

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) NA RENÚNCIA NO PROCESSO DE INVENTÁRIO: OFENSA AOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS DE PROPRIEDADE E DE HERANÇA

IMPACTO FISCAL DE UNA DONACIÓN DE IMPUESTOS Y LA HERANCIA (ITCMD) RENUNCIA EN CASO DE UN INVENTARIO: OFENSA PARA LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DE LA PROPIEDAD Y HERENCIA

Ana Paula Martins Albuquerque

RESUMO

O tema discutido nesse trabalho inspira-se numa prática bastante comum nas Varas de Sucessões brasileiras, qual seja: cônjuge falece; abre-se processo de inventário em que filhos maiores e capazes renunciam à herança deixada pelo de cujus. Em seguida, é pago o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) à Fazenda Estadual e no momento do cônjuge sobrevivente fazer a averbação dos bens deixados para seu nome no Cartório de Registro de Imóveis, eis que surge uma surpresa desagradável: nova incidência do ITCMD no que tange à doação dos bens por parte dos filhos ao cônjuge sobrevivente. Em situações como essas, o Estado, muitas vezes, esquece que a sua relação com as pessoas sujeitas à tributação não é relação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica. E ainda que a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surja da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir seus efeitos, há uma Norma Maior, qual seja a Constituição Federal que quando se refere à instituição e cobrança de tributos estabelece limitações aos legisladores infraconstitucionais, em obediência à sua supremacia. Essas limitações, por sua vez, são investidas dos princípios ali constantes. Sendo assim, essa prática da incidência tributária do ITCMD sobre a renúncia dos filhos maiores e capazes à herança deixada pelo de cujus viola, flagrantemente, aos princípios constitucionais da legalidade e propriedade.

PALAVRAS-CHAVES: IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO; HERANÇA; RENÚNCIA; PROPRIEDADE.

RESUMEN

El tema discutido en este trabajo se basa en una práctica bastante común en los Juzgados de Testamentos en Brasil, a saber: el cónyuge muere, se abre proceso de inventario en el que los hijos adultos y puede renunciar a la herencia del difunto. A continuación, pagar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Donación Mortis Causa (ITCMD) y la Tesorería del Estado en el momento de la cónyuge supérstite de hacer la anotación de los bienes dejados a su nombre en el Registro de la Propiedad, aquí viene una desagradable sorpresa: un nuevo enfoque la ITCMD con respecto a la donación de bienes a los hijos al cónyuge superviviente. En tales situaciones, el estado a menudo olvidamos que su relación con las personas sujetas a tributación no es simplemente el poder, sino una relación jurídica. Y también que el impuesto, como cualquier relación jurídica que emana de la ocurrencia de un evento planeado en un nivel capaz de producir sus efectos, no hay un estándar más alto, que es la Constitución que cuando se trata de la imposición y recaudación de impuestos imponer límites a los legisladores más abajo, en obediencia a su supremacía. Estas limitaciones, a su vez, están dotados con los principios enunciados en ellos. Así, la práctica de la incidencia fiscal de ITCMD sobre la dimisión de los hijos adultos y el legado del difunto pueden viola de manera flagrante los principios constitucionales de legalidad y propiedad.

PALAVRAS-CLAVE: IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y DONACIÓN MORTIS CAUSA (ITCMD); PATRIMONIO; RENUNCIA; PROPRIEDAD.

1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES: O CASO CONCRETO

O tema discutido nesse trabalho inspira-se numa prática bastante comum nas Varas de Sucessões brasileiras, qual seja: cônjuge falece; abre-se processo de inventário em que filhos maiores e capazes renunciam à herança deixada pelo *de cujus*. Em seguida, é pago o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) à Fazenda Estadual e no momento do cônjuge sobrevivente fazer a averbação dos bens deixados para seu nome no Cartório de Registro de Imóveis, eis que surge uma surpresa desagradável: nova incidência do ITCMD no que tange à doação dos bens por parte dos filhos ao cônjuge sobrevivente.

Em situações como essas, o Estado, muitas vezes, esquece que a sua relação com as pessoas sujeitas à tributação não é relação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica. E ainda que a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surja da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir seus efeitos, há uma Norma Maior, qual seja a Constituição Federal que quando se refere à instituição e cobrança de tributos estabelece limitações aos legisladores infraconstitucionais, em obediência à sua supremacia. Essas limitações, por sua vez, são investidas dos princípios ali constantes. Sendo assim, essa prática da incidência tributária do ITCMD sobre a renúncia dos filhos maiores e capazes à herança deixada pelo *de cujus* viola, flagrantemente, aos princípios constitucionais da legalidade e propriedade.

2 O FENÔMENO DA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO PRIVADO

A classificação dicotômica de Ulpiano, reproduzida por Justiniano, representa uma das maiores preocupações dos romanos, qual seja a de dividir o direito entre público e privado, sendo o primeiro o que tem por finalidade a *organização da república romana* e o segundo o que diz respeito ao *interesse dos particulares*[1]. Assim, o *ius publicum* (direito público), por muito tempo, foi entendido como aquele que se refere aos interesses do Estado e o direito privado como referente aos interesses dos particulares. Percebe-se que o critério que sempre foi utilizado para a distinção entre os referidos ramos do direito era o teleológico, ou seja, era o fim que servia como marco separador dos mesmos.

O fato é que juristas, desde os romanos, têm tentado dar razões lógicas para tal distinção e o interesse, de fato, é um motivo relevante: “é direito público o que trata de relações e situações jurídicas em que o interesse público predomina, enquanto direito privado, aquelas em que sobressai o interesse privado[2]”. Contudo, logo se observou que a distinção apresentada pelo direito romano não correspondia mais à realidade jurídica, nem, tão pouco, à complexidade da sociedade moderna. No entanto, tal distinção persistiu e foi nela em que os institutos básicos do direito, de certa maneira, foram elaborados.

Em decorrência disso, questiona-se se a distinção tradicional entre Direito Público e Direito Privado ainda se justifica. Para Hans Kelsen[3], por exemplo, que estabelece uma identidade essencial entre Estado e Direito, em que aquele é apenas a pessoa à qual deve ser referido o ordenamento jurídico como um todo, a resposta seria negativa. Mas, já para Miguel Reale[4], a distinção ainda é pertinente, embora com uma alteração importante na teoria romana, que levava somente em consideração o elemento de interesse da coletividade ou dos particulares. Para ele, não é uma compreensão errônea, mas incompleta, já que é fundamental, em sua concepção, determinar melhor os elementos distintivos e ressaltar a correlação dinâmica existente entre os dois sistemas do Direito, cuja síntese expressa a unidade da experiência jurídica.

Além do mais, também não procede mais a distinção que atribui ao conteúdo do direito público, normas sempre cogentes e ao direito privado, normas facultativas. Afinal, tanto no direito público como no direito privado, as normas confundem-se, permeando todo o sistema com disposições de ordem públicas e facultativas.

Para Carlos Roberto Siqueira Castro[5], o princípio da dignidade da pessoa humana ocasionou a superação da divisão entre os domínios do Estado e sociedade civil e que, por sua vez, fundamentou a separação entre direitos público e privado. Essa dicotomia, portanto, é responsável, por colocar o homem no centro das relações de poder na sociedade. Com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, várias categorias do direito privado ficaram sujeitas ao fenômeno da constitucionalização. E em razão da função integradora da Constituição, os novos direitos ditos “supralegais” passaram a exercer uma espécie de liderança em face dos micro-sistemas normativos, a exemplo, do regime jurídico aplicável à propriedade, meio-ambiente etc.

