

FRANCIELLI HONORATO ALVES

**CONSTITUCIONALIDADE DAS REGRAS DE ISENÇÃO DO IMPOSTO  
SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* NA LEGISLAÇÃO PAULISTA**

Trabalho apresentado como requisito parcial para conclusão do Curso de Especialização  
Profissionalizante em Direito Tributário, realizado pelo Instituto Brasileiro de Estudos  
Tributários – IBET

São José do Rio Preto/SP

2010

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO PROFISSIONALIZANTE EM DIREITO**  
**TRIBUTÁRIO**

Professor Coordenador do Curso: Dr. Paulo de Barros Carvalho

**CONSTITUCIONALIDADE DAS REGRAS DE ISENÇÃO DO IMPOSTO**  
**SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS NA LEGISLAÇÃO PAULISTA**

*Francielli Honorato Alves*

Trabalho apresentado ao  
Curso de Especialização Profissionalizante em Direito Tributário  
do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET,  
como requisito parcial à obtenção do título de especialista  
em Direito Tributário.

São José do Rio Preto/SP

2010

“Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem”.

Rui Barbosa

## RESUMO

O imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens e direitos (ITCM), de competência dos Estados e do Distrito Federal, incide sobre a transmissão gratuita dos bens e direitos que compõem o patrimônio de uma pessoa para o patrimônio dos seus sucessores, em razão da sua morte. Essa competência tributária conferida pela Carta Magna aos Estados e ao Distrito Federal envolve não apenas o poder de tributar as transmissões *causa mortis* de bens e direitos, mas também o poder de isentar determinadas transmissões *causa mortis* da incidência desse imposto em razão de características do contribuinte ou da própria transmissão em si.

Como qualquer outro tributo, o ITCM deve ser instituído e cobrado de forma a respeitar o princípio constitucional da isonomia e, em especial, da capacidade contributiva. Para tanto, deve-se considerar a ocorrência de tantos fatos impositivos tributários distintos quantos forem os herdeiros do *de cuius*, nascendo para cada herdeiro a obrigação tributária de recolher aos cofres públicos estaduais o imposto incidente sobre o valor do acréscimo patrimonial por ele percebido com o encerramento da sucessão *causa mortis*.

Nesse mesmo sentido, as normas jurídicas de isenção tributária, assim como as normas de tributação, devem ser elaboradas e aplicadas de tal forma que os contribuintes iguais sejam tratados igualmente, na medida da sua igualdade, da mesma forma que os contribuintes desiguais sejam tratados desigualmente, na medida da sua desigualdade. Com isso, evita-se que o exercício do poder de isentar dos entes tributantes seja viciado de inconstitucionalidade.

A partir dessas premissas, torna-se plenamente justificável o presente estudo, a fim de analisar a constitucionalidade pela observância do princípio da capacidade contributiva em duas regras jurídicas de isenção do ITCM paulista. Essas duas regras de isenção tomam como elemento principal para a sua incidência o valor total do bem imóvel transmitido na sucessão *causa mortis*, em prejuízo da consideração da individualidade do fato impositivo tributário praticado por cada herdeiro-contribuinte.

Palavras-chave: ITCM. Isenção. Isonomia. Capacidade contributiva.

## ABSTRACT

The ITCM - “imposto sobre a transmissão *causa mortis*” (or “Estate Tax”) is a tax on the transfer of goods and rights property at their owner’s death. In Brazil, the ITCM can be imposed by the States and the Federal District. This constitutional power means that the States and the Federal District can tax the property’s transfer by the death and that they can also exempt some of these transfers from this tax.

Like all taxes, the ITCM has to be imposed and collected in a way that respects the constitutional principle of equity and, especially, the ability to pay principle. For this, it is necessary to consider the different fact to each dead’s inheritor. Consequently, each inheritor has the tax liability to pay the ITCM on the amount that increased on his possessions as a result of the inheritance.

On the same way, like a tax law, an exempt law has to be done and applied in a way that treats equally the equal taxpayers, taking into account their equality, as it treats unequally the unequal taxpayers, taking into account their inequality. Being applied in this way, the unconstitutionality on the exercise of the exempt power of the States can be avoided.

Based on these premises, this study significantly analyzes the constitutionality by the respect to the ability to pay principle of two ITCM exempt laws that exist on the State of São Paulo law. These exempt laws choose the good amount that is transferred as the requirement to exempt the tax liability to pay the ITCM, without considering the individuality of the facts of each inheritor, possibly treating unequally taxpayers that receive equal inheritance.

Keywords: ITCM. Exempt. Equality Principle. Ability to pay Principle.

## SUMÁRIO

Introdução.....	6
<b>CAPÍTULO 1 – A ISENÇÃO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....</b>	<b>7</b>
1.1. O sistema constitucional tributário.....	7
1.2. A competência tributária na Constituição Federal.....	8
1.3. A isenção na Constituição Federal.....	8
1.3.1. Conceito de isenção.....	9
1.3.2. Interpretação da lei de isenção tributária.....	10
<b>CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS OBSERVÁVEIS NA TRIBUTAÇÃO E NA ISENÇÃO.....</b>	<b>12</b>
2.1. O princípio republicano.....	12
2.2. O princípio da capacidade contributiva.....	13
<b>CAPÍTULO 3 – O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO <i>CAUSA MORTIS</i> DE BENS E DIREITOS.....</b>	<b>16</b>
3.1. O ITCM na Constituição Federal.....	16
3.2. Regras gerais sobre o ITCM no Código Tributário Nacional.....	16
3.3. Previsões sobre o ITCM na Constituição do Estado de São Paulo.....	17
3.4. A regra-matriz de incidência do ITCM na legislação paulista.....	17
3.4.1. Hipótese de incidência do ITCM.....	18
3.4.2. Consequente da RMIT do ITCM.....	22
<b>CAPÍTULO 4 – CONSTITUCIONALIDADE DAS REGRAS DE ISENÇÃO DO ITCM PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO PAULISTA.....</b>	<b>28</b>
Considerações finais.....	35
Referências Bibliográficas.....	36

## INTRODUÇÃO

Na repartição constitucional de competências tributárias, por expressa previsão do art. 155, inciso I da Constituição Federal, coube aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir e cobrar o imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens e direitos (ITCM). Essa competência tributária compreende, além do próprio poder de tributar, o poder de isentar da incidência da regra-matriz do ITCM determinadas transmissões *causa mortis*.

Entretanto, no exercício dessa competência tributária, os Estados e o Distrito Federal devem respeitar as limitações ao poder de tributar impostas pela Constituição Federal, também aplicáveis ao poder de isentar. Entre essas limitações estão os princípios constitucionais tributários, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, que têm a função de orientar o legislador ordinário na elaboração de regras de tributação e de isenção, a fim de preservar os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes.

É nesse contexto que o presente estudo se propõe a analisar a constitucionalidade de duas regras de isenção do ITCM previstas na legislação paulista

Para tanto, o primeiro capítulo deste estudo apresenta, em linhas gerais, o sistema constitucional tributário e os poderes de tributar e de isentar que estão contidos na competência tributária. Em seguida, o segundo capítulo busca a relação de alguns princípios constitucionais, como o republicano e o da capacidade contributiva, com a tributação e a isenção, destacando a importância da observação desses princípios tanto pelo legislador ordinário quanto pelo intérprete das normas tributárias.

O terceiro capítulo, por sua vez, apresenta as diretrizes sobre o ITCM previstas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, a partir das quais se constrói a regra-matriz de incidência desse imposto, considerando-se também, a partir desse momento, as disposições legais existentes sobre o ITCM instituído pelo Estado de São Paulo.

Por fim, o quarto e último capítulo se presta a analisar efetivamente o objeto fundamental deste estudo, que é a constitucionalidade das regras de isenção do ITCM paulista prevista no art. 6º, inciso I, alíneas “a” e “b” da lei estadual nº. 10.705/2000. Esta análise é realizada com o fim de verificar a constitucionalidade dos elementos escolhidos pelo legislador ordinário para diferenciar os contribuintes em relação à existência ou não da obrigação tributária de pagar imposto sobre quinhões hereditários recebidos ao final de uma sucessão *causa mortis*, propondo-se uma interpretação sistemática desses enunciados legais que possa auxiliar o aplicador do direito a dar efetividade aos princípios constitucionais, em especial ao princípio da capacidade contributiva.

## CAPÍTULO 1 – O DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

### 1.1 – O sistema constitucional tributário

O Direito Positivo Brasileiro é estruturado de acordo com uma hierarquia de normas jurídicas, escalonadas até o seu ponto máximo, no qual se encontra a Constituição Federal. Nesse sentido, é possível afirmar que são as normas jurídicas constitucionais que dão fundamento de validade a todas as demais manifestações normativas do Estado e, por isso, devem ser observadas no estudo e na aplicação de qualquer tema do direito, em especial do tributário, tendo em vista que a Constituição Federal Brasileira pode ser considerada “a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”<sup>1</sup>.

A Carta Magna brasileira é constituída por vários subsistemas, entre os quais está o subsistema constitucional tributário. Formado pelas normas de matéria tributária em nível constitucional, o subsistema constitucional tributário é um sistema rígido de distribuição de competências, uma vez que prescreve exaustivamente as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Tem como objetivo dispor sobre os poderes do Estado no campo da tributação, assim como assegurar as garantias e os direitos fundamentais de liberdade e de igualdade das pessoas, a fim de propiciar maior segurança nas relações jurídicas tributárias a serem estabelecidas entre o Estado, como Administração Pública, e os contribuintes, como administrados. É uma forma de tentar impedir que ocorram conflitos de tributação dentro da Federação, além de tornar mais efetivo o controle de constitucionalidade e de legalidade em matéria tributária pelo Poder Judiciário<sup>2</sup>.

