



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

GABRIEL VILAS BOAS ALVES

**UMA ANÁLISE COMPARATIVA DA LEI BAIANA
INSTITUIDORA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA
MORTIS* E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS,
EM FACE DA RESOLUÇÃO Nº 09 DE 1992 DO SENADO
FEDERAL**

**Salvador
2019**

GABRIEL VILAS BOAS ALVES

**UMA ANÁLISE COMPARATIVA DA LEI BAIANA
INSTITUIDORA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA
MORTIS* E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS,
EM FACE DA RESOLUÇÃO Nº 09 DE 1992 DO SENADO
FEDERAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Me. Patrícia Bressan Linhares
Gaudenzi

**Salvador
2019**

TERMO DE APROVAÇÃO

GABRIEL VILAS BOAS ALVES

**UMA ANÁLISE COMPARATIVA DA LEI BAIANA
INSTITUIDORA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA
MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS,
EM FACE DA RESOLUÇÃO Nº 09 DE 1992 DO SENADO
FEDERAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/2019.

A
Deus, por todas as benções que tem me
fornecido. A minha mãe, Elenice Vilas
Boas, por ser uma mulher de extrema força
e dedicação aos meus cuidados. A minha
avó, Terezinha Albergaria Vilas Boas, por
ter me ensinado como a vida deve ser vista.

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, por me abençoar e me iluminar, bem como por me dar forças em todos os momentos de dificuldades, os quais foram vivenciados não apenas ao longo da escrita deste trabalho monográfico, mas sim, em toda a minha breve trajetória.

A Elenice Vilas Boas, Terezinha Albergaria Vilas Boas, por serem meu alicerce estrutural, minhas referências em como me tornar sempre um ser humano melhor, ademais, por toda confiança passada ao longo de minha vida.

A todos os professores, que fizeram parte de minha vida nesta academia, os quais puderam me ilustrar sobre o mundo do Direito.

Aos amigos que fiz durante a graduação, pois, foram a eles que recorri em muitos momentos de angústia, bem como de alegria.

A Letícia Brito Santana, pelo companheirismo, cuidado e atenção, principalmente por sempre me levantar quando eu necessitava.

A Prof. Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi, por toda a disponibilidade de tempo, bem como pelos brilhantes apontamentos, cruciais a feitura deste trabalho.

“Os problemas nunca vão desaparecer, mesmo na mais bela existência. Problemas existem para serem resolvidos, e não para perturbar-nos.”.

Augusto Cury

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por finalidade a produção de uma análise comparativa entre a lei baiana que instituiu, na unidade federativa, a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITD, em face da Resolução nº 9, editada pelo Senado Federal em 1992, se estaria sendo correta a cobrança realizada pelo estado, bem como se é observada o estabelecimento de uma situação mais benéfica ao futuro contribuinte, o qual venha a ocupar a posição de herdeiro, uma vez sobrepujado o processo sucessório. Para tanto o trabalho que será apresentado, perpassa pela apreciação da noção de competência tributária, delimitando as questões inerentes a qualidade da unidade federativa, nesta pesquisa arguida, como competente para instituição do tributo em comento. Ainda neste aspecto, demonstra as questões que possam influenciar ao exercício da competência, no que concerne ao estabelecimento do imposto. Em seguida, passa-se à análise do processo legislativo, bem como, pormenorizando as fontes do Direito Tributário, relevantes à pesquisa, o que leva a demonstração do papel do Senado Federal, junto aos procedimentos legislativos do ordenamento pátrio, além da força jurídica das resoluções, que tal casa produz internamente. Posteriormente, alcança-se o estudo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, o diferenciando das demais espécies de tributos existentes, hodiernamente. Ademias é aduzida a modalidade pela qual o imposto, central do trabalho, é lançado, em seus termos jurídicos, sendo capaz de ensejar a gênese da relação jurídica tributária. Nestes termos, pormenorizando os aspectos clássicos elencados pelo Direito Tributário, o que possibilita um melhor entendimento acerca do imposto, quando comparado junto a resolução, sendo demonstrado como há de ser procedida a cobrança do próprio, pela unidade federativa que o instituiu.

Palavras-chaves: Competência Tributária; Lei Ordinária; Resolução; Senado Federal; Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos.

LISTA DE ABREVIATURAS

art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITCMD	Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITD	Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
Nº	Número
PIS	Programa de Integração Social
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	13
2.1 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	21
2.2 LIMITES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	27
2.2.1 Imunidades tributárias.....	30
2.2.2 Princípios tributários.....	34
2.3 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO SOBREPRINCÍPIO.....	36
3 PROCESSO LEGISLATIVO.....	41
3.1 LEI ORDINÁRIA X RESOLUÇÃO.....	46
3.2 PAPEL DO SENADO NO ÂMBITO LEGISLATIVO.....	50
4 FENÔMENO TRIBUTÁRIO E O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS.....	55
4.1 ESPÉCIES TRIBUTÁVEIS E SUAS INCIDÊNCIAS.....	60
4.1.1 Modalidades de lançamento tributário.....	68
4.1.2 Consequências da constituição do crédito tributário.....	72
4.2 ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS, NO ORDENAMENTO BRASILEIRO.....	75
4.3 LEGISLAÇÃO BAIANA EM FACE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS X RESOLUÇÃO Nº 09 DO SENADO FEDERAL.....	80
4.4 COMPARATIVO DA COBRANÇA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS PELAS UNIDADES FEDERATIVAS.....	86
5 CONCLUSÃO.....	90
REFERÊNCIAS.....	96