O fato é que a transformação do Direito Civil para um âmbito constitucionalizado, de certa forma, seguiu a transformação das carreiras estatais, fruto da trajetória evolutiva do Estado Liberal para o Estado Social. Nesse sentido, na Carta Magna é que se encontram hoje estabelecidas as proposições diretas dos mais importantes institutos do direito privado. Afinal de contas, tendo a Constituição Federal de 1988 delineado um Estado Democrático de Direito em que se privilegia a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa, a dicotomia entre público e privado perde totalmente o sentido. Não se pode duvidar, também, que a Carta Magna, ao determinar como seus objetivos constitucionais de constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, e ainda a erradicação da pobreza, coloca a pessoa humana como o eixo central do ordenamento jurídico brasileiro, de forma que esse é o valor que fundamenta todos os ramos do direito.

Castro explica a conexão entre as normas constitucionais tutelares dos direitos individuais e coletivos e as proposições do Direito Civil. Para ele, é preciso analisar as relações entre a ordem civil em dois sentidos: por um lado, a Constituição pode provocar modificações no Direito Civil seja de forma imediata, derogando, por inconstitucionalidade, preceitos que a infringem, seja através de mandatos ao legislador para que este dê plena realização aos valores que consagra; mas, por outro lado, a própria Constituição pode tutelar direitos já reconhecidos no Direito Civil.

Pode-se afirmar, ainda, que o novo Direito Civil constitucionalizado constitui uma extensão ou extraterritorialidade dos preceitos constitucionais no campo da vida privada. Eis, então, o motivo pelo qual o princípio da dignidade da pessoa humana não só incide nas relações do indivíduo com o Poder Público, mas,

inevitavelmente, nas relações interindividuais na órbita civil e comercial. O sentimento atual da constitucionalidade passou a exigir que o princípio da dignidade da pessoa humana viesse embasar a extensão da eficácia dos direitos fundamentais às relações privadas. E a ideia da sucessão por causa da morte, ponto central do nosso trabalho, não se fundamenta unicamente no interesse privado.

O Poder Constituinte Originário, ao resguardar o direito à sucessão como um princípio constitucional na Constituição Federal de 1988, está protegendo, indiscutivelmente, a família enquanto instituição fundamental do próprio direito. Sem o direito à herança, estaria, pois, prejudicada a própria capacidade produtiva de cada indivíduo[6] e, por conseguinte, o direito de propriedade. Assim, o conceito de mínimo existencial surge como aspecto fundamental nas discussões sobre o princípio da capacidade contributiva e os limites do poder de tributar, discutido mais adiante.

3 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO DAS SUCESSÕES: O ESTADO NA VIDA PRIVADA DO INDIVÍDUO

Para atender às finalidades do Estado Democrático de Direito constantes no preâmbulo da Carta Constitucional, quais sejam “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça...” há necessidade de manutenção de inúmeros serviços. E ao assumir a tarefa de propiciar às pessoas condições de plena realização de seus fins particulares, o Estado viu crescer em número e sofisticação os seus encargos, e, para vencê-los, necessita de recursos financeiros[7]. Tais recursos advêm, primordialmente, dos tributos.

É bem verdade que o Estado não é onipotente. Na condição de instrumento para a realização integral dos indivíduos, ele só poderá arrecadar o necessário à consecução dos fins para os quais está preordenado. Eis as razões pelas quais as pessoas políticas possuem uma série de competências. E dentre elas, inegavelmente, a competência tributária ocupa posição de maior destaque. É a atribuição ou o poder, pois, diretamente haurido da Constituição, para editar leis que abstratamente instituem tributos. Somente têm competência tributária, em nosso país, as pessoas que possuem capacidade para legislar, ou seja, as denominadas pessoas políticas ou entes federados: União, Estados, DF e Municípios.

Além disso, nenhum outro instrumento normativo pode, no Brasil, estabelecer, limitar ou extinguir competências tributárias, salvo as emendas constitucionais. Mesmo elas, entretanto, quando se trata de competências tributárias, encontram fortes limitações no § 4º do art. 60 da CF/88, parágrafo esse que enumera as denominadas cláusulas pétreas. Não significa, por outro lado, que não sejam possíveis alterações à distribuição de competências rigidamente traçada pelo constituinte originário[8].

Hugo de Brito Machado, por outro lado, afirma que muitos estudiosos do Direito Tributário ainda não se atentaram para o fato de que o poder de tributar não pode ser limitado somente pela lei, já que muitas vezes o arbítrio estatal se manifesta pela voz do próprio legislador. Essa pressão gigantesca do poder de tributar, que não poucas vezes verga o legislador e o faz produzir normas de tributação contrárias aos princípios fundamentais do Direito Tributário e, conseqüentemente, contrário aos propósitos estabelecidos no preâmbulo da Carta Constitucional brasileira. Tem, por isso, sustentado que a supremacia constitucional é o único instrumento que o Direito pode oferecer contra o arbítrio, quando este se manifesta na atividade legislativa[9]. A Constituição Federal, no Brasil, é a *lei tributária fundamental*[10], por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos[11]. Nas palavras do referido jurista:

Com efeito, é patente e universal o desenvolvimento de práticas arbitrárias, tanto por parte do legislador, como da administração tributária, de sorte que se faz imprescindível a reflexão, e o debate a respeito da supremacia constitucional, especialmente no que diz respeito à interpretação das normas da Constituição, tarefa na qual ainda se vê com frequência a predominância do elemento literal, em detrimento ou obstante estes importantes elementos da hermenêutica constitucional sejam sempre mesmo com a completa desconsideração dos elementos teleológico e sistêmico, não lembrados pelos defensores da Fazenda Pública quando sustentam teses convenientes para o aumento da arrecadação (...). Não obstante o afirmado em nossa Constituição Federal, verdade é que ainda não temos um Estado Democrático de Direito e a relação tributária ainda não é uma relação estritamente jurídica, tantas e tão flagrantes que são as violações da ordem jurídica praticadas pelo próprio Estado. Violações que incrementam na consciência dos contribuintes a idéia de que a lei é apenas um instrumento de opressão, porque não se mostra eficaz para conter os abusos da autoridade[12].

A questão que o professor Hugo de Brito Machado coloca é a de saber qual o meio mais adequado para a efetiva garantia do contribuinte contra abusos do poder de tributar: “se a colocação, na Constituição, de regras de tributação minudentes, ou se a utilização dos princípios constitucionais fundamentais, que se refletem também no âmbito das relações de tributação[13].”

Diferente de países como Estados Unidos que trazem poucos princípios tributários em sua Constituição, o Brasil “inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação[14].” Tal assertiva ocasiona algumas conclusões, de acordo com o tributarista Sacha Calmon. A primeira é que os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Carta Magna, e, em decorrência disso, as

ordens jurídicas parciais da União, Estados e Municípios partem da Lei Fundamental; a segunda conclusão, por sua vez, é que esse Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, ser respeitado, porquanto é o texto fundamental da ordem jurídico-tributária.

De acordo com Hugo de Brito Machado, a nossa Constituição, desde o regime constitucional anterior, já era a mais rica do mundo em normas pertinentes à tributação. Mas, segundo ele, “*mais rica*”^[15] no sentido de ser a Constituição que alberga maior número de normas, sem qualquer sentido valorativo, sem qualquer valorização da qualidade técnica dessas normas”^[16]. E apesar da Constituição Federal de 1988 ter acolhido normas que a rigor deveriam estar nos regulamentos de tributos, não conseguiu controlar os abusos.

