. 39 do CTN dispõe que: "a alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação".

Na espécie, temos que referido artigo foi recepcionado apenas parcialmente pela Constituição Federal vigente, conforme se depreende da redação

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 149

⁵² PAULSEN, Leandro e DE MELO, José Eduardo Soares. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6 edição revista e atualizada. Rio Grande do Sul: Livraria do advogado editora, 2011, p. 212.

do art. 155, I e §1º, IV⁵³, tendo o Senado Federal fixado a alíquota máxima em 8% (oito por cento), através da Resolução 9/92.

As possíveis variações da alíquota, que podem conferir um caráter progressivo ao imposto, constitui-se aspecto relevante, cuja abordagem será feita no próximo capítulo.

⁵³Art. 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: (...) IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

5. ASPECTOS JURÍDICOS RELEVANTES DO ITCD - DOAÇÃO

5.1 Progressividade x ITCD

Relaciona-se ao aspecto quantitativo do tributo, consistindo na técnica de aplicação de alíquotas variadas, que crescem à medida que se aumenta a base de cálculo do tributo. A Doutrina costuma classificá-la nas modalidades fiscal e extrafiscal. A esse respeito, complementa Eduardo Sabbag:

A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza consumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.⁵⁴

Sobre a aplicação da tributação progressiva, cuja admissão se entende autorizada no art. 145, §1º da CF⁵⁵, debatem-se os doutrinadores não se chegando a consenso. Para Sérgio Vasques, a tributação progressiva é restrita aos impostos pessoais:

Enquanto critério de igualdade tributária, a capacidade contributiva não surge do nada, como se fizéssemos uma reflexão no vazio sobre o melhor modo de repartir os encargos tributários. Bem pelo contrário, ela forma-se por preferência a um modelo determinado de organização econômica e social, o do Estado Social de Direito, e por referência a um modelo concreto de imposto, o imposto sobre os rendimentos pessoais. E é essa a origem que lhe traça os limites na relação com o sistema tributário. (...) - vemos que a capacidade contributiva só vale para os tributos com uma estrutura unilateral. O tirar de cada um consoante pode só faz sentido quando não se pergunte pelo que cada um recebe, perdendo o critério a razão de ser quando estejam em causa tributos de estrutura comutativa. Isto que dizemos resulta evidente logo que confrontamos a capacidade contributiva com o fim prototípico destas figuras – de tal modo evidente, aliás, que se podem enfrentar com tranquilidade os avanços daqueles que pretendem alargar a capacidade contributiva ao todo do sistema tributário, algumas vezes por excesso sistematizador, outras procurando apenas racionalizar comandos constitucionais sem racionalidade aparente.⁵⁶

Em sentido contrário, manifesta-se Américo Lacombe, entendendo que a graduação atinge também os impostos reais, reconhecendo que a propriedade

⁵⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 160.

⁵⁵ Art. 145, § 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.

⁵⁶ VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimentos e Patrimônio. **RFDT**, São Paulo, n. 11/23, out. 2004.

revela a capacidade contributiva:

A progressividade dos impostos é uma decorrência lógica da capacidade contributiva. Todo imposto que incide sobre o patrimônio ou a renda deve ser progressivo. A progressividade dos impostos incidentes sobre produtos e mercadorias manifesta-se na variação da alíquota em virtude do grau de essencialidade do produto para o consumidor (contribuinte de fato), e ainda na não cumulatividade, como já vimos. No imposto sobre a renda a progressividade exterioriza-se pela aplicação de alíquotas mais elevadas às maiores rendas tributáveis. Nos impostos sobre o patrimônio as alíquotas devem ser mais elevadas quando aplicadas a maiores bases de cálculo, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, e, conseqüentemente, ao princípio da igualdade.⁵⁷

A rigor, na Constituição Federal, só existem três autorizações expressas de progressividade, que são as seguintes: IR - imposto de renda, de caráter fiscal, conforme art. 153, III e §2º, I⁵⁸; IPTU - imposto predial territorial urbano, de acordo com o art.156, I e §1º, I⁵⁹, de caráter fiscal, e o ITR – imposto territorial rural, previsto no art. 153, VI e §4º, I⁶⁰, de caráter extrafiscal, além do art. 182, §4º, II⁶¹, de caráter extrafiscal.