Sendo assim, o Direito Tributário brasileiro tem seus fundamentos estabelecidos na própria Constituição Federal, lei maior do nosso sistema jurídico, “de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios”<sup>3</sup>. Desta forma, deixa pouca liberdade ao legislador ordinário para que possa exercer sua “liberdade inventiva” na criação de normas tributárias, visto a necessidade de adequação ao sistema constitucional estabelecido<sup>4</sup>.

Essa necessidade de se observar os preceitos constitucionais também se faz presente no exercício do poder de isentar dos entes tributantes, que está compreendido na competência

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev., ampl. e atual até EC n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.490.

<sup>2</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.47.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19 ed1 ver. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 156.

tributária que lhes foi atribuída. Ou seja, para retirar determinado fato jurídico do campo de incidência de uma norma jurídica tributária, o interesse público impõe ao ente tributante o dever de considerar as diretrizes constitucionais que norteiam o sistema tributário brasileiro para garantir que a isenção provoque inconstitucionalidades na exigência ou não da parte cabível a cada indivíduo na manutenção financeira do Estado.

## **1.2 – A competência tributária na Constituição Federal**

Como já dito no tópico anterior, a Constituição Federal Brasileira traz a previsão das competências dos entes federativos em matéria tributária. A previsão de competências tributárias é uma forma de limitar a força tributante do Estado, com base principalmente no princípio da legalidade, segundo o qual um tributo só pode ser cobrado se houver norma legal anterior que preveja todos os elementos necessários à sua existência. Esses elementos são a previsão legal da hipótese de incidência do tributo, do seu sujeito ativo, do seu sujeito passivo, da sua base de cálculo e da sua alíquota.

A competência tributária só pode ser exercida pelas pessoas políticas, ou seja, pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, uma vez que apenas elas têm um Poder Legislativo com representação própria, capaz de criar tributos dentro dos limites e das prescrições estabelecidas pela Constituição Federal. E é no exercício da competência tributária de cada ente tributante que nascem efetivamente o tributo e a previsão da hipótese de incidência que dará ensejo à obrigação tributária.

(...) quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante<sup>5</sup>.

## **1.3 – A isenção na Constituição Federal**

A atribuição de competência tributária a um ente federado envolve também a atribuição da competência para retirar determinadas situações do campo de incidência de um tributo, tornando-as isentas. Isso significa que a competência para instituir a característica de fato impositivo tributário a determinado fato jurídico, cuja ocorrência no mundo fenomênico

---

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev., ampl. e atual até EC n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.493.

dará origem à obrigação tributária e ao conseqüente crédito tributário, também compreende a competência para elencar determinadas hipóteses em que, na ocorrência desse mesmo fato jurídico, não surgirá o vínculo obrigacional tributário. Em outras palavras, “a competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações”<sup>6</sup>.

Nesse sentido, é possível afirmar que a competência para isentar é conferida aos entes tributantes pela própria Constituição Federal, não se constituindo numa limitação constitucional ao poder de tributar, e sim numa possibilidade de o próprio ente tributante demarcar a própria competência tributária. Diante desse quadro de competências constitucionais, é possível afirmar, com as palavras de José Souto Maior Borges, que as isenções estão sujeitas “a condicionamentos idênticos aos que são estabelecidos para a instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e o das isenções. O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”<sup>7</sup>.

Portanto, considerando-se que a competência para isentar está diretamente ligada à competência para tributar, é necessário que o legislador ordinário, ao instituir uma isenção, observe os princípios constitucionais ligados à tributação, como o princípio da legalidade tributária e o princípio da isonomia tributária, relacionado intimamente ao princípio da capacidade contributiva, além de princípios constitucionais gerais como o princípio republicano. Caso uma isenção seja prevista e aplicada ao fato jurídico concreto sem a observância desses princípios, será considerada inconstitucional.

### 1.3.1 – Conceito de isenção

A isenção tributária pode ser entendida como o fenômeno jurídico-tributário pelo qual o ente tributante, por meio de uma lei tributária, impede a incidência da regra-matriz de incidência tributária sobre determinado fato jurídico caracterizado como fato imponible tributário por essa regra-matriz pré-existente, evitando, assim, o nascimento de uma relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco. Na definição de José Souto Maior Borges, “a

---

<sup>6</sup> SEABRA FAGUNDES, M. Revogabilidade das isenções tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, v. 58, p. 1 *apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.38.

<sup>7</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.31.

norma jurídica de isenção corresponde a uma hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação tributária”<sup>8</sup>.

Portanto, verifica-se o fenômeno da isenção tributária quando o ente tributante, tendo competência constitucional para instituir certo tributo sobre um fato jurídico, decide por não exercer essa competência sobre determinadas situações ligadas a esse fato jurídico, caracterizando-o como fato isento. Com isso, quando esse fato ocorrer no mundo fenomênico, não haverá o nascimento da obrigação tributária e do consequente crédito tributário.

Essa definição da isenção como uma “hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada” vai de encontro ao conceito defendido pela doutrina tradicional de que a isenção equivale a uma dispensa legal do pagamento do tributo. De acordo com esse entendimento clássico, haveria primeiramente a incidência da norma jurídica tributante sobre o fato impositivo tributário, originando a obrigação tributária e, posteriormente, a norma jurídica da isenção dispensaria o pagamento do tributo devido<sup>9</sup>. Porém, como bem elucida Alfredo Augusto Becker, “não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção”; a regra jurídica de tributação “nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza”<sup>10</sup>.

### 1.3.2 – Interpretação da lei de isenção tributária

O legislador do Código Tributário Nacional reuniu em um capítulo intitulado “interpretação e integração da legislação tributária” alguns artigos destinados à prescrição da forma como a legislação tributária brasileira deveria ser interpretada<sup>11</sup>. Entre esses enunciados legais está o art. 111, inciso II, determinando a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Entretanto, não é papel do legislador prescrever a forma como o intérprete deve atuar diante dos enunciados legais, sob pena de ferir a tripartição de poderes ao “ditar, para os órgãos aplicadores do judiciário e mesmo do executivo, o modo de interpretação dos preceitos

---

<sup>8</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.201.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev., ampl. e atual até EC n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.845.

<sup>10</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p.324-325.

<sup>11</sup> **Código Tributário Nacional**, art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

que ele emite”<sup>12</sup>. Cabe, sim, ao exegeta, na busca pela construção de normas jurídicas válidas, aplicar o método de interpretação que julgar mais adequado.

Além disso, não é possível restringir a interpretação de qualquer enunciado legal, esteja ou não no campo do direito tributário, à interpretação literal dos elementos linguísticos que o compõem, tendo em vista que é imprescindível buscar a integração desse enunciado ao sistema jurídico do qual ele faz parte. Sempre é necessário buscar o sentido maior que um enunciado prescritivo pode ter em harmonia com os demais enunciados legais direta ou indiretamente relacionados a ele, pois uma interpretação restrita ao conteúdo semântico dos vocábulos, “é insuficiente para a compreensão da mensagem, que requer empenho mais elaborado, muitas vezes trabalhoso, de vagar pela integridade textual à procura de uma acepção mais adequada ao pensamento que nele se exprime”<sup>13</sup>. Nas palavras de José Souto Maior Borges, “a interpretação literal é apenas o estágio inicial da exegese - nunca o seu ponto terminal. (...) Como diria belamente Cossio: quem aplica uma norma, aplica o ordenamento jurídico todo”<sup>14</sup>.

Assim, na interpretação das leis tributárias, é necessário buscar a conexão desses enunciados prescritivos com todas as demais normas jurídicas que compõem o sistema jurídico-tributário brasileiro, em especial com os princípios tributários acolhidos na Constituição Federal e que são o fundamento regulador de toda e qualquer relação jurídico-tributária que se estabeleça num Estado Democrático de Direito. É também nesse sentido que as leis de isenção previstas no ordenamento jurídico brasileiro devem ser interpretadas “em toda a sua força de compreensão. Quer para a interpretação das leis que estabelecem obrigações tributárias, quer na fixação dos casos de incidência, imunidade ou isenção, a interpretação não deve suportar qualquer delimitação apriorística”<sup>15</sup>.

Apesar da orientação do legislador do Código Tributário Nacional, não há nada que impeça o intérprete das leis de isenção de buscar os significados semânticos e pragmáticos dos seus enunciados e, conseqüentemente, a sua integração ao sistema jurídico-tributário. Portanto, na construção das normas jurídicas de isenção tributária, que atribuem a fatos jurídicos tidos como fatos impositivos tributários a característica de fatos isentos, é necessário o respeito a princípios constitucionais como o da isonomia e da capacidade contributiva, evitando a discriminação injustificada de indivíduos semelhantes.

---

<sup>12</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.132.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p.107.

<sup>14</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.132.

<sup>15</sup> BORGES, José Souto Maior. *op. cit.*, p.122.

## CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS OBSERVÁVEIS NA TRIBUTAÇÃO E NA ISENÇÃO

A Constituição Federal, lei fundamental do Estado, é composta por normas imperativas que obrigam todas as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, assim como o próprio Estado e também o legislador infraconstitucional<sup>16</sup>. Dentre estas normas, destacam-se os princípios, que dão sustentação ao sistema constitucional como um todo.