De qualquer forma, o fato é que a Carta Magna transforma-se em ordenamento jurídico fundamental para a sociedade e não apenas do Estado. Afinal, é a própria Constituição Federal que define o limite de competência para a instituição do tributo (âmbito constitucional do tributo), impedindo que o Poder Público haja de forma arbitrária na relação fisco-contribuinte. Assim, é inegável que as normas que limitam, constitucionalmente, a competência para instituir, bem como para cobrar tributos configuram-se como verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte. Eis os motivos pelos quais os direitos fundamentais assumem também essa posição estrutural culminante no ordenamento jurídico. Nas palavras do jurista Paulo Caliendo:

(...) O Direito Tributário nacional deve ser analisado a partir da ótica constitucional e não apenas do fato de a Constituição brasileira consagrar grande espaço às normas tributárias. Essa é uma peculiaridade de nosso modelo normativo, modelo arrojado, mas que não refuta o fato de que a Constituição é a questão fundamental da tributação. Ademais, não há, na tributação, mera relação de poder ou uma relação contratual entre Estado e cidadão, mas, essencialmente, uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica (*cíveis*)^[17] de liberdade e igualdade entre público e privado^[18].

Para o professor José Albuquerque Rocha^[19], os direitos fundamentais são assim denominados por serem conferidos pela Constituição e por terem também a função fundamentadora e legitimadora do sistema jurídico-político do chamado Estado de Direito. Os direitos fundamentais têm, pois, aplicação imediata. Dessa maneira, sempre se deve tender para a sua efetividade. São, por isso, preceitos de observância máxima e de restrição mínima. Percebe-se, desse modo, que os direitos fundamentais têm uma natureza peculiar e que sua norma jurídica, por ser basilar dentro do ordenamento jurídico, merece tratamento diferenciado. Sendo assim, tais normas são consideradas princípios, de forma que é de sua própria natureza a generalidade, a relatividade e o constante choque entre os direitos fundamentais^[20]. Esses direitos fundamentais são, de fato, direitos indispensáveis à promoção da dignidade da pessoa humana, uma vez que estão positivados na Constituição tanto de maneira implícita, como de maneira explícita^[21].

Nesse cenário, não se duvida que a ideia de tributação como fonte de financiamento dos direitos fundamentais está consagrada na doutrina nacional e alienígena. Entretanto, segundo Paulo Caliendo, “torna-se cada vez mais relevante verificar-se não somente a necessidade de arrecadação, mais inclusive para onde irão esses recursos e quais direitos deverão possuir prioridade concretizadora, visto que os recursos são finitos”^[22].

Assim, não há princípio (ou direito fundamental) do qual se possa pretender seja atacado de forma absoluta, em toda e qualquer hipótese, pois uma obediência unilateral e irrestrita a uma determinada pauta valorativa – digamos, individual – termina por infringir uma outra – por exemplo, coletiva. Dessa forma, há uma necessidade lógica e até mesmo axiológica de se postular um “princípio de proporcionalidade” para que se possam respeitar normas, como os princípios – logo, também as normas de direitos fundamentais, que possuem o caráter de princípios – tendentes a colidir. E é a partir dessa nova abordagem sobre a norma que se iniciou, intensivamente, a distinção entre normas jurídicas que são formuladas como regras e aquelas que assumem a forma de princípios.

A discussão caminhava-se para o âmbito do direito sob o argumento de que era preciso tratar os princípios como tal. Ocorre que esse “novo” raciocínio obrigava, fundamentalmente, uma mudança na concepção de norma. Willis Santiago Guerra Filho^[23], por exemplo, entende que as primeiras (regras) possuem estrutura lógica que, tradicionalmente, se atribuiu às normas do Direito, com a descrição de um fato, ao que se acrescenta a sua qualificação prescritiva, amparada em uma sanção. Já os princípios, igualmente dotados de validade positiva e de um modo geral estabelecidos na Constituição, não se reportam a um fato específico que se possa precisar com facilidade sua ocorrência. Eles devem, dessa maneira, ser compreendidos como indicadores de uma opção pelo favorecimento de determinado valor que, em determinado caso concreto, podem se conflitar uns com os outros, quando já não são mesmo, *in abstracto*, antinômicos entre si.

O constitucionalista português José Joaquim Gomes Canotilho^[24] também apresenta uma distinção entre regras e princípios: a) pelo grau de abstração em que se têm os princípios como bem mais abstratos e vagos em sua formulação; b) pelo grau de determinabilidade de aplicação que, como consequência de sua abstração, implica na necessidade de uma intermediação normativa de outros princípios; c) pelo conteúdo de

informação, bem menor nas regras, que se reportam a um determinado fato, enquanto que os princípios remetem-se a valores; d) pela separação ontológica radical de ambos os tipos de normas, quando se tem, por exemplo, a possibilidade de princípios, em virtude de sua natureza, existirem, implicitamente, no sistema normativo, algo impensável para as regras, ou ainda a circunstância de regras contraditórias gerarem uma antinomia normativa, a ser desfeita com o afastamento de uma delas, ao passo que é da própria natureza dos princípios se apresentarem como contrapostos uns aos outros.

Na mesma linha de raciocínio, Francisco Gérson Marque de Lima^[25] afirma que as regras têm a estrutura lógica tradicionalmente das normas jurídicas, em que há a descrição ou tipificação de um determinado dado hipotético. Ao passo que os princípios são mais genéricos do que as regras, posto que não se reportam a um fato específico. De uma forma ou de outra, admite que tanto os princípios, como as regras possuem, inegavelmente, validade positiva.

Na complexidade das regras, cabe aos princípios a tarefa de harmonização normativa, atribuindo coerência e unidade ao sistema. Os princípios, assim, são cláusulas genéricas que enunciam imperativos de justiça ou de alguma outra dimensão de moralidade, refletindo a dimensão jurídica desta. Não se aplica o excludente do “tudo ou nada” quando se trata de princípios. O conflito não exclui um deles, definitivamente, do sistema; apenas afasta, provisoriamente, sua incidência no caso concreto, deixando um se sobrepor ao outro. Já em uma outra situação fática, ressalta o professor Francisco Gérson Marques de Lima, poderá ocorrer o inverso na ordem de prevalência dos princípios, porque todos eles permanecem válidos na estrutura normativa.

Enraizou-se, assim, a ideia de que todos os Direitos Fundamentais são princípios e que, portanto, tendem a entrar em conflitos. Ocorre que, como bem observam Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, nem todos os direitos fundamentais do contribuinte, especificamente, são consagrados como princípios. Isso porque “as regras que atribuem competência aos entes tributantes para instituir tributos, por exemplo, conferem ao cidadão contribuinte o direito de não se submeter a exações diversas daquelas”^[26], ou seja, do contribuinte não se tem como exigir quantia, a título de imposto de renda, se o fato gerador praticado por ele não se situa no âmbito de incidência definido no art. 153, III da Constituição Federal de 1988.

Outro exemplo de um “princípio” que também não tem como ser ponderado é a exigência de que uma lei tributária tenha que ser, necessariamente, anterior aos fatos por ela tributados. Não há possibilidade de ponderar a irretroatividade. Ou a lei é anterior aos fatos tributados ou não é. Tem-se ainda a vedação de que o tributo seja exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça: “princípio da legalidade” que também não se configura enquanto uma questão de ponderação, mas de “tudo ou nada” mesmo. Esses princípios são assim qualificados pela sua importância dentro do sistema. Assim, tanto o princípio da legalidade, quanto o princípio da anterioridade, por exemplo, não são dotados de generalidade.