No caso do ITCD - DOAÇÃO sobre bens imóveis, especula-se a utilização de alíquotas progressivas, alargando-se o permissivo constitucional existente para o IPTU, sob o argumento de que ambos têm configurações similares, tendo a mesma base de cálculo, ou seja, o valor venal do imóvel. É interessante trazer à colação o seguinte julgado:

DECISÃO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – PRECEDENTE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PROVIMENTO. 1. O tribunal de origem, ao entender inconstitucional a fixação de alíquotas progressivas na disciplina do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, proferiu acórdão conflitante com interpretação desta corte. Confirmam,

⁵⁷ LACOMBE, Américo Masset. Parecer. In IPTU, Aspectos jurídicos relevantes, coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 36.

⁵⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; §2º, I. será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

⁵⁹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel.

⁶⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural; § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

⁶¹ Art. 182. §4º. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

a propósito, trecho do voto do ministro Carlos Velloso, ao relatar o recurso extraordinário nº 234.105-3/SP (N), decidido por unanimidade no Plenário: Tem-se, portanto, a regra: enquanto na transmissão *causa mortis*, ou no imposto sucessorial, realiza-se o princípio da capacidade contributiva mediante alíquotas progressivas, na transmissão *inter vivos* aquele princípio realiza-se proporcionalmente ao preço da venda. Naquela oportunidade, discorrendo sobre o princípio da capacidade contributiva, consignei: Leio o preceito para minha reflexão, para minha tranquilidade maior à conclusão a que vou chegar acerca do tema: Art. 145 (...) §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. A meu ver, não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto. 2. Ante o precedente, conheço e dou provimento ao extraordinário para, reformando o acórdão de origem, assentar a constitucionalidade da progressividade do imposto *causa mortis* e doação, prevista na norma legal estadual. 3. Publiquem. Brasília, 26 de setembro de 2007. (RE 563261, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, publicado em DJe-127 DIVULG 19/10/2007 PUBLIC 22/10/2007 DJ 22/10/2007 PP-00102).

Após a decisão há pouco mencionada, surgiram outros recursos questionando a constitucionalidade de leis estaduais que aplicaram a progressividade no imposto sobre heranças e doações, não havendo, até o momento, decisão pacificada sobre a matéria, que fora declarada de repercussão geral, no RE 562045/RS (transcrito abaixo). Citam-se, a título de ilustração, recursos sobre a mesma matéria, RE 557366/PE⁶² e RE 540986/RS⁶³, que se encontram sobrestados para decisão conjunta.

O ITCD e Alíquotas Progressivas. O Tribunal iniciou julgamento de recurso extraordinário interposto pelo estado do Rio Grande do Sul em que se discute a constitucionalidade do art. 18 da Lei 8.821/89, daquele Estado-membro, que prevê sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação – ITCD. O Min. Ricardo Lewandowski, relator, desproveu o recurso por entender que, apesar de consubstanciar instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, a progressividade, no

⁶² Ementa: Vistos. O recurso extraordinário questiona a constitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas na cobrança do imposto de transmissão *causa mortis* e doação - ITCD. O Plenário desta Corte, em sessão realizada por meio eletrônico, no exame do RE nº 562.045/RS, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, concluiu pela existência da repercussão geral da matéria constitucional versada nestes autos. (RE 557366, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 11/02/2011, publicado em DJe-038 DIVULG 24/02/2011 PUBLIC 25/02/2011).

⁶³ Ementa: Em sessão eletrônica, apreciando o RE 562.045, rel. min. Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral das questões constitucionais suscitadas no presente recurso (fixação de alíquota progressiva para o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação). Assim, determino o sobrestamento deste feito até o julgamento da matéria pelo Plenário desta Corte, devendo os autos aguardar na Secretaria Judiciária. (RE 540986, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 15/04/2008, publicado em DJe-078 DIVULG 30/04/2008 PUBLIC 02/05/2008).