1 INTRODUÇÃO

De início, cabe retratar a importância da temática levantada por este trabalho monográfico, ao passo que, busca elucidar como há de ser a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITD, realizada pelo estado da Bahia, diante aos futuros contribuintes no âmbito estadual.

Nesse aspecto, no primeiro capítulo, tem-se como implicação em que seja delimitar os conceitos condizentes à outorga da competência tributária, advinda do texto constitucional, buscando elucidar que o estabelecimento de toda e qualquer modalidade tributária, não está tida no texto constitucional, este exerce o papel instrutório, através do qual outorga a competência à então instituição dos tributos no ordenamento brasileiro, a Constituição Federal tem que ser vista como um direcionador de incumbência tributárias.

Corolário ao que fora dito no parágrafo supra, será compreendido que a unidade federativa então exercerá aquilo que fora delimitado pelo texto constitucional, por intermédio de uma dada atividade legislativa, a qual deva ocorrer mediante, via de regra, lei ordinária, uma vez que esta é tida como fonte primordial do Direito Tributário, porém, será buscado explanar todos os meios, bem como, ferramentas, que implicam em consequências voltadas ao exercício da atividade tributária que fora outorgada pelo texto constitucional.

Fora pesquisado quais são as fontes do Direito Tributário, ademais, as questões que vierem a limitar o exercício da competência tributária. Dentre as fontes, desde o início das pesquisas, busca-se explanar que tanto a lei ordinária, quanto uma determinada resolução, podem servir como balizadores da gênese da relação jurídica tributária.

Assim, a lei ganha devida importância no mundo jurídico, sendo o objeto do princípio da legalidade, o qual fornece, àqueles que estudam a matéria, uma visão de supremacia principiológica, pois a lógica principal do Estado Democrático de Direito é frear o autoritarismo estatal, sendo tal feito, almejado através da lei, a qual, consoante a isso, ainda serve como base à conceituação dos demais princípios nos diversos ramos do Direito.

É certo que o estabelecimento, via de regra, das modalidades tributárias, há de ser compreendido através da lei ordinária. O trabalho buscará explanar questões, as quais possam ser envolvidas acerca da liberdade de tal ferramenta legislativa, se não há nada no ordenamento que venha balizar a atividade legislativa que possui uma lei ordinária, para que então produza seus efeitos, ainda que em âmbito estadual.

O objetivo do presente trabalho não é questionar a legalidade da lei baiana que determina a instituição do ITD, mas sim, produzir uma análise, realizando assim uma comparação, entre a própria e a Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, isto pois, a partir da leitura de ambas ferramentas legislativas, resta notável um descompasso em suas incumbências, não se vislumbrando um aspecto tributário equânime para o mesmo fato.

Desta forma, o segundo capítulo, o qual será exposto, se presta a elencar como se dá o procedimento legislativo brasileiro, suas espécies, bem como por meio de cada qual se dará tanto a lei ordinária, quanto as resoluções que advirem do Senado Federal, chegando a um determinado ponto, sob o qual se explanará qual a força legislativa que a Resolução poderá obter no meio do Direito Tributário.

Ainda neste tópico, será evidenciado a força motriz, com a qual a resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal há de ser compreendida, como uma norma modelo, diante disso, resta claro que tal ferramenta venha a servir como um balizador da atividade legislativa estadual. No que se refere a resolução nº 9, esta implicará na moldura, com a qual os estados devam se pautar, em razão da instituição do ITD.

Assim, ultrapassada essas as questões fundamentais voltadas ao ensinamento básico do Direito Tributário, é chegado o terceiro capítulo, com o qual, se buscará explanar as questões condizentes ao ITD, em todos os seus aspectos, quer seja material, temporal, quantitativo e afins.

Sobrepujada as conceituações condizentes ao imposto central tema deste trabalho monográfico, perpassa-se para uma compreensão dentre as diferentes espécies tributárias que existem no ordenamento brasileiro. Em tempo, procede-se com a explanação do que se compreende por lançamento tributário, bem como qual, dentre as modalidades que compõem o sistema, adequa-se ao ITD.

Chegando assim ao foco deste trabalho monográfico, pois uma vez definida as questões que ensejam a lei ordinária, bem como as das resoluções do Senado Federal, almeja-se produzir um questionamento acerca da maneira pela qual o estado da Bahia procede com a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, vez que, é evidente um desencontro na redação, logo, na aplicação entre os instrumentos legislativos.