Entende-se princípio jurídico como uma norma de grande valor, que orienta a criação e a aplicação de outras normas, em busca da harmonia e da unidade do sistema; é norma jurídica geral e abstrata que fixa critérios objetivos para a aplicação e a criação de outras normas jurídicas no sistema jurídico, além de representar um valor maior que deve ser seguido na manutenção deste sistema.

No sistema jurídico brasileiro, há princípios constitucionais, princípios legais e princípios infralegais. Destacam-se, aqui, os constitucionais, que preponderam sobre os demais princípios e regras do sistema, orientando, condicionando e iluminando a interpretação das normas jurídicas na sua aplicação ao caso concreto. Neste sentido é que, muitas vezes, “uma lei é inconstitucional não por ferir a letra expressa da Constituição, mas porque está em antagonismo com os princípios (ainda que implícitos) insertos neste Diploma Excelso”<sup>17</sup>.

Como não poderia deixar de ser, as normas do sistema constitucional tributário, que tratam da ação estatal de tributar e da ação estatal de isentar, devem sempre respeitar os princípios constitucionais. A fiel observância de princípios como o republicano e o da isonomia é *conditio sine qua non* para que o Estado brasileiro crie tributos e, no caminho oposto, isente os contribuintes do dever de levar dinheiro aos cofres públicos. Esses princípios funcionam, assim, como limites impostos pela Carta Magna para proteger os contribuintes contra eventuais abusos fazendários, em respeito ao Estado Democrático de Direito.

### 2.1 – O princípio republicano

É característica fundamental de um governo republicano o respeito à igualdade formal das pessoas, o que significa que todos os homens que vivem sob um governo como este têm

---

<sup>16</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev., ampl. e atual até EC n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.34.

<sup>17</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *op. cit.*, p.53.

os mesmos direitos políticos, a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinções sociais ou pessoais. Por isso, é inadmissível que determinados grupos sociais ou indivíduos sejam privilegiados por ações governamentais em detrimento dos demais. De outro modo não poderia ser, considerando-se que, numa República, o povo é o verdadeiro detentor do poder político, cujo exercício confere aos legisladores e aos membros do Poder Executivo para que traduzam este poder político em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos, sem criar privilégios ou desigualdades, uma vez que o poder é de todos.

Entre essas possíveis desigualdades estão as de matéria tributária, verificáveis no estabelecimento de cobranças distintas do mesmo tributo para pessoas em iguais condições econômicas. São estas, pois, inadmissíveis, se considerarmos que “não há, perante a lei republicana, grandes nem pequenos, senhores nem vassallos, patrícios nem plebeus, ricos nem pobres, fortes nem fracos, porque a todos irmana e nivela o Direito”<sup>18</sup>.

Assim, pelo princípio republicano, todos os cidadãos devem ser alcançados pela tributação, sem que haja privilégios de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Ou seja, a lei tributária que, dentre as pessoas que ocupam idênticas posições jurídicas, selecionar algumas para submetê-las a regras especiais, não estendidas às outras, estará desrespeitando o princípio republicano e o princípio da isonomia, tornando-se inconstitucional. Assim como também será viciada de inconstitucionalidade a norma jurídica de isenção tributária que conceder arbitrariamente tratamentos distintos a indivíduos que pratiquem fatos imponíveis tributários em idênticas condições, fazendo surgir obrigação tributária apenas em prejuízo de alguns deles, para o benefício dos demais.

Contribui para a imperatividade da aplicação do princípio republicano na tributação e na isenção tributária o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º da Constituição Federal, ao buscar o respeito aos direitos iguais dos cidadãos que se encontrem em situações iguais. Dessa forma, procura-se respeitar os cidadãos como verdadeiros detentores do poder político do Estado, obrigando-os a colaborarem com a manutenção deste Estado e do bem estar de toda a comunidade apenas na medida da sua capacidade.

## **2.2 – O princípio da capacidade contributiva**

A Constituição Federal Brasileira traz a definição do Princípio da Capacidade Contributiva no seu art. 145, §1º:

---

<sup>18</sup> BARBARLHO, João. **Constituição Federal Brasileira – Comentários**. 2ª ed. Rio de Janeiro, F. Briguiet & Cia, 1924, p.407 *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. *op. cit.*, p.76.

art. 145. (...)

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.

De acordo com este princípio, no momento da instituição dos impostos, deve-se priorizar elementos que deem indícios da força econômica do contribuinte e da sua possibilidade de arcar com determinada carga tributária, a fim de que o indivíduo possa pagar os tributos que deve sem comprometer a sua possibilidade de ter acesso aos bens essenciais à dignidade da pessoa humana. Neste sentido, a capacidade contributiva pode ser entendida como “a força econômica complexa e materializada do indivíduo, idônea a concorrer com as despesas públicas, à luz de exigências econômicas e sociais fundamentais, respeitando-se o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre”<sup>19</sup>.

O princípio da capacidade contributiva é um desdobramento, no campo tributário, do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, da CF. Se, pelo princípio da igualdade, todos devem ser tratados de forma igual pela lei, a sua aplicação como limite ao poder de tributar é uma forma de garantir a justiça na tributação. Para tanto, considerando-se a interpretação material do princípio da igualdade, de acordo com a qual os iguais devem ser tratados de forma igual, na medida da sua igualdade, assim como os desiguais devem ser tratados de forma desigual, na medida da sua desigualdade, este princípio deve ser aplicado na tributação de tal forma que contribuintes em iguais situações devem ser tratados de forma igual entre si e de forma diferente de outros contribuintes que se encontrem em situações distintas.

Considerando-se que o princípio da capacidade contributiva representa uma limitação ao poder de tributar dos entes federados, esse princípio também deve ser considerado por esses mesmos entes como uma limitação ao poder de isentar, que impede o estabelecimento de discriminações tributárias entre contribuintes que estejam na mesma situação econômica, conferindo tratamento privilegiado a determinados indivíduos em detrimento de outros.

É esse o ensinamento de José Souto Maior Borges:

(...) estabelecido genericamente na Constituição, o princípio da igualdade de todos perante a lei (...), princípio do qual deriva a igualdade de todos perante o fisco, ou de isonomia fiscal, segue-se

---

<sup>19</sup> MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília/DF: Senado Federal, n.º 136, outubro/dezembro, 1997, p.336.

necessariamente que, estando as isenções tributárias sob reserva de lei formal e material, são abrangidas pelo âmbito de incidência do princípio de isonomia.

Revela-se, então, com maior clareza, a vinculação do regime instituído para as isenções aos princípios constitucionais da legalidade e igualdade, que se dirigem originariamente ao exercício do poder legislativo. A eficácia do princípio de legalidade tributária integra-se com a do princípio de isonomia fiscal, inclusive no campo reservado às isenções, onde inegavelmente eles se projetam. Podem ser estabelecidas em lei apenas isenções compatíveis com o sistema constitucional da tributação, isto é, não violatórias do princípio de isonomia ou igualdade de todos perante o fisco.<sup>20</sup>

A norma jurídica de isenção tributária é, por sua própria natureza, uma forma de dar efetividade ao princípio da igualdade material, na medida em que estabelece tratamento tributário diferenciado para pessoas que se encontram em situações distintas daquelas que não estão isentas do pagamento do tributo, buscando, com isso, a igualdade entre elas. Conclui-se, assim, que a isenção atua como um fator de discriminação entre pessoas, coisas e situações, constituindo-se numa forma de se buscar a isonomia tributária, pois retira do campo da tributação aquele fato jurídico praticado por contribuinte que não possui capacidade econômica para contribuir financeiramente com o Estado. “Inexistindo capacidade contributiva idônea para suportar a carga do tributo violar-se-ia a regra da isonomia se tal hipótese não fosse considerada para efeito de exoneração fiscal”.<sup>21</sup>

É, portanto, constitucional a norma jurídica de isenção tributária que diferencia contribuintes desiguais, fazendo com que um mesmo fato jurídico seja considerado como fato impositivo tributário para alguns e como fato isento para outros, impedindo, assim, que a obrigação tributária a ser exigida dos primeiros não exista para os segundos. Pela incidência dessa norma de isenção, procura-se igualar esses indivíduos na medida em que serão exigidos a contribuir para a manutenção do Estado na medida da sua capacidade econômica.

Diferentemente, estará claramente viciada de inconstitucionalidade uma norma jurídica de isenção que implique no tratamento diferenciado de indivíduos que se encontram na mesma situação jurídica, considerando um mesmo fato jurídico como fato impositivo tributário para alguns indivíduos e como fato isento para outros, e, com isso, crie uma diferenciação onde não há desigualdade, privilegiando uns e desfavorecendo outros.

---

<sup>20</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.45-46.

<sup>21</sup> BORGES, José Souto Maior. *op. cit.*, p.47.

## **CAPÍTULO 3 – O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS DE BENS E DIREITOS**

### **3.1 – O ITCM na Constituição Federal**

A Constituição Federal Brasileira, em seu art. 155, inciso I, confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”. É o chamado ITCMD, “imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações”. Observe-se que, conforme esse dispositivo constitucional, esses entes federados são competentes para tributar a transmissão gratuita de quaisquer bens ou direitos, seja essa transmissão decorrente da morte do seu proprietário ou de uma doação.

Contudo, o presente trabalho restringe-se ao estudo das características e das disposições legais relativas à tributação da transmissão da propriedade de bens e direitos decorrentes da morte de seu proprietário, que se trata, em outras palavras, da tributação da herança. Por esse motivo, a partir deste momento, a referência ao imposto objeto deste estudo será feita pela sigla “ITCM”, significando “imposto sobre transmissão *causa mortis*”.