caso de impostos reais, em nosso ordenamento legal, só pode ser adotada se houver expressa previsão constitucional, e desde que não se baseie, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte. Asseverou, em suma, que a vedação da progressividade dos impostos de natureza real, consoante do art.145, §1º, da CF, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual. Após, pediu vistas dos autos o Min. Eros Grau. (...) O Min. Eros Grau, em voto-vista, abriu divergência, e deu provimento ao recurso para declarar a constitucionalidade do dispositivo questionado. Saliu, inicialmente, que o entendimento de que a progressividade das alíquotas do ITCD é inconstitucional decorre da suposição de que o §1º do art. 145 da CF admite exclusivamente para os impostos de caráter pessoal. Afirmou, entretanto, que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal, e o que esse dispositivo estabelece é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. Ou seja, a Constituição prescreve como devem ser os impostos, todos eles, e não somente alguns. Assim, os impostos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal, podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Aduziu, também, ser possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD, pois tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Após os votos dos Ministros Menezes Direito, Carmen Lúcia e Joaquim Barbosa, que acompanhavam a divergência, pediu vistas dos autos o Min. Carlos Brito. RE 562045/RS, rel Min. Ricardo Lewandowski, 17.9.2008 (Informativo STF 510, jun/08, e 520, set/08).

Pelos argumentos acima expendidos, somos pela não aplicação da progressividade ao imposto sobre doações, mormente se tratar de tributo de natureza real, não havendo previsão constitucional para sua utilização.

Saliente-se, ainda, que a Súmula 656 do STF⁶⁴ veda utilização de alíquotas progressivas para o ITBI (Imposto sobre transmissão de bens imóveis *inter vivos* a título oneroso). Outrossim, por questão de coerência do sistema jurídico, deve-se também estender a mesma vedação ao ITCD.

5.2 Renúncia translativa

No direito sucessório, entende-se renúncia à herança como “o ato pelo qual uma pessoa, chamada à sucessão de outra, declara que não a aceita”⁶⁵.

⁶⁴ Súmula 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “*inter vivos*” de bens imóveis – ITBI - com base no valor venal do imóvel.

⁶⁵ RODRIGUES, Silvio Rodrigues, Direito Civil: Direito das sucessões, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 33, vol. VII.

Trata-se de ato solene que deve ser expresso através de instrumento público ou termo judicial, conforme dispõe o art. 1.806 do CC⁶⁶.

Pode acontecer que herdeiro apenas não aceite a herança a que faz jus, sem a imposição de qualquer ônus, condição ou termo. Nesse caso, tem-se renúncia pura e simples, devendo o quinhão não aceito ser repartido entre os demais herdeiros da mesma classe; não existindo estes, irá para a classe seguinte (cf. art. 1.810 do CC).

Entretanto, se aquele que é chamado à sucessão na condição de herdeiro ou legatário deseja renunciar sua herança ou legado em favor de outrem (cônjuge supérstite, sucessor ou não) tem-se a renúncia translativa. Esta reveste-se de particular interesse para nosso estudo, visto que, neste caso, há, na verdade, dois atos: a aceitação da herança e a consequente transmissão de bens.

Sobre o primeiro deles, verifica-se a ocorrência de tributação em virtude de uma transmissão *causa mortis*; no segundo caso, tem-se uma transmissão de bens *inter vivos*, a título gratuito, incidindo o imposto de que se trata neste trabalho, ou seja, sobre a doação efetuada. Confirmando esse entendimento, veja-se o julgado abaixo:

APELAÇÃO CÍVEL – ARROLAMENTO DSUMÁRIO - RENÚNCIA TRANSLATIVA -AFRONTA AO ART. 1603 DO CC – INOCORRÊNCIA – ACEITAÇÃO E DOAÇÃO – DOIS ATOS JURÍDICOS - IMPOSTO CAUSA MORTIS E INTERVIVOS DEVIDOS – RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO – Ocorre renúncia translativa quando o herdeiro indica pessoa (sucessor ou não), em favor de quem se renuncia a herança (*in favorem*), ou manifestada após a aceitação, e em seguida a doação, existirá na verdade dois atos jurídicos, tendo como consequência a incidência do imposto *causa mortis*, como também *inter vivos* (TJMS – AC - Proc. Esp.2002.0057739-8 – 4ª T. Cível. - Rel. Des. Rêmoló Lettereillo – J. 03.12.2002).