É bastante lúcido, assim, o posicionamento dos autores referidos para quem, em matéria tributária, alguns princípios, na verdade, assumem características de regras (ainda que tenham valores de princípios), uma vez que não há como ser ponderada com outras normas. Dessa forma, nem todos os direitos fundamentais do contribuinte são consagrados em princípios jurídicos propriamente ditos. Muitos deles são veiculados em regras e por essa razão aplicam-se na forma do “tudo ou nada”, prevalecendo inclusive sobre princípios que eventualmente se mostrem antagonísticos^[27].

Nesses casos difíceis, em que não se possa reconhecer que uma dada norma reveste a natureza de regra ou de princípio e se já foram efetuadas todas as ponderações devidas pelas instâncias legitimadas para tal, percebe-se que a distinção também se mostra problemática. Admitir que a qualificação de uma norma como regra ou princípio possa depender de vicissitudes históricas ou da vontade do constituinte, já que dela dependerá o reconhecimento de maior ou menor margem de restrição por parte dos poderes constituídos, ocasiona a busca de uma distinção gradual entre as duas realidades.

Não é possível tipificar e regular todas as eventuais colisões que venham a ocorrer no ordenamento jurídico. Uma interpretação constitucionalmente adequada e que leve em conta a força normativa da Constituição deve, por outro lado, considerar as interpretações e ponderações efetuadas em abstrato pelo constituinte, bem como as reservas colocadas nos direitos fundamentais. O trabalho do intérprete ou aplicador dos direitos fundamentais, desse modo, implicará relação de conciliação com outros direitos ou interesses constitucionais, através da tarefa de ponderação ou de concordância prática dos direitos em conflito. Haverá sempre a necessidade de um antagonismo concreto, entre o preceito assegurador do direito fundamental e outro preceito constitucional cuja observância se encontre por ela ameaçada.

Assim, as ideias de liberdade e tributo; de direitos fundamentais e poder de tributar ligam-se essencialmente na mesma equação de valores e se encontram em permanente interação. Ocorre que a

legitimidade do poder tributário se afirma, essencialmente, pelo respeito aos direitos da liberdade e pela utilização dos princípios constitucionais vinculados à segurança, a justiça, à igualdade e, obviamente à propriedade. É bem verdade que a doutrina e a jurisprudência têm, cada vez mais, aberto espaço para revelar as suas preocupações com o fenômeno da interpretação do Direito Tributário, em face da evolução das garantias dos direitos dos contribuintes assegurados pela Carta Magna, como ainda pela legislação ordinária. Tanto as garantias, como os direitos fundamentais devem expressar, com o máximo de potencialidade, os efeitos decorrentes do art. 1º e incisos da Carta Magna, especialmente, a que está dirigida para a valorização da dignidade humana e da cidadania.

No contexto do Direito das Sucessões que vem seguindo um movimento que transforma o objetivo de proteção da tutela patrimonial em tutela personalista, tem-se que ser desenvolvido, no campo específico do Direito Tributário o sentido de que as suas regras devem ser compreendidas como contendo objetivos centrais para que, em qualquer hipótese, faça valer a força dos princípios que privilegiam os valores máximos presentes na vida do homem, quais sejam: a sua dignidade, a sua cidadania e a proteção social do trabalho, bem como à sua propriedade.

Sem dúvida alguma, o “fio condutor” entre o direito das sucessões e o direito tributário é a propriedade. Afinal de contas, só se transferem bens e direitos pertencentes a alguém. A ideia central da sucessão deriva, portanto, da conceituação de propriedade e, como tal, sendo dela um reflexo, depende do tratamento legislativo da propriedade. Assim, tanto mais amplo será o direito sucessório quanto maior for o âmbito da propriedade privada no sistema legislativo. E vice-versa, tanto mais restrita será a transmissão sucessória quanto mais restrita for o tratamento da propriedade privada na lei. E é exatamente aí que outro conceito, qual seja o da dignidade da pessoa humana se encaixa perfeitamente. Esse conceito exige tratamento igualitário e de dignificação dos valores espirituais e morais inerentes ao ser humano. Não se resume na proteção ao direito à vida privada, à intimidade, à honra e à imagem. Tem alcance muito maior. No campo tributário, impede que a atuação fiscal e a cobrança do tributo sejam feitas para diminuir, por mínima que seja a ação praticada, a dignidade, em seu conceito maior, de cada cidadão. Eis as palavras de Paulo Caliendo sobre a Teoria do Mínimo Existencial:

No Brasil, o assunto recebeu atenção especial por parte de *Ricardo Lobo Torres*[28], que é o criador de uma escola de pesquisas sobre os fundamentos do direito tributário nos direitos fundamentais. Para este autor, o conceito de mínimo existencial está ligado ao conceito de liberdade, visto que em condições materiais mínimas de existência não há como falar em dignidade da pessoa humana[29].

Esta reflexão busca contribuir para um debate central: tamanho excesso da tributação traz diversos efeitos nocivos que legitimamente a sociedade contesta. Essa disfunção é característica da tributação e o contribuinte que, de fato, arca com todo o ônus tributário, independentemente de sua capacidade contributiva. Nas palavras do tributarista Hugo de Brito Machado:

A eficácia do Direito funda-se na crença que alimenta a expectativa de segurança e de justiça. Na medida em que o responsável maior pela preservação da ordem jurídica, o Estado, titular do poder institucional mais forte no mundo, exerce o seu poder tributário violando essa ordem jurídica, menor é a crença do contribuinte no Direito, e em consequência, maior é a tendência para o descumprimento de seu dever como cidadão.

Para estimular no contribuinte o cumprimento de seu dever de cidadão, que em matéria de tributação se traduz no dever de pagar o tributo devido, temos de evitarmos que aumente aquela descrença, e ainda, positivamente, temos de contribuir para que se restabeleça e aumente nele a crença no Direito, a crença de que a relação tributária é uma relação jurídica e não uma relação simplesmente de poder. E para tanto é importante a edificação de instituições que inibam o arbítrio estatal, sendo válida, neste sentido, qualquer contribuição, por mais modesta que seja[30].

Não se deve esquecer que o tributo não é cobrado para atender os interesses e as necessidades do Estado, tão somente. Ele tem destinação específica: é a de servir como instrumento concretizador da satisfação das exigências materiais e imateriais dos componentes da sociedade, fortalecendo, assim, a expressão da cidadania e da valorização da dignidade humana em sua conceituação mais ampla. A cidadania e a dignidade humana são valores formados por uma série de fatos que se interligam para, desde a fase nascitura do ser humano até depois de sua morte, proteger os seus direitos fundamentais e concretizar as exigências vitais que lhe cercam. A propriedade, conseqüentemente, faz parte “das condições materiais mínimas de existência do ser humano” e, por isso, um dos elementos que exigem, necessariamente, proteção do Estado.

4 O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES NO DIREITO DAS SUCESSÕES E O SEU ÂMBITO CONSTITUCIONAL

O âmbito constitucional de um tributo, na concepção de Hugo de Brito Machado, é a situação de fato descrita na Constituição Federal ao atribuir competência à União, Estados, Distrito Federal ou aos

Municípios para a instituição de seus respectivos tributos. A norma da Constituição atributiva da competência tributária, portanto, descreve os fatos que podem ser utilizados pelo legislador da entidade à qual a competência é atribuída na descrição da hipótese de incidência do tributo[31].