### **3.2 – Regras gerais sobre o ITCM no Código Tributário Nacional**

O Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/66) foi publicado na vigência da Constituição de 1946, modificada pela Emenda Constitucional 18/65, com o objetivo de regular as normas gerais de direito tributário aplicáveis aos entes federados. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o CTN foi recepcionado no novo sistema jurídico brasileiro<sup>22</sup> como o diploma legal responsável por estabelecer normas gerais em matéria tributária, em harmonia com o art. 146, inciso III da nova Carta Magna.

Diante desse cronograma legislativo, é de suma importância ter consciência de que “as normas constitucionais que serviam de fundamento de validade ao Código Tributário Nacional eram substancialmente diversas das contidas no atual ordenamento”<sup>23</sup>, devendo ser consideradas, na análise do ITCM, apenas nos aspectos que forem compatíveis com o sistema tributário constitucional inaugurado pela Constituição Federal de 1988.

---

<sup>22</sup> Conforme o art. 34, §5º do ADCT.

<sup>23</sup> PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p.32.

Como se pode observar no enunciado do art. 35<sup>24</sup> do Código Tributário Nacional, na edição dessa lei, a competência tributária dos Estados independia do fato de a transmissão da propriedade imóvel se dar por ato *inter vivos* ou *causa mortis*, enquanto que, na vigência da atual Carta Magna, os Estados têm competência apenas para tributar a transmissão *causa mortis* de bens e direitos, sendo que a instituição e a cobrança de imposto sobre a transmissão de bens e imóveis por ato *inter vivos* é de competência dos Municípios. Além disso, conforme o citado art. 35, em 1965, os Estados eram competentes para instituir imposto apenas sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, sendo que, atualmente, a sua competência tributária se estende à transmissão de quaisquer bens ou direitos.

### 3.3 – Previsões sobre o ITCM na Constituição do Estado de São Paulo

A Constituição do Estado de São Paulo, promulgada em 5/10/1989, reproduz, em seu art. 165, inciso I, alínea “a”, a previsão da competência que lhe foi atribuída pelo art. 155, inciso I da Constituição Federal para instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quais bens ou direitos. Essa competência foi exercida por meio da edição da Lei estadual nº. 10.705, de 28/12/2000, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quais bens ou direitos, lei essa que foi regulamentada pelo Decreto Estadual nº. 45.837, de 04/06/2001.

É necessário observar também o enunciado do art. 166<sup>25</sup> da Constituição Estadual de São Paulo, que prevê a possibilidade de o legislador ordinário estabelecer hipóteses de isenção do ITCM. Esse dispositivo constitucional é extremamente importante para a análise das regras de isenção do ITCM previstas na legislação paulista, pois é norma jurídica de apoio para o exercício da competência tributária pelo legislador ordinário.

### 3.4 – A regra-matriz de incidência do ITCM na legislação paulista

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica padrão, composta pelos elementos mínimos necessários para que a lei tributária possa incidir sobre determinado fato

---

<sup>24</sup> **Código Tributário Nacional, art. 35.** O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas no inciso I e II.

<sup>25</sup> **Constituição do Estado de São Paulo, art. 166.** Lei de iniciativa do Poder Executivo isentará do imposto as transmissões “causa mortis” de imóvel de pequeno valor, utilizado como residência do beneficiário da herança.

social, gerando a obrigação tributária. É a norma tributária que está diretamente relacionada ao fenômeno da percussão impositiva.

Também designada de “norma jurídico-tributária em sentido estrito”, a regra-matriz de incidência tributária é composta por uma hipótese de incidência e por um conseqüente normativo. A hipótese de incidência ou descritor da RMIT compreende um critério material, condicionado por um critério temporal e por um critério espacial, enquanto que o seu conseqüente é resultado da combinação de um critério pessoal e de um critério quantitativo. O preenchimento de todos esses critérios permite a identificação precisa de qual a ação praticada pelo contribuinte dará ensejo à cobrança de um tributo por parte do Estado.

A análise da RMIT de qualquer tributo deve ter como fundamento as disposições constitucionais acerca desse instituto jurídico. No caso do ITCM, a competência tributária para a sua instituição e cobrança está delimitada no art. 155, inciso I e §1º da CF, *in verbis*:

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

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
(...)

§ 1º. O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

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

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

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

Partindo das disposições constitucionais relativas ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* de bens e direitos e dos enunciados da lei estadual paulista nº. 10.705, de 28/12/2000, que instituiu o ITCMD no Estado de São Paulo, constrói-se, a seguir, a regra-matriz de incidência tributária desse imposto.

### **3.4.1 – Hipótese de incidência do ITCM**

A hipótese de incidência tributária é a previsão legal de um fato que, quando ocorrido no mundo fenomênico, dará origem a uma obrigação tributária entre o sujeito que o praticou e

o Estado, como ente tributante. Para Geraldo Ataliba, esse componente da norma jurídico-tributária “(...) 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 seu desenho). (...) É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal”<sup>26</sup>.

No estudo da hipótese de incidência de um tributo, como se pretende fazer em relação ao ITCM, é necessário investigar a materialidade dessa hipótese, assim como as coordenadas de tempo e de lugar que condicionam a sua realização<sup>27</sup>. Em outras palavras, é necessário identificar os seus critérios material, temporal e espacial.

O critério material equivale à conduta ou ao estado de um indivíduo na sociedade que apresente conteúdo econômico. No caso do ITCM, a “transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos” prevista no art. 155, inciso I da Constituição Federal corresponde à materialidade desse imposto estadual. Isso indica que o ITCM deve incidir sobre a situação em que o patrimônio de alguém é transmitido aos seus sucessores em razão da sua morte. Porém, não é possível afirmar que o fato jurídico considerado como pressuposto para a incidência do ITCM seja o de “transmitir o patrimônio aos sucessores”, haja vista que esse verbo exige a identificação de um transmissor que pratique a ação de transmitir em favor de um receptor do que é transmitido e, nesse caso, o transmissor não é outra pessoa a não ser o *de cuius*, que, logicamente, não pode mais ser sujeito de qualquer relação jurídica.

Essa reflexão harmoniza-se com a conclusão de Clayton Eduardo Prado: “Considerando que o tributo deve incidir sobre o patrimônio sucedido e que será suportado por quem o recebeu, conclui-se, em termos mais rigorosos, que o aspecto material do ITCM não é o ato de transmitir, mas sim o de *receber herança ou legado*”<sup>28</sup>.

A validade dessa afirmação é sustentada pelo enunciado do parágrafo único do art. 35 do CTN, prescrevendo que. “nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”. Portanto, se o Código Tributário Nacional, na função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, prescreve que, na cobrança do ITCM, os Estados e o Distrito Federal não devem considerar a ocorrência de um único fato gerador, relacionado à transmissão do patrimônio total do *de cuius*, e sim a ocorrência de tantos fatos geradores distintos quanto forem os herdeiros e/ou os legatários desse patrimônio, é plenamente possível afirmar que o ITCM incide sobre a recepção da herança ou do legado, e não sobre a transmissão do patrimônio do *de cuius*.

---

<sup>26</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. 9 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.58.

<sup>27</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p.348.

<sup>28</sup> PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre Herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p.56.

Não busca o tributo recair sobre a transferência patrimonial em si, mas sim sobre o acréscimo patrimonial percebido. Dessa forma, quando se verifica a hipótese de incidência relativa a um valor a ser transferido a título de herança, há que se vislumbrar não o monte, mas sim a partilha correspondente a cada qual<sup>29</sup>.

A Lei estadual paulista nº. 10.705/2000 prevê o aspecto material da regra-matriz de incidência do ITCM paulista em perfeita harmonia com a materialidade prevista no art. 155, inciso I da CF, conforme se observa no art. 2º daquele diploma estadual:

art. 2º. O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:

I – por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória; (...)

§1º. Nas transmissões referidas neste artigo, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

Como dito anteriormente, na construção da hipótese de incidência da regra-matriz de um tributo, é necessário analisar o seu aspecto material em conjunto com os aspectos temporal e espacial previstos, explícita ou implicitamente, na lei instituidora desse tributo. Tal análise é necessária tendo em vista que “o comportamento de uma pessoa (...) há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato”<sup>30</sup>.

A identificação do aspecto temporal do ITCM parte da definição de Geraldo Ataliba<sup>31</sup> de que o aspecto temporal da hipótese de incidência é a propriedade desse antecedente normativo que designa o momento em que se reputa ocorrido o fato impositivo tributário. Entretanto, esse aspecto não está explicitamente indicado no texto constitucional, no Código Tributário Nacional e na lei estadual paulista nº. 10.705/2000.

Assim, tendo em vista que a incidência do ITCM está diretamente relacionada ao fenômeno jurídico da sucessão *causa mortis* e considerando-se a determinação do art. 110<sup>32</sup> do CTN, é necessário recorrer às definições sobre os requisitos e o momento em que se

---

<sup>29</sup> BRAGETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD Estudo das Regras-Matrizes de Incidência. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.1136.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p.288.

<sup>31</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. 9 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.94.

<sup>32</sup> **Código Tributário Nacional, art. 110**. “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

considera ocorrida a transferência patrimonial decorrente da sucessão *causa mortis* no âmbito do Direito Civil.

Nesse sentido, deve-se observar os arts. 1.784 e 1.923 do Código Civil:

art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

art. 1.923. Desde a abertura da sucessão, pertence ao legatário a coisa certa, existente no acervo, salvo se o legado estiver sob condição suspensiva.