As legislações estaduais, em regra, têm previsto a tributação quando da ocorrência do instituto acima mencionado. Veja-se, por exemplo, o parágrafo único do art. 2º da Lei 1.427/89 do Estado do Rio de Janeiro⁶⁷; o art. 3º da Lei

⁶⁶ Art. 1.806. A renúncia da herança deve constar expressamente de instrumento público ou termo judicial.

⁶⁷ Art. 2º. Parágrafo Único. É tributável, a título de doação, a renúncia manifestada por herdeiro ou legatário em favor de pessoa determinada ou determinável.

8.927/88 do Estado do Paraná⁶⁸; o inciso art. 2º, §2º, I da Lei 13.417/2003 do Estado do Ceará.⁶⁹

5.3 Excesso de meação

Com relação ao aspecto material, vislumbra-se também a hipótese de incidência do imposto de que se trata quando, na separação judicial, um dos cônjuges cede ao outro bens cujos valores são superiores à meação. Não havendo nenhuma contrapartida pecuniária que restitua o equilíbrio patrimonial do cônjuge cedente, tem-se como doação o excesso que ingressou no patrimônio do cônjuge favorecido, sendo, portanto, passível de tributação.

Ilustra-se a hipótese, já pacificada na jurisprudência pátria, com o Recurso Especial 723.587, da 2ª Turma do STJ, de relatoria da Min. Eliana Calmon:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO POR DOAÇÃO - SEPARAÇÃO JUDICIAL - MEAÇÃO. 1. Na separação judicial, a legalização dos bens da meação não está sujeita a tributação. 2. Em havendo a entrega a um dos cônjuges de bens de valores superiores à meação, sem indícios de compensação pecuniária, entende-se que ocorreu doação, passando a incidir, sobre o que ultrapassar a meação, o Imposto de Transmissão por Doação, de competência dos Estados (art. 155, I, da CF). 3. Recurso especial conhecido e provido. (REsp Nº 723.587-RJ – Rel. Ministra Eliana Calmon – j. em: 05.05.2005).

Algumas legislações estaduais já levam em consideração esta hipótese tributária, a exemplo do Ceará, Art. 3º, §2º, da Lei 13.417/2003⁷⁰; Mato Grosso do Sul, Art. 122, V, da Lei 1.810/2000⁷¹; Minas Gerais, Art.1º, da Lei 12.426/1996⁷².

⁶⁸ Art. 3º. Para efeito desta Lei equipara-se à doação qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou resolva transmissão de bens ou direitos, tais como a renúncia a desistência e a cessão.

⁶⁹ Art. 2º, §2º. Considera-se doação: I - a desistência ou renúncia de herança ou legado, manifestada por herdeiro ou legatário, em favor de pessoa determinada ou determinável, que importe ou resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.

⁷⁰ Art. 3º. Configuram-se as hipóteses no art.2º ao ocorrerem os seguintes fatos e atos: (...) §2º. Estão compreendidos na incidência do imposto de que trata o inciso III, do caput deste artigo, os bens que, na divisão do patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos ao convivente ou, naquilo que excedam à respectiva meação.

⁷¹ Art. 122. A incidência do ITCD alcança as seguintes mutações patrimoniais: (...) V – na desigualdade de valores da partilha, como a decorrente de inventário, arrolamento, separação ou divórcio.

⁷² Art. 1º. O Imposto sobre transmissão causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD – incidirá: (...) IV – na ação de separação judicial ou de divórcio e na partilha de bens na união

5.4 Necessidade de LC no ITCD - DOAÇÕES

Mencionou-se no capítulo anterior que, à falta de lei complementar regulando a matéria, os Estados têm utilizado as autorizações constitucionais do art. 34, §§ 3º, 4º e 5º do ADCT e do art. 24, § 3º da CF para regular a tributação do ITCD incidente sobre bens móveis, títulos e créditos.