O Código Tributário Nacional (CTN) disciplina o imposto de transmissão *causa mortis* e doações nos artigos 35 a 42 e deve ser interpretado à luz da atual Constituição Federal, já que a redação do CTN trata de um único imposto de transmissão, de competência estadual, incidente exclusivamente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Com a Carta Constitucional de 1988, previu-se a instituição de dois impostos de transmissão, um estadual (ITCMD) e outro municipal (ITBI), sujeitando à incidência do primeiro as transmissões a título gratuito (*causa mortis*) e do segundo as transmissões a título oneroso. Desse modo, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. É o que estabelece a vigente Constituição Federal, em seu artigo 155, I. O imposto sobre heranças e doações é, portanto, da competência estadual, ou seja, seu fato gerador é descrito nas leis estaduais, assim como na lei do Distrito Federal, que o instituem.

A morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força da lei, simplesmente, seja por força de ato de última vontade do autor da herança. A formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados. Tratando-se de imóveis, faz-se depois o registro necessário no Cartório de Imóveis. Necessário para formalizar a transmissão da propriedade, que se opera com a morte do proprietário anterior.

Mas, a situação apresentada no início do trabalho (falecimento do cônjuge, abertura do processo de inventário em que filhos maiores e capazes renunciam à herança deixada pelo *de cuius*, pagamento do imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) à Fazenda Estadual e no momento do cônjuge sobrevivente fazer a averbação dos bens deixados para seu nome no Cartório de Registro de Imóveis, ocorrência de uma nova incidência do ITCMD no que tange à doação dos bens por parte dos filhos ao cônjuge sobrevivente) não encontra respaldo no ordenamento jurídico vigente. Ou seja, não há como retirar do Código Tributário Nacional, nem muito menos da Constituição Federal tal interpretação.

Não há direito que não exija ser interpretado. Nesse sentido, a interpretação das normas, segundo Machado[32], pode ser entendida, em sentido amplo, como a busca de uma solução para o caso concreto, e em sentido restrito, como a busca do significado de uma norma. Adverte, porém, que neste último sentido, a interpretação pode ser considerada insuficiente posto não existir, no ordenamento jurídico, uma norma para o caso que se tem a solucionar. Em consequência, para quem entenda estar diante de uma lacuna, defende a necessidade de recorrer à integração. O art. 107 do CTN, assim, introduz a questão da interpretação e integração da norma tributária.

No Ocidente, geraram-se duas escolas: a da lei e a da experiência. Pela primeira, predominante na França, tem-se que a lei é a fonte, por excelência, do Direito. Entretanto, a lei é genérica, abstrata, geral, não abarcando todos os fatos da vida. O intérprete, então, é obrigado a reduzi-la para cobrir “os casos ricos em minúcias”. A escola da experiência, por sua vez, concentra-se nos casos para criar normas generalizantes, ocasionando o nascimento de jurisprudências de princípios, sempre inovadas por um caso novo. Esta gerou o *Common Law* na Inglaterra.

A interpretação e integração das normas, embora sejam processos diferentes, estão interligados. Aquela procura compreender a norma jurídica para aplicá-la a um caso concreto. A outra busca também aplicar a norma aos casos concretos, quando esta suscita dúvidas no que tange à sua aplicabilidade *in concreto* relativamente a tais casos, por ser lacunosa. Sendo assim, a integração do Direito nos sistemas jurídicos que adotam a lei como fundamento, apresenta grandes dificuldades em face ao princípio da legalidade.

Entre nós, quem faz a lei é o Poder Legislativo. Todos nós, no entanto, interpretamo-la formulando “proposições” a respeito da norma criada pelo legislador. Ocorre que somente os juizes possuem o poder de dizer o que a norma realmente significa. Não só o poder de dizer, mas o poder de aplicá-la aos casos concretos de conformidade com o significado que adotam. A lei, portanto, tem um ponto de partida legislativo e um ponto de chegada jurisdicional. No Direito Tributário brasileiro, o art. 107 não tem a pretensão de reduzir o processo interpretativo geral, mas de atribuir algumas regras pontuais.

O fato é que a discussão sobre a legislação tributária se divide entre estudiosos sustentando a interpretação em favor do fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação e outros estudiosos para quem a lei tributária deveria ser interpretada em favor do contribuinte, defendendo que a tributação é odiosa e restritiva da liberdade, bem como da propriedade. A questão é, pois, interpretativa.

As regras gerais de interpretação, comuns a todos os ramos do direito, aplicam-se, sem problemas, em

matéria tributária, desde que não conflitantes com as regras especiais dispostas no CTN. Dessa maneira, o art. 107 do CTN, apesar de dispor que “a legislação tributária será interpretada conforme disposto neste capítulo” (composta pelos arts. 107 a 112), em verdade não está excluindo referidas regras gerais. Vanoni[33] acentua ser a doutrina pacífica que as regras a serem utilizadas na interpretação das leis não podem considerar inteiramente idênticas em todos os campos do direito, devendo o intérprete levar em consideração a natureza particular das relações reguladas e as características comuns, que delas decorrem, se quiser atingir o verdadeiro entendimento do alcance da norma.

Em matéria de interpretação, quanto ao direito tributário cabe registrar, inicialmente, a existência de duas correntes doutrinárias. A primeira, resultante da dicotomia entre *mens legis* (vontade da lei) e *mens legislatoris* (vontade do legislador) e defendida por Kelsen, diz que, editada a lei, ganha ela autonomia e existência própria, desvinculada da intenção do legislador, a que se dá o nome de interpretação estritamente jurídica. A segunda, por sua vez, afirma que a interpretação deve levar em consideração aspectos extrajurídicos, tais como: a intenção do legislador averiguado pelo desenvolvimento dos trabalhos legislativos e pela exposição de motivos; os aspectos políticos, sociais e econômicos.

Com efeito, se de um lado deve-se ter presente o direito positivo tal como posto (primado do princípio da legalidade), por outro lado nada impede que se verifique o histórico do processo de elaboração legislativa e as razões que levaram à aprovação do texto final da lei, embora nos defrontemos, aqui, inevitavelmente, com sérias dificuldades, já que percorrer as várias etapas e relatórios pelos quais passou o processo de elaboração da lei até sua redação final é tarefa das mais árduas, cujos elementos matérias apenas alguns obtêm. Vejamos, pois, os arts. 109 e 110 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar definição, o conteúdo e o alcance dos 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.

O art. 109 é de alcance notável e deve ser cuidadosamente analisada, sobretudo em face das divergências doutrinárias a respeito da utilização, pelo Direito Tributário, dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado.

A questão da autonomia do Direito Tributário é o que gera discussões intermináveis. Os que a defendem “dizem que os conceitos de Direito Privado não se prestam para o Direito Tributário, em cujo âmbito adquirem significação própria, inteiramente desvinculada de suas origens”[34]. Já para os que defendem a unicidade do Direito, alegam que os conceitos de Direito Privado têm plena valia no campo do Direito Tributário, como em qualquer ramo da Ciência Jurídica.

A verdade é que o Direito é uno. Não há o ramo do Direito que esteja totalmente desvinculado dos demais. Há, em decorrência das peculiaridades das relações jurídicas, regras jurídicas com características especiais. Desse modo, o art. 109 do CTN, adverte Machado, “refere-se aos *princípios gerais do Direito privado* e não às leis de Direito Privado”[35]. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevaletentes do Direito Civil, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário.

Quando a lei tributária adota, como base da tributação, institutos do direito privado (por exemplo, o conceito de propriedade para incidência do IPTU), essa lei fará referência nominativa ao instituto, conceito ou forma. Observa-se, então, que o art. 109, bem como o art. 110 do CTN é dirigido ao legislador infraconstitucional, e não, obviamente, ao elaborador da norma constitucional, uma vez que a Constituição pode tudo (ou quase tudo), inclusive alterar conceitos de direito privado.