Observe-se a morte do titular do patrimônio a ser transmitido é o fato jurídico que indica o momento em que a sucessão *causa mortis* é aberta<sup>33</sup> e, conseqüentemente, que o fato imponível tributário do ITCM está consumado. Nesse sentido, afirma Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes: “Podemos concluir, então, ser o evento morte o marco temporal para a incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos, inclusive a morte presumida, em que se abre a sucessão provisória”<sup>34</sup>.

Entretanto, é importante observar que a ocorrência do fato imponível tributário do ITCM não implica na quantificação imediata do crédito tributário da Fazenda Estadual, sendo necessário realizar todo o processo de inventário ou de arrolamento para se verificar quais os bens que serão partilhados entre os herdeiros e os legatários para que, então, seja possível quantificar o imposto incidente sobre essa sucessão.

Isso porque nem todos os bens integrantes do espólio serão objeto de sucessão *causa mortis*. Haverá aqueles que serão utilizados para o pagamento dos credores do falecido e outra parcela poderá ser destinada à meação de cônjuge ou companheiro supérstite. Mesmo entre os bens cuja propriedade for transferida em decorrência da sucessão, existirão aqueles herdados por pessoas legalmente imunes ou beneficiárias de isenção tributária. Sobre o valor de todos estes bens não incidirá o imposto de transmissão<sup>35</sup>.

Por fim, para completar a análise da hipótese de incidência da RMIT do ITCM, é necessário identificar o seu aspecto espacial, que corresponde à identificação onde o fato

---

<sup>33</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

<sup>34</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Fernandes. **Imposto sobre Transmissão *Causas Mortis* e Doação – ITCMD**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.83-84 *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editor; ESMAFE, 2009, p.340.

<sup>35</sup> OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação da Transmissão de Bens por Sucessão Hereditária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.68, maio/2001, p.19,

imponível tributário deve ocorrer para que dê ensejo à relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Estado. A própria Carta Magna, ao atribuir a competência para a tributação da transmissão *causa mortis* de bens e direitos ao Estado e ao Distrito Federal, traz algumas prescrições que delimitam o aspecto espacial do ITCM, como é possível observar em seu art. 155, §1º, incisos I e II. De acordo com esses enunciados do texto constitucional, o Estado terá competência para tributar a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos que estejam situados no seu território e também a transmissão de bens móveis, de títulos e de créditos que sejam processados em inventário ou arrolamento no território desse mesmo Estado.

O critério temporal do ITCM previsto nos enunciados dos §§1º e 2º do art. 3º da Lei estadual paulista nº. 10.705/2000 está em harmonia com essa delimitação constitucional:

art. 3º. (...)

§1º. A transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direito a ele relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro Estado, no Distrito Federal ou no exterior; (...).

§2º. O bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também ficam sujeitos ao imposto de que trata esta lei, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se neste Estado (...).

### **3.4.2 – Consequente da RMIT do ITCM**

O consequente da regra-matriz de incidência tributária é a previsão da relação jurídico-tributária que se instala entre dois sujeitos em razão da ocorrência, no mundo fenomênico, do fato imponível tributário previsto na hipótese de incidência dessa mesma regra-matriz. Esse consequente é composto pelos aspectos pessoal e quantitativo.

O aspecto pessoal identifica os sujeitos entre os quais se estabelece a relação jurídico-tributária decorrente da concretização do fato imponível tributário. Para compor essa relação jurídica, são necessários dois sujeitos: um sujeito ativo, detentor da competência para instituir e cobrar o ITCM, e um sujeito passivo, que tenha praticado o fato imponível tributário consistente na recepção de herança ou legado.

Conforme a definição do art. 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Na repartição constitucional de competências tributárias, a atribuição da competência para instituir e cobrar o imposto sobre a transmissão *causa mortis* aos Estados e ao Distrito Federal já identifica esses entes federados como sujeito ativo do ITCM. Além

disso, conforme as disposições do art. 155, §1º, incisos I e II da atual Carta Magna, tratando-se da transmissão de bens imóveis e de seus direitos respectivos, o sujeito ativo da relação-jurídico tributária que ensejará a cobrança do ITCM será o Estado ou o Distrito Federal onde estiver localizado o bem. Porém, para que um Estado ou o Distrito Federal seja sujeito ativo da relação-jurídico tributária oriunda da transmissão de bens móveis, de títulos e de créditos, é necessário que o inventário ou o arrolamento desses bens se processe no seu território.

Por sua vez, o sujeito passivo da relação-jurídico tributária é a pessoa que está obrigada a entregar ao sujeito ativo determinada quantia em dinheiro em razão de ter praticado o fato previsto como hipótese de incidência da regra-matriz de determinado imposto. De acordo com a previsão do parágrafo único do art. 121 do CTN, o sujeito passivo de uma obrigação tributária pode ser a própria pessoa que praticou o fato imponible tributário, chamado de contribuinte, ou uma terceira pessoa que, apesar de não ter relação direta e pessoal com o fato imponible tributário, por disposição expressa da lei está obrigado a pagar o tributo ao sujeito ativo competente, atuando como responsável tributário.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu art. 42, prescreve que o contribuinte do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos é qualquer das partes na operação tributada, conforme a disposição legal. Analisando a prescrição desse enunciado sob a ótica do atual ITCM, não é possível afirmar que qualquer das partes da operação de transmissão *causa mortis* de bens e direitos possa ser elencada pela lei tributária como sendo contribuinte do ITCM, haja vista que o transmitente desta operação não é mais sujeito de direitos, restando ao herdeiro, como receptor da herança do *de cujus*, a identificação de contribuinte desse imposto.

Nesse sentido está a Lei estadual paulista nº. 10.705/2000, que, em seu art. 7º, inciso I, determina como sendo contribuinte do imposto na transmissão *causa mortis* o herdeiro ou o legatário. Essa previsão legal harmoniza-se com o princípio da capacidade contributiva, como observa Clayton Eduardo Prado: “no caso da sucessão *causa mortis*, é inquestionável que os herdeiros, legatários e fiduciários possuem essa qualidade, pois experimentam um acréscimo patrimonial, a título gratuito, ostentando um signo de riqueza passível de tributação”<sup>36</sup>.

Todavia, não basta a qualificação legal de herdeiro para que uma pessoa revista-se na figura de sujeito passivo do ITCM; é necessário também que essa pessoa aceite a herança que lhe é de direito. O instituto da aceitação da herança, prevista no art. 1.804 do Código Civil<sup>37</sup>, é

---

<sup>36</sup> PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre Herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p.65.

<sup>37</sup> **Código Civil, art. 1.804**. Aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro, desde a abertura da sucessão. *Parágrafo único*. A transmissão tem-se por não verificada quando o herdeiro renunciar à herança.

definido pelo professor Washington de Barros Monteiro como sendo “o ato jurídico pelo qual a pessoa chamada a suceder declara que deseja ser herdeiro e recolher a herança”<sup>38</sup>.

Sendo assim, a aceitação da herança é um ato que acontece após a abertura da sucessão *causa mortis*. Isso significa que, no momento em que ocorre o critério temporal do ITCM, não é possível definir precisamente quais os contribuintes desse imposto estadual, mas apenas indicar quais as pessoas que podem se enquadrar na situação de sujeito passivo, haja vista que a confirmação de quem serão os efetivos herdeiros dos bens e direitos do *de cujus* depende da aceitação da herança que cabe a cada um deles. “Portanto, o ato posterior de aceitação surtirá efeitos a partir da abertura da sucessão, já que, no direito pátrio, não se admite um lapso no qual um patrimônio permanece sem sujeito”<sup>39</sup>.

É possível, porém que, nos termos do art. 1.806 do Código Civil, o herdeiro renuncie expressamente à herança a que tem direito. Entende-se por renúncia, conforme a definição da professora Maria Helena Diniz, como “o ato jurídico unilateral pelo qual o herdeiro declara expressamente que não aceita a herança a que tem direito. despojando-se de sua titularidade. Logo, a transmissão da herança ter-se-á por não verificada, diante da renúncia do herdeiro”. Portanto, se o herdeiro renunciar à herança, será desconsiderado na sucessão hereditária e também na incidência da regra-matriz do imposto sobre a transmissão *causa mortis*<sup>40</sup>.

Como dito anteriormente, o sujeito passivo pode ser um responsável tributário. Como bem observar Bernardo Ribeiro de Moraes, “Somente se justifica a condição de ‘responsável’, adquirindo uma posição jurídica equivalente à de devedor principal, na hipótese da pessoa ter relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária”<sup>41</sup>. No caso do ITCM, o art. 8º da Lei estadual paulista nº. 10.705/2000<sup>42</sup>, em clara reprodução do art. 134 do

---

<sup>38</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. v. 6. São Paulo: Saraiva, 1977, p.46 *apud* VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.30.

<sup>39</sup> PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre Herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p.66.

<sup>40</sup> DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 8 ed. atual. De acordo com o novo Código civil. (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002, p.1176.

<sup>41</sup> RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. **Compêndio de Direito Tributário**, segundo volume, 3ª edição, 1995, p. 285 *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editor; ESMAFE, 2009, p.932.