Entretanto, o texto constitucional, no art. 155, I, §1º, III⁷³, faz a exigência de adoção de lei complementar quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, sendo certo que, até o momento, tal Lei não foi elaborada. Diante desta lacuna, pergunta-se: seria possível aos Estados legislarem a matéria arrimados nessas mesmas disposições constitucionais? A propósito, colheu-se o interessante posicionamento do Prof. Ives Gandra:

Alguns autores vislumbram, no art. 3º do art. 24⁷⁴, o direito de os Estados e do Distrito Federal legislarem sobre quaisquer tipos de normas gerais que caberia ao Parlamento Nacional produzir, seja pelo veículo menor da lei ordinária, seja pelo veículo maior da lei complementar. Tais autores, inclusive, entenderam ser a lei complementar, lei federal, distinta da lei ordinária apenas em função da matéria tratada e do 'quorum' necessário para a aprovação. Segundo essa visão, as duas leis estruturalmente teriam a mesma função, sendo a única distinção o fato de o constituinte exigir para certas matérias uma, e para outras, outra. Daí o pensamento que esposam de que, por exemplo, em matéria tributária, se a União não produzir lei complementar sobre normas gerais, tal faculdade será outorgada provisoriamente aos Estados e Distrito Federal até o momento em que as normas gerais superiores sejam veiculadas. Entendo que estes autores, apesar de seu brilho, não têm razão. Em minha especial maneira de ver a fenomenologia da lei complementar, considero-a lei da Federação, e não da União, sempre que cuidando de normas gerais. Por consequência, para mim, o §3º cuidou apenas daquelas normas gerais veiculáveis por lei ordinária, porque apenas esta é lei federal. A outra (complementar), sendo lei da federação, não é lei federal. Por esta perspectiva agiu corretamente o constituinte, ao não subordinar, em assuntos de seu peculiar interesse, os Estados e Distrito Federal ao interesse exclusivo da União na produção de lei que possa influenciar nas peculiaridades de cada unidade federativa,

estável, incidindo penas sobre o montante que exceder à meação;

⁷³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (...) § 1.º 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;

⁷⁴ Art. 24, § 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades

inclusive dos Municípios (art. 30, II⁷⁵). Desta forma, apenas se a União não produzir lei ordinária federal para normas gerais é que provisoriamente poderão os Estados produzi-las.⁷⁶

A título de ilustração, traz-se a Lei 10.705/2000 do Estado de São Paulo, a qual foi alvo de várias críticas, por tratar a tributação de bens doados no exterior em seu art. 4º⁷⁷, findando por ser declarada inconstitucional pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, conforme ementa abaixo:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE - Lei Estadual - Artigo 4º, inciso II, alínea 'b', da Lei Estadual n. 10705/2000 - Imposto - Transmissão 'causa mortis' e doação de bens localizados no exterior - Atribuição, pela Constituição Federal, ao Congresso Nacional, de um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para instituição do imposto sobre transmissão de bens móveis/imóveis, corpóreos/incorpóreos, localizados no exterior - Intuito de evitar conflitos de competência, geradores de bitributação, entre os Estados da Federação - Manutenção da uniformidade do sistema de tributos, que deve ser feita por meio de Lei Complementar - Artigo 155, § 1º, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal - Inconstitucionalidade da lei paulista - Incidente de inconstitucionalidade procedente. (Incidente de Inconstitucionalidade n. 000464-24.2011.8.26.0000 - São Paulo - Órgão Especial - Relator Sérgio Jacintho Guerrieri Rezende - 30/03/2011 - Votação: Unânime - Voto nº: 32013).

É de se observar que, para o aspecto ora abordado, a matéria não está restrita ao âmbito interno, havendo necessidade de integração da lei nacional com a lei estrangeira, tendo o constituinte acertadamente optado em exigir sua regulação por meio de lei complementar, conforme o entendimento acima exposto.

A exemplo de tributos, como o Empréstimo Compulsório (art. 148 da CF⁷⁸) e o Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII da CF⁷⁹), que têm previsão

⁷⁵ Art. 30. Compete aos Municípios: (...) II – suplementar a legislação federal e estadual no que couber.

⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto causa mortis e por doação de bens e recursos recebidos do exterior: inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 99, p.152-161, dez. 2003.

⁷⁷ Art. 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 transferência ou liquidação ocorrer neste Estado; b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

⁷⁸ 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".

⁷⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

constitucional de serem instituídos por lei complementar, também é pacífico o entendimento de que, quando é exigido que algum aspecto de tributo seja regulado por lei complementar, como é o caso do art. 155, §1º, III em discussão, impõe-se essa necessidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil, os impostos sobre transmissão a título gratuito (doação) *inter vivos* não têm merecido a atenção necessária da doutrina nacional nas últimas décadas. Os estudos são raros, datando das décadas de 1950 e 1960.