O art. 110 contém uma norma de limitação no âmbito do art. 109 e especialmente da atuação do legislador fiscal. Precisamos recordar que estamos analisando uma lei normativa, ou seja, uma lei dirigida, primeiramente, ao legislador e por via indireta ao contribuinte. Como norma dirigida ao legislador ordinário, o art. 109 lhe proíbe manipular as formas de direito privado para efeitos tributários (o que é desnecessário dizer, porque ele não o poderia fazer para outros efeitos), salvo - e esta é a ressalva que se contém no art. 110 - quando essas formas do direito privado sejam utilizadas para definir ou limitar a competência tributária. Parece-nos necessária a ressalva - seja qual for a conclusão que se adote quanto ao art. 109 - de que ela vem complementar, porque caso contrário teríamos uma lei ordinária sobrepondo-se à Constituição. Se a Constituição se refere a uma figura do direito privado, sem ela própria a alterar para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de direito privado que, por conseguinte, se torna imutável para o legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional[36].

As controvérsias surgiram em razão da chamada interpretação econômica, admitida por alguns juristas no Brasil, influenciados por doutrinadores alemães, em que o intérprete deve considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão. Para eles, na relação jurídica tributária há uma relação econômica subjacente, e esta é que deve ditar o significado da norma.

A Emenda Constitucional nº18/65 é reflexo disso quando passou a ter a preocupação de discriminar os impostos pelos seus aspectos econômicos. Dessa maneira, todos os impostos foram agrupados em: a) impostos sobre o patrimônio e a renda; b) impostos sobre a produção e circulação e c) impostos especiais.

Não se discute o fato de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é, inegavelmente, de conteúdo econômico. O que não pode, no entanto, é afastar os métodos de interpretação, assim como os meios de integração, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente objetivando os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. No Brasil, ainda que defendido por alguns doutrinadores de pro, o critério econômico de interpretação das leis tributárias, no entender da doutrina majoritária, não foi acolhido pelo sistema constitucional tributário, por ofender, claramente, os princípios da estrita legalidade tributária e tipicidade fechada, institutos que expressam, em nosso ordenamento jurídico, segurança jurídica.

Com efeito, se a lei, ao descrever determinada hipótese de incidência tributária, é obrigada a mencionar expressamente todos os elementos objetos da compulsoriedade (pessoal, espacial, temporal, material e quantitativo), a análise desses elementos é que dirá se ocorreu ou não determinado fato gerador, e não o resultado econômico de um ato, fato ou situação. Não se pode, enfim, por meio de uma interpretação econômica, afirmar que ocorreu esse ou aquele fato gerador tributário.

É verdade que o art. 109 muniu o legislador de meios para enfrentar o “*abuso de formas do Direito Privado*”, não significando permissão para a interpretação econômica dos fatos geradores pelos intérpretes. A regra endereça-se, mais uma vez, ao legislador, e não aos intérpretes oficiais da lei fiscal (Executivo e Judiciário).

5 A RENÚNCIA À HERANÇA E A NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: PROTEÇÃO AO DIREITO CONSTITUCIONAL DA PROPRIEDADE E DA LEGALIDADE

No ordenamento jurídico atual, tanto o direito de herança, como o direito de propriedade são tutelados como princípios constitucionais. Propriedade e herança, assim, são dois direitos que estimulam a capacidade produtiva dos indivíduos, em benefício direto dos familiares, como ainda à sociedade como um todo.

Silvio de Salvo Venosa, entende a herança “como o conjunto de direitos e obrigações que se transmitem, em razão da morte, a uma pessoa, ou a um conjunto de pessoas, que sobreviveram ao falecido”^[37]. Nessa perspectiva, a herança entra no conceito de patrimônio e deve ser vista, portanto, como patrimônio do *de cujos*. O patrimônio como o conjunto de direitos reais e obrigacionais, ativos e passivos, pertencentes a uma pessoa. Assim, a herança é o patrimônio da pessoa falecida, ou seja, do autor da herança.

Esse patrimônio é transmissível e contém bens materiais ou imateriais, ou seja, são sempre coisas avaliáveis economicamente. A compreensão da herança é de uma universalidade. Com a morte do sujeito, desaparece o titular do patrimônio. Contudo, por uma necessidade prática, o patrimônio permanece íntegro, sob a denominação de espólio. A unidade patrimonial, até a atribuição aos herdeiros e legatários, permanece como uma unidade teleológica. O espólio, assim, é uma criação jurídica. Durante o período em que a herança tem existência, o patrimônio hereditário possui o caráter de indiviso, como consequência da universalidade que é. Cada herdeiro se porta como condômino da herança^[38].

No nosso ordenamento jurídico, com a morte ocorre abertura da sucessão, havendo a transmissão imediata aos herdeiros legítimos e testamentários (art. 1.784 do Código Civil de 2002^[39]). Trata-se da adoção do sistema pelo qual a herança transmite-se de pleno direito, qual seja o sistema da *saisine*. Esse princípio representa uma apreensão possessória autorizada na medida em que é uma faculdade de entrar na posse de bens, posse essa atribuída a quem ainda não tinha. Na herança, o sistema da *saisine* é o direito que têm os herdeiros de entrar na posse dos bens que constituem a herança. No entanto, ninguém pode ser herdeiro contra a sua vontade. O herdeiro pode deixar de aceitar a herança. E aí o problema em se harmonizar o sistema da *saisine* com o repúdio à herança.

A questão é que ninguém é obrigado a aceitar nada, seja por vaidade ou outro motivo qualquer. Embora a regra seja a aceitação, é evidente que pode haver renúncia. O ato de renúncia é complexo, não podendo ser tácita. E não é qualquer documento escrito, a renúncia só se concretiza perante o Juiz ou por escritura pública.

Segundo Sérgio Busso, a renúncia é comumente definida como ato de recusar ou desistir de alguma coisa. Juridicamente, este instituto consiste no ato unilateral, de abandonar o direito que se tem sobre um bem ou conjunto de bens, não criando a ele renunciante qualquer prerrogativa nesse sentido, devendo ser considerado no referido instituto como se nunca tivesse existido, ou melhor, como se nunca tivesse herdado^[40].

O autor mencionado faz uma importante distinção entre renúncia e desistência e renúncia e doação. Para ele, a renúncia é o instituto que retrata a não aceitação anterior. Desistência é quando alguém aceita a herança e em momento posterior abdica da mesma. Para distinguir a renúncia da doação, fundamenta-se em Caio Mário, e afirma que a doação é a saída dos bens do patrimônio do doador e sua entrada no do donatário, a renúncia é o repúdio da herança, criando obstáculo a essa mutação. O parágrafo único do artigo 1.804 do Código Civil, por sua vez, permite ao(s) herdeiro(s) o direito de aceitar ou não os bens que lhe

foram deixados em herança disciplinando *in litteris*:

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 renuncia à herança[41].