<sup>42</sup> **Lei estadual paulista nº. 10.705/2000, art.8º**. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - o tabelião, escrivão e demais serventuários de ofício, em relação aos atos tributáveis praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício;

II - a empresa, instituição financeira e bancária e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivo direito ou ação;

III - o doador, o cedente de bem ou direito, e, no caso do parágrafo único do artigo anterior, o donatário;

IV - qualquer pessoa física ou jurídica que detiver o bem transmitido ou estiver na sua posse, na forma desta lei;

V - os pais, pelos tributos devidos pelos seus filhos menores;

VI - os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados;

VII - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

CTN<sup>43</sup>, prevê os casos em que se atribui a terceira pessoa o dever de cumprir com a obrigação tributária resultante da ocorrência do fato imponible tributário do ITCM.

Além do aspecto pessoal, compõe o conseqüente da RMIT o aspecto quantitativo, que corresponde ao “grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”<sup>44</sup>. Formam o critério quantitativo de um tributo a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é uma grandeza capaz de medir a intensidade do comportamento previsto no núcleo do fato jurídico tributário descrito na hipótese de incidência do tributo. No caso do ITCM, a base de cálculo deve necessariamente ser uma medida relacionada à recepção de bens e direitos pelos herdeiros em razão da morte do seu proprietário.

Em seu art. 38, o Código Tributário Nacional determina que a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens e direitos é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Em consonância com essa norma geral, está a Lei estadual paulista nº. 10.705/2000, nas prescrições dos seguintes artigos:

art. 9º. A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

§1º. Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

(...)

art. 12. No cálculo do imposto, não serão abatidas quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, nem as do espólio.

Ocorre, entretanto, que a utilização do valor venal do bem transmitido na sucessão *causa mortis* como base de cálculo do ITCM é inconstitucional, uma vez que destoa da materialidade da competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal por meio do art. 155, inciso II da CF. Assim se afirma, pois, como demonstrado anteriormente, o critério material da regra-matriz de incidência do ITCM é o ato de herdeiro receber bens e direitos em razão da morte do seu proprietário, e é sobre o valor da parcela do patrimônio recebida por cada herdeiro que deve ser calculado o imposto, e não sobre o valor total do patrimônio.

Como já mencionado anteriormente, para mensurar a base de cálculo do ITCM é necessário realizar o processo de inventário de todos os bens deixados pelo autor da herança,

---

VIII - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.

<sup>43</sup> PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p.67.

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p.357.

“verificando-se o ativo e o passivo do espólio com o respectivo pagamento de todos os débitos do *de cuius*, de modo que a diferença entre o ativo e o passivo é que será objeto de distribuição entre os herdeiros”<sup>45</sup>. O que será transmitido aos herdeiros é, portanto, o patrimônio líquido do autor da herança. Para tanto, é necessário realizar a partilha, cuja finalidade é dividir o patrimônio apurado, atribuindo a cada herdeiro a parte do patrimônio líquido que lhe é de direito<sup>46</sup>. Então, somente depois de elencar todos os bens e direitos de propriedade do autor da herança, de saldar todos os débitos existentes em seu nome e de realizar a partilha é que será possível apurar o valor efetivamente recebido por cada herdeiro nessa sucessão *causa mortis*, para fins de cálculo do ITCM.

Colabora para esse entendimento o parágrafo único do art. 35 do CTN, de acordo com o qual, na transmissão *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros e legatários. Isso significa que cada herdeiro, ao receber o seu quinhão da herança do falecido, pratica um fato imponível tributário, devendo pagar o imposto estadual sobre o valor recebido a título de herança. Nas palavras de Daniela de Andrade Braghetta: “Incidirá o tributo, no caso de transmissão *causa mortis*, apenas sobre o montante transferido, excluindo-se da base de cálculo quaisquer valores necessários ao pagamento de dívidas”<sup>47</sup>.

Entretanto, o enunciado do art. 12 da Lei estadual paulista nº. 10.705/2000 vai de encontro a esse entendimento, prescrevendo que, no cálculo do ITCM, não devem ser abatidas quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, nem as do espólio. Analisando o citado artigo em conjunto com o enunciado do art. 9º da mesma lei, que indica o valor venal do bem ou direito transmitido como base de cálculo do ITCM, verifica-se que a legislação paulista determina que cada herdeiro pague o ITCM sobre a parte bruta do patrimônio do *de cuius* que lhe seria cabível, desconsiderando a existência de dívidas que podem diminuir o seu valor.

Observa-se, portanto, flagrante inconstitucionalidade na base de cálculo prevista na legislação que institui o ITCM paulista, tendo em vista que “exigir o tributo sobre o valor total do bem ofende o princípio da capacidade contributiva, pois o imposto será calculado sobre base superior à riqueza recebida, isto é, ao efetivo acréscimo patrimonial”<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: direito das sucessões**. 22 ed. ver. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2003, v. 6, p.346 *apud* PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p.71.

<sup>46</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.382.

<sup>47</sup> BRAGETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD Estudo das Regras-Matrizes de Incidência. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.1139.

<sup>48</sup> PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p.72.

O legislador paulista extrapolou sua competência ao vedar o abatimento das dívidas que onerem o bem transmitido ou as do espólio (art. 12), contrariando a legislação civil em vigor, que não admite a herança de dívidas; e o critério material da hipótese de incidência, previsto na própria Constituição Federal. Verifica-se, ainda, a afronta ao próprio direito constitucional à herança, garantido pelo art. 5º, XXX da CF e a violação dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco<sup>49</sup>.

Além da base de cálculo, o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pela alíquota, componente aritmético utilizado em conjunto com a base de cálculo na determinação da quantia que será objeto da prestação tributária<sup>50</sup>. A alíquota de qualquer tributo deve ser fixada por meio de lei, em obediência ao princípio da legalidade tributária.

O art. 155, §1º, inciso IV da Constituição Federal determina que as alíquotas máximas do imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos devem ser fixadas pelo Senado Federal. Essa competência foi exercida pelo Senado Federal por meio da resolução nº. 9/92, que fixou a alíquota máxima do ITCM em 8%.

É importante observar também o art. 2º dessa resolução, que se harmoniza com o art. 145, §1º da Carta Magna, segundo o qual, sempre que possível, os impostos devem ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Inicialmente, a Lei estadual paulista nº. 10.705/2000 previa alíquotas progressivas para o cálculo do imposto devido sobre a transmissão *causa mortis*, porém a Lei estadual nº. 10.992/2001 alterou a redação do art. 16<sup>51</sup> daquela lei, estabelecendo alíquota única de 4% para esse imposto, passando a desrespeitar o princípio da capacidade contributiva, vez que não diferencia aqueles contribuintes que, pela sucessão *causa mortis*, recebem um quinhão hereditário de grande valor, daqueles contribuintes cujo quinhão hereditário é de pequeno valor.

Conclui-se, assim, que a legislação estadual paulista instituiu o ITCM como um imposto real, considerando, para o cálculo do imposto, o valor do espólio tal como existente no momento da abertura da sucessão, deixando de conferir-lhe caráter direto e pessoal, considerando as individualidades do quinhão hereditário recebido por cada herdeiro, em desrespeito ao art. 145, §1º da CF.

---

<sup>49</sup> KRUKOSKI, Cristiane Aparecida Moreira. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos**. 2002. 176 p. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2002, p.123 *apud* PRADO, Clayton Eduardo. **op. cit.**, p.73.

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p.371.

<sup>51</sup> **Lei estadual paulista nº. 10.705/2000, art. 16**. O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo.

## **CAPÍTULO 4 – CONSTITUCIONALIDADE DAS REGRAS DE ISENÇÃO DO ITCM PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO PAULISTA**

O imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens e direitos (ITCM) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Numa interpretação literal do art. 155, inciso I da Constituição Federal, seria possível afirmar que esse imposto deve incidir sobre os bens e direitos transmitidos aos herdeiros e sucessores do *de cujus* em razão da sua morte. Porém, uma análise sistemática desse enunciado demonstra que não é possível considerar a transmissão de bens e direitos como fato imponible tributário, tendo em vista que o sujeito que estaria no polo ativo do verbo “transmitir” é o autor da herança, que não é mais sujeito de direitos no momento em que a sucessão é aberta e os bens são transmitidos aos herdeiros.

Sendo assim, é possível afirmar que a Constituição Federal atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar a recepção de bens e direitos que faziam parte do patrimônio do falecido por parte de seus herdeiros. Por isso, é necessário considerar a ocorrência de um fato imponible tributário distinto para cada um dos herdeiros do *de cujus*, conforme orientação do art. 35 do Código Tributário Nacional. Dessa forma, o herdeiro, na qualidade de contribuinte do ITCM, deve pagar o imposto calculado sobre o valor da parcela do patrimônio do espólio que ele recebeu em razão do falecimento do autor da herança.

Por essas premissas, uma lei tributária que considere como base de cálculo do ITCM o valor total dos bens e direitos que fazem parte do patrimônio a ser transmitido na sucessão *causa mortis* é inconstitucional, na medida em que obriga os herdeiros do *de cujus* a pagar um tributo sobre um fato imponible tributário que não foi praticado por eles, vez que o valor do acréscimo patrimonial percebido por cada herdeiro é claramente distinto do valor total do patrimônio do falecido. Da mesma forma, uma lei de isenção tributária que considere o valor da totalidade do patrimônio transmitido como elemento para caracterizar o fato isento e impedir o surgimento da obrigação tributária para os herdeiros é igualmente inconstitucional, tendo em vista que desconsidera que patrimônios de iguais valores podem ser divididos de formas distintas em diferentes sucessões *causa mortis* em razão, principalmente, do número diferente de herdeiros beneficiados em cada uma dessas sucessões.