Trata-se de uma lacuna na literatura tributária, considerando-se que a tributação da transmissão a título gratuito é uma das mais antigas que se tem registro, tendo em conta que sempre andou, desde seu nascedouro, atrelada à propriedade.

Pelo estudo realizado, a construção doutrinária da regra-matriz de incidência tributária revelou sua consistência à aplicação do tributo em questão, confirmando que a estrutura deste se adéqua ao formalismo daquela, podendo-se concluir que o imposto atende aos requisitos de validade exigidos pela norma jurídico-tributária.

Restou consenso, à falta de lei complementar regulando a matéria, a legitimidade dos Estados e do Distrito Federal para legislarem sobre normas gerais de Direito Tributário em relação à tributação da transmissão da propriedade de bens móveis a título gratuito, comprovado pela unanimidade de sua adoção nas legislações estaduais e na legislação do Distrito Federal.

De outro lado, comprovou-se a necessidade de utilização de lei complementar regulando a matéria quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, exigência não transposta em virtude da imposição de comando constitucional.

A controvérsia a respeito da adoção de progressividade do imposto sobre doações não foi ainda superada na doutrina, mormente não haver posicionamento jurisprudencial pacificado, levando-se em conta que a autorização constitucional para sua utilização é restrita a outras modalidades tributárias.

Observou-se, subliminarmente, que os bens de pequeno valor, não sujeitos a registro, conforme a legislação civil, escapam ao controle estatal de sua tributação, assim como as doações em dinheiro efetuadas informalmente entre particulares, à margem do sistema financeiro.

Apesar da incompletude do trabalho ora apresentado, espera-se ter oferecido um contributo, mínimo que seja, para esclarecer pontos relevantes do imposto em questão, na medida em que foram fornecidos alguns subsídios para análise da legislação aplicada à espécie.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

BATISTA, Clayton Rafael. É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 132, p. 40-47, set. 2006.

BARRETO, Aires. **Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 02 abr. 2012.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 03 abr. 2012.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 03 abr. 2012.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 04 abr. 2012.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 04 abr. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 04 abr. 2012.

_____. **Emenda Constitucional nº 1 de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 04 abr. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 abr. 2012.

_____. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

_____. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1966.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, v.1.

FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **Introdução ao Direito Civil**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

LACOMBE, Américo Masset. **Parecer**. In IPTU, Aspectos jurídicos relevantes, coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

LEUCK, Larissa Diefenbach. **O Imposto de Transmissão “Causa Mortis” e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais**. Universidade Luterana do Brasil: Canoas, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

MAIA, Felipe Fernandes Ribeiro. “Anotações sobre o ITCMD e a Sucessão por Ausência”. **Repertório de Jurisprudência IOB**, São Paulo, v. I, n. 7, p.263-270, abr. 2006. Quinzenal.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto causa mortis e por doação de bens e recursos recebidos do exterior: inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 99, p.152-161, dez. 2003.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação das doações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p.7-25, jan. 2006.

PROCRATI, Gilberto Santrini. **O imposto sobre transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos no estado do Rio Grande do Sul**. 2004. Monografia (Especialização) - Curso de Especialização em Gestão Fazendária, Universidade Federal Rio Grande Sul, Porto Alegre, 2004.

PAULSEN, Leandro et MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. edição revista e atualizada. Rio Grande do Sul: Livraria do advogado editora, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. vol. I.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. vol. 3

_____. **Direito Civil**: Direito das sucessões, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, vol. VII.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Imposto estadual sobre doações. Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, vol. 5.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Consulta>Processos**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200500213559&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 25 maio 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Consulta de Processos**. Disponível em: <<http://www.tjsp.jus.br/EGov/Processos/Consulta/Default.aspx?f=2>>. Acesso em: 25 maio 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MATO GROSSO DO SUL. **Consulta de Processos do 2º Grau**. Disponível em: <<http://www.tjms.jus.br/cposg/pcpoSelecaoProcesso2Grau.jsp>>. Acesso em: 25 maio 2012.

VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimentos e Patrimônio. **RFDT**, São Paulo, n. 11/23, out. 2004.