Da leitura deste dispositivo legal, confirma-se que ninguém pode ser obrigado a aceitar a herança contra sua vontade. Maria Helena Diniz entende não ser o herdeiro obrigado a receber a herança, já que, ao recusar, sua renúncia não lhe cria qualquer direito, pois o renunciante é considerado como se nunca tivesse herdado[42]. O Superior Tribunal de Justiça preceitua do mesmo entendimento no seguinte julgado:

Tributário - Direito á herança – Renúncia – Imposto de transmissão. Se todos os filhos do autor da herança renunciaram a seus respectivos quinhões, beneficiando a viúva, que era herdeira subsequente, é incorreto dizer que a renúncia foi antecedida por aceitação tácita da herança. Não incidência de imposto de transmissão (STJ – Ac REsp. 20183/RJ – 9200063578 – Rel. Des. Garcia Vieira – 1ª T. – DJ 7-2-94, p. 1.131).

Acrescenta-se, em defesa dessa tese, a regra do art. 116, inciso II, do CTN, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

.....
II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Assim, como o fato gerador do tributo, no presente caso, ocorre quando esteja definitivamente constituída; isto quer dizer que antes da aceitação da herança não há o fato gerador. E aí a obrigatoriedade do Poder Público de respeitar o princípio da legalidade. Princípio capital para a configuração do regime jurídico-administrativo, o princípio da legalidade, tem em cada ordenamento jurídico, o perfil que lhe haja atribuído o Direito Constitucional. Dessa forma, em alguns países será estrito, ao passo que em outros possuirá certa flexibilidade, da qual resulta, para a administração, um campo de liberdade autônoma. Enquanto o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é da essência de qualquer Estado, de qualquer sociedade juridicamente organizada com fins políticos, o da legalidade é específico do Estado de Direito, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá identidade própria[43].

O princípio da legalidade é fruto da submissão do Estado á Lei. Constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade. O princípio da legalidade contrapõe-se, portanto, a qualquer tendência de exagero personalista dos governantes. Tem como raiz a ideia de soberania popular, de exaltação da cidadania. Instaura-se o princípio de que todo poder emana do povo, de tal sorte que os cidadãos é que são proclamados como os detentores do poder. Os governantes nada mais são do que representantes da sociedade, conforme o art. 1º da CF/88: “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição[44]”.

No Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts. 5º, II, 37, caput, e 84, IV da CF/88. Estes dispositivos atribuem ao princípio em causa uma compostura muito estrita e rigorosa. O princípio da legalidade no Brasil significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

O princípio da legalidade contrapõe-se, portanto, e visceralmente, a quaisquer tendências de exacerbação personalista dos governantes. Opõe-se a todas as formas de poder autoritário, desde o absolutista, contra o qual irrompeu, até as manifestações caudillescas ou messiânicas típicas dos países subdesenvolvidos. O princípio da legalidade é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a idéia (sic) de soberania popular, de exaltação de *cidadania*[45]. Nesta última se consagra a radical subversão do anterior esquema de poder assentado na relação soberano-súdito[46].

Não custa lembrar que na teoria do Estado moderno, há duas funções estatais básicas: a de criar lei (legislação) e a de executar a lei (administração e jurisdição). Esta última pressupõe o exercício da primeira, de modo que só se pode conceber a atividade administrativa diante dos parâmetros já instituídos pela atividade legiferante. Por isso é que administrar é função subjacente à de legislar. O princípio da legalidade denota exatamente essa relação: só é legítima a atividade do administrador público se estiver condizente com o disposto na lei.

Em termos gerais, o princípio da legalidade está expresso em nossa Constituição no art. 5º, II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Em matéria tributária, por sua vez, há o princípio específico da legalidade, ou da estrita legalidade, posto no art. 150, I, da Carta Constitucional: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

A lei a que se refere o artigo acima é, em regra, a lei ordinária, à qual em certas situações se equiparam às Medidas provisórias e às Leis Delegadas[47]. Lei é ato do Poder Legislativo ou aquele a ela equiparado

pela Constituição. Sendo assim, salvo as exceções constitucionais, nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado por decreto, portaria, ordem de serviço ou qualquer ato infralegal do Poder Executivo, ou seja, de hierarquia normativa inferior à lei ordinária[48]. A Constituição Federal, em seus termos, veda que os entes políticos exijam ou aumentem tributos sem lei que o estabeleça. Entretanto, a literalidade do texto constitucional acaba por exigir menos do que a sua essência impõe. Ou seja, em atendimento ao princípio do paralelismo das formas, da mesma forma que se exige lei para criar ou aumentar tributo, também exige-se um ato de hierarquia igual ou superior para que haja alteração, bem como a extinção desse mesmo tributo. Assim, na medida em que a Carta Constitucional exige lei para a instituição de tributos, também o faz, implicitamente, para que ocorra a respectiva alteração ou extinção[49].

Quando o Texto Constitucional, em seu art. 5º, II, expressamente estatui que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Note-se que esse preceptivo não diz “decreto”, “regulamento”, “portaria”, “resolução”. Exige lei para que o Poder Público possa impor obrigações aos administrados. É que a Constituição brasileira não quis tolerar que o Executivo, valendo-se de regulamento, pudesse, por si mesmo, impor, interferir com a liberdade ou a propriedade das pessoas. Consagra-se, no entendimento de Celso Antônio Bandeira de Melo[50], a aplicação plena do chamado princípio da legalidade, tomado em sua verdadeira e completa extensão. Em suma, é livre de qualquer dúvida que, entre nós, por força dos arts. 5º, II, 84, IV e 37 da Constituição Federal de 1988, só por lei se regulam a liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer. Vale dizer: restrição alguma à liberdade ou à propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delineada, configurada e estabelecida em alguma lei e só para cumprir dispositivos legais é que o executivo pode expedir decretos e regulamentos.

Não se tem dúvidas que na situação sob análise, não há incidência do ITCMD-doação, simplesmente por não ter ocorrido o fato gerador, visto que a renúncia à herança pode ser entendida como um direito fundamental do indivíduo. Como se viu no tópico anterior, o objetivo dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional é, justamente, preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação, segregando a partir dos conceitos de Direito Privado já sedimentados as fontes de receita tributária dos mesmos.

Dessa maneira, quando o Código Civil estabelece que a transmissão da herança não se verifica quando o herdeiro a renuncia, não pode o Poder Público ignorar tal previsão com a finalidade de tributar realidades não previstas. Assim, a herdeira meeira só ficou com todo o quinhão da herança em obediência a ordem de vocação hereditária prevista no artigo 1.829 do Código Civil Brasileiro. A prática da incidência tributária do ITCMD sobre a renúncia dos filhos maiores e capazes à herança deixada pelo *de cuius* viola, flagrantemente, aos princípios constitucionais da legalidade e propriedade.

6 CONCLUSÃO

A sucessão por causa da morte não pertence somente ao direito privado. O Poder Constituinte Originário, ao resguardar o direito à sucessão como um princípio na atual Carta Constitucional, está protegendo também a família enquanto instituição fundamental do próprio direito. É certo que sem o direito à herança, a própria capacidade produtiva de cada indivíduo estaria prejudicada e, por conseguinte, o direito de propriedade.

É a própria Constituição Federal, então, quem estabelece o limite de competência para a instituição do tributo, cujo objetivo é impedir que o Poder Público haja de forma arbitrária na relação fisco-contribuinte. Assim, é inegável que as normas que limitam, constitucionalmente, a competência para instituir, bem como para cobrar tributos configuram-se como verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte.

O “fio condutor” entre o direito das sucessões e o direito tributário é a propriedade, indiscutivelmente. Afinal de contas, só se transferem bens e direitos pertencentes a alguém. A ideia central da sucessão deriva, portanto, da conceituação de propriedade e, como tal, sendo dela um reflexo, depende do tratamento legislativo da propriedade. Assim, tanto mais amplo será o direito sucessório quanto maior for o âmbito da propriedade privada no sistema legislativo. E vice-versa, tanto mais restrita será a transmissão sucessória quanto mais restrita for o tratamento da propriedade privada na lei. Sendo assim, a propriedade faz parte “das condições materiais mínimas de existência do ser humano” e, por isso, um dos elementos que exigem, necessariamente, proteção do Estado. A herança, nessa perspectiva, é o patrimônio da pessoa falecida.