Além disso, deve-se considerar que, no patrimônio do autor da herança, pode haver dívidas que serão descontadas dos valores dos bens e direitos a serem transmitidos, cabendo a cada herdeiro parte do valor que restar do patrimônio após o pagamento dessas dívidas. Assim, se o valor do patrimônio for considerado como base de cálculo para o pagamento do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, o Estado estará exigindo dos herdeiros e sucessores

o pagamento de imposto sobre valores que não foram transmitidos a eles. Nesse mesmo sentido, uma lei isentiva desse imposto estadual que considere o valor do patrimônio transmitido como elemento para caracterizar o fato isento retira o benefício da isenção, por exemplo, de contribuintes que receberão pequena parcela do valor de patrimônio valioso, tendo em vista a existência de dívidas de grande monta que foram pagas antes da sucessão.

É com base nessas premissas que se propõe a análise de duas regras de isenção do ITCM paulista, previstas no art. 6º, inciso I, alíneas “a” e “b” da lei estadual nº. 10.705/2000, transcrito a seguir, a fim de verificar em que medida essas regras respeitam os princípios constitucionais tributários, em especial o da isonomia e o da capacidade contributiva.

art. 6º. Fica isenta do imposto:

I - a transmissão "causa mortis":

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

b) de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, desde que seja o único transmitido.

A partir do enunciado legal do art. 6º, inciso I, alínea “a” da lei estadual nº. 10.705/2000 é possível construir uma norma jurídica de isenção de ITCM cuja hipótese de incidência é a recepção, a título de herança, de imóvel residencial, urbano ou rural, de valor até 5.000 UFESPs, por herdeiro residente no próprio imóvel e que não é proprietário de outro imóvel, tendo como consequente a não incidência da regra-matriz do ITCM. Observe-se que há, nessa hipótese de incidência, a previsão de requisitos objetivos e subjetivos para que caracterizar o fato isento de ITCM, qual sejam: o imóvel transmitido na sucessão *causa mortis* deve ser de residência e com valor igual ou inferior a 5.000 mil UFESPs, sendo seus herdeiros familiares residentes nesse imóvel sem serem proprietários de qualquer outro imóvel.

Observe-se que essa hipótese de isenção do ITCM prevista no art. 6º, inciso I, alínea “a” da Lei paulista nº. 10.745/2000, apesar de apresentar características de uma isenção objetiva, distingue-se verdadeiramente como uma isenção subjetiva, pois, ao exigir a necessidade de o herdeiro residir no imóvel e não ser proprietário de outro bem, considera determinadas circunstâncias ou qualidade inerentes às pessoas isentas. É, portanto, uma isenção “estabelecida por lei tendo em vista a pessoa do contribuinte: teleologicamente, a regra é editada em função de considerações valorativas de ordem pessoal”<sup>52</sup>.

---

<sup>52</sup> *op. cit.*, p. 263.

Essa regra de incidência do ITCM revela uma aplicação do art 116 da Constituição do Estado de São Paulo, conferindo ao Poder Executivo a possibilidade de isentar desse imposto as transmissões *causa mortis* de imóvel de pequeno valor, utilizado como residência do beneficiário da herança. Há, nessa disposição constitucional, o objetivo de proteger o núcleo familiar de uma família humilde da incidência do ITCM, procurando dar efetividade aos preceitos do art. 226 da Constituição Federal<sup>53</sup>. Ocorre que esse objetivo não é plenamente alcançado se o mencionado art. 6º, inciso I, alínea “a” da lei estadual paulista nº. 10.705/2000 for aplicado com base numa interpretação literal do seu enunciado, que levaria à afirmação de que, para a incidência dessa norma jurídica de isenção do ITCM, é necessário que o valor do imóvel transmitido na sucessão *causa mortis* seja de até 5.000 UFESPs.

Para elucidar esse raciocínio, considere-se o seguinte exemplo: o autor da herança era casado, possuía cinco filhos, todos menores e residentes no único imóvel que era de sua propriedade, no valor de 6.000 UFESPs. Na partilha do seu patrimônio, cabe à viúva-meeira a parte do imóvel equivalente a 3.000 UFESPs, restando a cada um dos herdeiros-filhos uma parte do imóvel equivalente a 600 UFESPs. Interpretando-se literalmente o art. 6º, inciso I, alínea “a” da lei estadual paulista nº. 10.705/2000, essa transmissão *causa mortis* não está no campo da isenção do ITCM, pelo fato de o valor total do imóvel pertencente ao autor da herança, antes da sua morte, ser igual a 6.000 UFESPs.

Entretanto, ainda que o legislador do Código Tributário Nacional tenha ousado prescrever, em seu art. 111, inciso II, a obrigatoriedade de interpretar-se literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção, não é possível construir uma norma jurídico-tributária a partir de um enunciado legal sem considerar todas as demais normas jurídicas que compõem o sistema jurídico-tributário brasileiro. Ou seja, é imprescindível ao exegeta buscar a integração harmônica da norma jurídico-tributária com todo o ordenamento jurídico, a fim de verificar a sua validade e a sua constitucionalidade.

Sendo assim, o aplicador da lei deve observar que, nesse caso, os cinco herdeiros-filhos receberam metade do imóvel, correspondente a 3.000 UFESPs, pois não houve qualquer transmissão em relação à viúva-meeira da outra metade desse imóvel, pelo fato de ela já ser proprietária da metade do patrimônio construído em conjunto com o falecido esposo. Portanto, para a incidência da norma jurídica de isenção, deve ser considerada a transmissão *causa mortis* de um imóvel no valor de 3.000 UFESPs, dividido entre cinco herdeiros-filhos

---

<sup>53</sup> **Constituição Federal**, art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

residentes nesse imóvel, o que caracteriza o fato isento previsto na hipótese do art. 6º, I, “a” da mencionada lei estadual paulista, garantindo a subsunção dessa norma ao fato concreto.

Adotando-se o primeiro entendimento, baseado na interpretação literal, em detrimento do segundo, vinculado a uma interpretação sistemática, a regra da isenção do ITCM paulista não seria aplicada à situação hipotética descrita anteriormente, em que metade do único imóvel residencial possuído pelo autor da herança foi transmitida a cinco herdeiros-filhos residentes nesse imóvel, desconsiderando-se que o valor da parte transmitida é de 3.000 UFESPs, cabendo 600 UFESPs a cada herdeiro. Por outro lado, essa mesma regra de isenção seria aplicada à situação em que o autor da herança, proprietário de um único imóvel no valor de 5.000 UFESPs, era casado e deixou um único herdeiro-filho residente nesse imóvel, porque, na consideração do valor total do imóvel pertencente ao autor da herança e à sua esposa, atende-se ao requisito de ser igual ou inferior a 5.000 UFESPs.

Além disso, considerando-se ainda o primeiro exemplo, em que metade de um imóvel residencial equivalente a 3.000 UFESPs foi transferida a cinco herdeiros-filhos, se apenas um desses herdeiros residisse no imóvel junto com viúva-meeira e não fosse proprietário de outro imóvel, a interpretação sistemática da regra de isenção do ITCM prevista no art. 6º, I, “a” da lei estadual paulista nº. 10.705/2000 admitiria que esse herdeiro-filho fosse isento do pagamento desse imposto, pois o fato jurídico praticado por ele é a recepção de uma parte do imóvel onde ele reside no valor de 600 UFESPs, cabendo apenas aos outros quatro-herdeiros, por não residirem no imóvel herdado, o pagamento do ITCM sobre o valor de 600 UFESPs que cada um herdou. Entretanto, a interpretação literal dessa regra de isenção não admite a sua aplicação nessa situação, pois, como já dito, o valor venal total do imóvel transmitido é superior a 5.000 UFESPs. Por outro lado, seria plenamente admitida a aplicação dessa isenção à segunda situação descrita, em que o único herdeiro do autor da herança reside no imóvel do qual herdou uma parte correspondente a 2.500 UFESPs.

Observe-se a desigualdade promovida por essa aplicação literal da lei de isenção tributária: no primeiro caso, tem-se um indivíduo que recebeu um quinhão hereditário no valor de 600 UFESPs em razão da morte de seu pai e que, mesmo residindo no imóvel herdado e sem possuir outro imóvel, não é isento do pagamento do ITCM pelo fato de o valor venal total do imóvel ser superior a 5.000 UFESPs, enquanto que, no segundo caso, encontra-se um indivíduo cujo quinhão hereditário percebido pelo falecimento de seu progenitor é de 2.500 UFESPs, e, por residir no imóvel herdado, tem direito à isenção do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, ainda que tenha recebido quantia muito superior à recebida pelo primeiro. Há, nessa comparação, a prática de dois fatos impositivos tributários distintos, cuja

análise deve observar a capacidade contributiva dos indivíduos que os praticaram para que deles possa ser exigido o ITCM na proporção da parcela do patrimônio que lhes foi transmitida, o que torna muito mais justificável a aplicação da regra de isenção ao indivíduo que reside no imóvel do qual herdou uma parte no valor de 600 UFESPs do que a isenção do indivíduo que, nas mesmas condições, recebeu em herança o valor de 2.500 UFESPs.

Conclui-se, assim, que a aplicação da regra de isenção do art. 6º, inciso I, alínea “a” da lei estadual paulista nº. 10.705/2000 com base numa interpretação estritamente literal fere veementemente o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, por desconsiderar o valor da parte do imóvel residencial efetivamente recebida pelo herdeiro a título de herança. Desconsidera-se, assim, a individualidade da prática de um fato impositivo tributário distinto por cada herdeiro, correspondente à recepção de um quinhão hereditário na sucessão *causa mortis*, dispensando atenção ao patrimônio transmitido à totalidade de herdeiros, vez que considera o valor total do imóvel que pertencia ao autor da herança. Dessa forma, favorece herdeiros que tenham recebido um quinhão de maior valor, pelo fato de o autor da herança possuir pequeno número de herdeiros, prejudicando aqueles indivíduos que recebem quantias pequenas de um imóvel de maior valor, em razão do grande número de herdeiros existentes.

Reflexão semelhante pode ser feita sobre a aplicação da regra de isenção do ITCM paulista prevista no art. 6º, inciso I, alínea “b” da lei estadual nº. 10.705/2000, que estipula a isenção desse imposto na transmissão *causa mortis* de imóvel cujo valor não ultrapasse 2.500 UFESPs, desde que esse seja o único imóvel transmitido.

A isenção prevista nesse enunciado legal é uma isenção objetiva, pois se relaciona “ao elemento fático ou objetivo do pressuposto sem levar em linha de conta a pessoa física ou jurídica beneficiária”<sup>54</sup>. Assim se afirma pelo fato de que a incidência dessa norma jurídica independe de qualquer particularidade do sujeito que praticar o fato isento, bastando que se verifiquem os requisitos objetivos do valor do imóvel transmitido na sucessão *causa mortis* e que esse bem represente a totalidade do patrimônio do *de cuius*

Uma interpretação literal do citado art. 6º, inciso I, alínea “b” da lei estadual paulista nº. 10.705/2000 prevê que, para a incidência dessa regra de isenção do ITCM paulista, é necessário que se considere o valor total do imóvel, e não o valor do quinhão transmitido a cada herdeiro. Ou seja, essa regra de isenção incidiria apenas se o patrimônio do *de cuius* fosse composto por um único imóvel cujo valor não ultrapasse 2.500 UFESPs, independentemente da parte desse imóvel cabível a cada sucessor.

---

<sup>54</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 259.

A aplicação dessa norma jurídica construída a partir de uma interpretação literal possibilita a incidência da hipótese de isenção do ITCM numa situação em que o autor da herança possuía um único imóvel no valor de 2.500 UFESPs, tendo sido a meação de 1.250 UFESPs conferida à viúva e restando aos seus dois herdeiros-filhos a recepção de um quinhão hereditário no valor 625 UFESPs cada. Assim, pelo fato de o valor total do imóvel representativo do patrimônio total do *de cuius* ser igual a 2.500 UFESPs, não surgirá, para os dois herdeiros-filhos, a obrigação tributária de pagar ITCM ao Estado. Note-se que, de acordo com esse entendimento, a norma jurídica de isenção incidiria sobre a transmissão *causa mortis* desse imóvel, independentemente do número de herdeiros do autor da herança (um herdeiro recebendo o equivalente a 1.250 UFESPs cada ou cinco herdeiros recebendo cada um o quinhão de 250 UFESPs), pois o que se considera não é o fato jurídico da recepção do quinhão hereditário pelo herdeiro, e sim a transmissão do imóvel para o herdeiro.

Dessa forma, numa outra sucessão hereditária hipotética em que o autor da herança era proprietário de um único imóvel no valor de 5.000 UFESPs, não haverá a incidência da norma jurídica da isenção do ITCM sobre a parte correspondente a 2.500 UFESPs que será transmitida aos herdeiros, haja vista que o valor total do imóvel é superior a 2.500 UFESPs. Ou seja, ainda que nessa sucessão haja quatro herdeiros-filhos que tenham direito a um quinhão hereditário no valor de 625 UFESPs cada, quantia correspondente à herança recebida por cada herdeiro-filho do exemplo anterior em que o imóvel total vale 2.500 UFESPs, somente para aqueles surgirá a obrigação tributária de pagar ITCM ao Estado em razão dessa recepção de patrimônio *causa mortis*.

Os exemplos utilizados ilustram as situações de desigualdade que podem ser implantadas com base numa aplicação assistemática das regras de isenção do ITCM previstas no art. 6º, inciso I, alíneas “a” e “b” da lei estadual paulista nº. 10.705/2000. Aplicando-se a lei de isenção tributária dessa forma, desconsidera-se o fato de que a recepção do quinhão hereditário por cada herdeiro constitui um fato imponível tributário, conforme assegurado no art. 35 do Código Tributário Nacional e no art. 2º, §1º da citada lei estadual paulista e, por isso, a obrigação tributária deve surgir para cada herdeiro em relação à herança por ele percebida, não sendo possível que se considere, para a instalação da relação jurídico-tributária, o valor e as características dos bens e direitos que fazem parte do patrimônio do *de cuius* e que poderão ou não ser transmitidos em sua integralidade na sucessão *causa mortis*.

A consideração de que cada contribuinte deve responder pelo ITCM na proporção do patrimônio por ele recebida “prestigia o princípio da capacidade contributiva”<sup>55</sup>, indicando que “cada um deve pagar o imposto na proporção do seu quinhão e que a isenção também deve ser examinada sob o ângulo individual”<sup>56</sup>. Ou seja, tanto na aplicação da regra de incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* quanto na aplicação da regra de isenção do ITCM, é necessário que se considere a situação dos herdeiros que, na qualidade de contribuintes, tenham praticado o mesmo fato impositivo tributário, o que implica na observância do valor do quinhão hereditário recebido pelo herdeiro, e não no montante correspondente ao patrimônio existente na abertura da sucessão *causa mortis*.

Ainda que o art. 116 da Constituição Estadual Paulista tenha sido editado com o objetivo de “proteger o núcleo familiar de uma família humilde”, deve-se procurar efetivar essa proteção em relação aos herdeiros, considerando-se, para isso, as suas características pessoais, entre as quais está a sua capacidade contributiva. Em outras palavras, é necessário ter em conta a baixa condição econômica de um indivíduo com base no valor do patrimônio herdado por ele, e não com base no patrimônio existente em relação à família como um todo, tendo a razoabilidade de constatar que a recepção de um imóvel no valor de 10.000 UFESPs por um único herdeiro garante-lhe um quinhão hereditário em valor muito maior, indicando maior capacidade contributiva, do que a divisão de um mesmo imóvel de 10.000 UFESPs por cinco herdeiros, do qual cada um terá direito a um quinhão equivalente a 2.000 UFESPs.

A conclusão a que se chega sobre o enunciado do art. 116 da Constituição Estadual Paulista está em harmonia com o entendimento de Clayton Eduardo Prado:

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

Parece-nos que a única forma de obediência a esse postulado, *de lege ferenda*, é considerar o valor efetivamente recebido por cada um, (...). Estar-se-á, desse modo, *personalizando* o imposto, em atendimento ao que dispõe o artigo 145, §1º da Constituição Federal<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p.67.

<sup>56</sup> \_\_\_\_\_. *op. cit.*, p.90.

<sup>57</sup> \_\_\_\_\_. *op. cit.*, p.92.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

As premissas apresentadas nos três capítulos iniciais deste trabalho permitiram a construção, no último capítulo, de uma análise das duas regras de isenção de ITCM paulistas que levou à conclusão de que a aplicação dessas regras de isenção com base numa interpretação literal dos seus enunciados é inconstitucional por desprezar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Essa interpretação desconsidera a individualidade dos fatos jurídicos praticados por cada herdeiro na recepção do seu quinhão hereditário, na medida em que estabelece como critério para a incidência da norma jurídica da isenção o valor total do imóvel pertencente ao patrimônio do autor da herança, quando, na verdade, o que deveria ser considerado para o estabelecimento ou não da relação jurídico-tributária entre o Estado e os herdeiros, na qualidade de contribuintes, era o quinhão hereditário percebido por cada sujeito passivo ao final da sucessão *causa mortis*.

Sendo assim, a restrição da incidência das regras de isenção do ITCM paulista à interpretação literal desses enunciados legais, como determina o art. 111, inciso II do CTN, prejudicaria contribuintes que tenham recebido partes irrisórias de imóveis de grandes valores, tendo praticado, portanto, fatos imponíveis que merecem ser tratados como fatos isentos, beneficiando, por outro lado, contribuintes que, por fazerem parte de um conjunto pequeno de herdeiros, percebem quinhões hereditários em valores maiores oriundos de um imóvel que, por ser de pequeno valor, confere direito à isenção tributária.

Diante de todo o exposto, conclui-se que as hipóteses de isenção do imposto sobre transmissão *causa mortis* previstas na legislação estadual paulista devem ser interpretadas e aplicadas de forma sistemática, considerando os princípios que orientam o sistema constitucional tributário brasileiro, em especial o da capacidade contributiva. Somente dessa forma é que se pode cumprir um dos fundamentos essenciais do Estado Brasileiro, que é a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, nos moldes do art. 3º, I da CF, buscando diminuir as desigualdades sociais existentes em face das diferenças econômicas dos indivíduos da sociedade brasileira por meio de um exercício harmônico entre o poder de tributar e o poder de isentar relativos ao ITCM.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. 9 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRAGETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD Estudo das Regras-Matrizes de Incidência. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.1136.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev., ampl. e atual até EC n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 13 ed. rev. e ampl. até EC n 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas últimas modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 8 ed. atual. De acordo com o novo Código civil. (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002, p.1176.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Natureza Jurídica Específica do Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n°. 46, jul/1999, p.37-42.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. 26 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação da Transmissão de Bens por Sucessão Hereditária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.68, maio/2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editor; ESMAFE, 2009.

PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009.

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**: em face das tendências do Estado Moderno e da capacidade econômica do contribuinte – uma interpretação do art. 202 constitucional. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1960.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.