A compreensão da herança, pois, é de uma universalidade. Com a morte do sujeito, desaparece o titular do patrimônio. Contudo, por uma necessidade prática, o patrimônio permanece íntegro, sob a denominação de espólio. A unidade patrimonial, até a atribuição aos herdeiros e legatários, permanece como uma unidade teleológica. O espólio, assim, é uma criação jurídica. Durante o período em que a herança tem existência, o patrimônio hereditário possui o caráter de indiviso, como consequência da universalidade que é.

No ordenamento jurídico brasileiro, com a morte ocorre abertura da sucessão, havendo a transmissão imediata aos herdeiros legítimos e testamentários. Eis o sistema pelo qual a herança transmite-se de pleno direito, qual seja o sistema da *saisine*. Na herança, o sistema da *saisine* é o direito que têm os herdeiros de entrar na posse dos bens que constituem a herança. Ocorre que ninguém pode ser herdeiro contra a sua vontade. O herdeiro pode deixar de aceitar a herança.

Nesse sentido, como o fato gerador do tributo, no presente caso, ocorre quando esteja definitivamente constituída; isto quer dizer que antes da aceitação da herança não há o fato gerador. E não havendo fato gerador, não há incidência tributária.

7 REFERÊNCIAS

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 21 de fevereiro de 2008.

BUSSO, Sérgio. Oficial de Registro de Imóveis da Comarca de Bragança Paulista. *Jus Navigandi*. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4918>. Acesso em 27 de fevereiro de 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Lisboa: Almedina, 1989.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Dignidade da pessoa humana: o princípio dos princípios constitucionais. In: SARMENTO, Daniel & GALDINO, Flávio (org.). *Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Editora Renovar, 2006.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CRETELLA, JUNIOR, José. *Curso de Direito Romano: o direito romano e o direito civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria Processual da Constituição*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2005.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*, 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LIMA, Francisco Gérson Marques de. *Fundamentos Constitucionais do Processo – sob a perspectiva da eficácia dos direitos e garantias fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito & MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e Direitos Fundamentais. In: Melissa Folmann (Coord). *Tributação e Direitos Fundamentais: propostas de efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. A Supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Jus Navigandi*. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2715> >. Acesso em 28 de maio de 2008.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de *Curso de Direito Administrativo*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

NALINI, José Renato. *Constituição e Estado Democrático*. São Paulo: FDT, 1997.

REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROCHA, José de Albuquerque. *Estudos sobre o Poder Judiciário*. São Paulo: Malheiros, 1995.

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

- [1] CRETELLA, JUNIOR. José. *Curso de Direito Romano: o direito romano e o direito civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.25.
- [2] GUSMÃO. Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*, 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 145/146.
- [3] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- [4] REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 342.
- [5] CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Dignidade da pessoa humana: o princípio dos princípios constitucionais. In: SARMENTO, Daniel & GALDINO, Flávio (org.). *Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Editora Renovar, 2006, p. 135-178.
- [6] VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: direito das sucessões*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 20.
- [7] NALINI, José Renato. *Constituição e Estado Democrático*. São Paulo: FDT, 1997, p. 198/203.
- [8] Prova de que alterações, e até supressões, são cabíveis foi dada pela EC n. 3/93. Esta emenda determinou a extinção de competência para a instituição de dois impostos que haviam sido originariamente previstos na Carta de 88: imposto adicional ao imposto sobre a renda (AIR), dos estados e DF, e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos (IVVC), dos municípios e DF. A Constituição não cria tributos. Confere, sim, competência às pessoas políticas para que estas os instituem por meio de lei, regra geral lei ordinária.
- [9] MACHADO, Hugo de Brito. A Supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2715>>. Acesso em 28 de maio de 2008.
- [10] Grifo no original.
- [11] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 428.
- [12] MACHADO, Hugo de Brito. A Supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2715>>. Acesso em 28 de maio de 2008.
- [13] MACHADO, Hugo de Brito. A Supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2715>>. Acesso em 28 de maio de 2008.
- [14] COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 47.
- [15] Grifo no original.
- [16] MACHADO, Hugo de Brito. A Supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2715>>. Acesso em 28 de maio de 2008.
- [17] Grifo no original.
- [18] CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 212.
- [19] ROCHA, José de Albuquerque. *Estudos sobre o Poder Judiciário*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 58.
- [20] BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 514.
- [21] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito & MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e Direitos Fundamentais. In: Melissa Folmann (Coord). *Tributação e Direitos Fundamentais: propostas de efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006, p.160.
- [22] <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2715>>. Acesso em 28 de maio de 2008.
- [22] CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 215.
- [23] GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria Processual da Constituição*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2005, p. 17.
- [24] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Lisboa: Almedina, 1989, p. 119.
- [25] LIMA, Francisco Gérson Marques de. *Fundamentos Constitucionais do Processo – sob a perspectiva da eficácia dos direitos e garantias fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 60.
- [26] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito & MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e Direitos Fundamentais. In: Melissa Folmann (Coord). *Tributação e Direitos Fundamentais: propostas de efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 172.
- [27] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito & MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e Direitos Fundamentais. In: Melissa Folmann (Coord). *Tributação e Direitos Fundamentais: propostas de efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006, p.178.
- [28] Grifo no original.
- [29] CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 200.
- [30] MACHADO, Hugo de Brito. A Supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2715>>. Acesso em 28 de maio de 2008.
- [31] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 377.
- [32] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- [33] Apud CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 287.
- [34] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 94.
- [35] Grifo do autor.
- [36] CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 287.
- [37] VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: direito das sucessões*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 20.
- [38] VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: direito das sucessões*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 21.
- [39] Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.
- [40] BUSSO, Sérgio. Oficial de Registro de Imóveis da Comarca de Bragança Paulista. *Jus Navigandi*. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4918>. Acesso em 27 de fevereiro de 2010.
- [41] Grifo nosso.
- [42] DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- [43] MELLO, Celso Antônio Bandeira de *Curso de Direito Administrativo*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 88/89.
- [44] BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 21 de fevereiro de 2008.
- [45] Grifo no original.
- [46] MELLO, Celso Antônio Bandeira de *Curso de Direito Administrativo*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 89.
- [47] Tecnicamente não há nada que impeça a utilização de Lei Delegada em matéria tributária. Entretanto, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Presidente da República só editou duas leis delegadas (as LD 12/1992 e 13/1992), ambas concedendo gratificação a servidores públicos. A inutilidade prática das Leis Delegadas deve-se à ampla liberdade que o Presidente da República possui na edição de Medidas Provisórias, cuja utilização, ao contrário das Leis Delegadas, independe de qualquer autorização do Congresso Nacional.
- [48] O tributo só pode, então, ser criado por lei, seja ordinária, casos em que pode haver a utilização de Medida Provisória, ou

complementar (somente no caso de Empréstimos Compulsórios, do Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, e dos Impostos ou Contribuições Residuais – conforme os arts 148; 153, VII; 154, I e 195, §4º, todos da Constituição Federal.

[49] O conjunto de matérias que estão submetidas à reserva legal encontra-se no art. 97 do Código Tributário Nacional.

[50] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.318.