Seguindo assim com uma breve análise da lei instituidora do imposto aqui questionado, por outras unidades federativas da República Federativa do Brasil, buscando-se evidenciar, ainda

que de maneira breve, a aderência, ou não ao que determina a Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal.

Sendo assim finalizado o trabalho, através dos pontos de vistas que foram apresentados durante a escrita dos capítulos, alcança-se a posição no que tange ao ponto crucial do que fora estudado, ademais, resta demonstrado como ficaria a situações dos contribuintes que ainda encontram direito a uma possível restituição, pois não estão abarcados pelo prazo prescricional, além dos demais, que possuem tal direito prescrito.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária visa estabelecer regras, *standards*, de condutas para que haja o devido estabelecimento de um tributo dentro do ordenamento brasileiro, ocorre que como é de conhecimento por parte da doutrina, não se fala em uma mera criação de tributo, mas sim de seu devido estabelecimento, isto é, a partir do momento em que se pensa em uma conduta passível de tributação, corolariamente há a determinação das consequências da feitura da conduta no mundo concreto.

A obrigação tributária nasce de maneira espontânea, visto que o dever de adimplir com o tributo, objeto da prática no mundo fático, independe da vontade, do agora denominado contribuinte. Consoante ao exposto, pensa Geraldo Ataliba, que a obrigação tributária é uma diretriz de cunho obrigatório, uma vez concretizada a hipótese legal, uma vontade legal, é papel da pessoa em ceder pecúnia ao Estado, visto ocorrer a subsunção¹.

Uma relação jurídica tributária possui em cerne um conteúdo obrigacional, sendo aqui a obrigação principal da relação uma obrigação de dar. Por obrigação de dar, deve-se obter o entendimento em uma conduta do contribuinte em abastecer os cofres do Estado, logo, o desígnio da relação é a entrega da pecúnia².

A relação jurídica tributária, em qual no bojo estará a obrigação descrita, sempre terá em um dos polos entes públicos, o que faz com se aplique a todos os casos normas de Direito Público, estando as normas de Direito Privadas sendo utilizadas, quando as primeiras não suprirem, ou seja, deixarem lacunas para soluções das questões³, o que faz concluir que a atividade tributária é a base da sustentação econômica do país, fato esse que eleva a carga de importância da atividade discutida.

O Código Tributário Nacional – CTN, em um dos seus diversos artigos estabelece o que se deve entender defronte do instituto da obrigação tributária, ocorre que apesar de ser uma lei ordinária, o código foi recepcionado pela Constituição de 1988 como uma lei complementar, sendo uma norma mais específica em face do tema, pois não cabe a Constituição versar acerca do regramento tributário, todavia, tão somente atribuir competência aos entes federativos.

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 21.

² *Ibidem*, p. 32.

³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 40.

Ao observar o art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, enxerga-se a gênese do dever de adimplemento tributário, quando praticado o fato gerador descrito em norma, sendo extinto apenas no momento da quitação⁴.

Ao entrar na seara dos ditames condizentes ao entendimento de fato gerador, é de suma importância trazer à baila os pensamentos de Geraldo Ataliba. O autor crê que as descrições fornecidas pelos legisladores estatais são meramente normativas, sem efeito tributário, até o passo de sua concretização no mundo dos fatos⁵.

Entretanto, Ataliba, nomeando o fato gerador como fato imponible, suscita a lógica de quando houver uma concretude do dispositivo legislativo, ora hipótese de incidência, ensejar-se-á a relação obrigacional tributária⁶.

Destarte há que se falar que um determinado enquadramento do fato concreto à norma, no caso a hipótese de incidência tributária, é suficiente para proporcionar o nascimento da obrigação, ou seja, a partir da subsunção a obrigação tributária surge, sem que possa haver uma contestação a respeito de tal.

Roque Antonio Carrazza⁷ versa que, uma vez exercitada a competência tributária, nasce aos futuros contribuintes um estado genérico de sujeição, visto que não podem se abdicar do véu que cobra a hipótese normativa.

Portanto, cada fato gerador deve ser analisado isoladamente, pois a cada prática apartada, ocorrerá o nascimento de uma nova obrigação tributária, a qual não estará interligada com a anterior, não podendo ser alegado uma possível, e ilegal, bitributação⁸.

Partindo às premissas relacionadas a competência tributária, é mister observar o art. 150, inciso I da Constituição Federal do Brasil, datada em 1988, sendo a tributação uma prática típica do Estado, por isso regradada primariamente pelas normas de Direito Público, a qual não pode ser delegada, bem como exercida nos devidos ditames da hipótese de incidência⁹.

Logo concluisse que, o embrião do Direito Tributário, por consequência da competência tributária similarmente, é o Direito Público, por isso, com os olhos voltados ao artigo supra, vê-

⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 68

⁶ *Ibidem, loc.cit.*

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. ver. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 603.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.*, p. 73.

⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 33.

se que a competência para instituição de todo e qualquer tributo é outorgada pela Constituição, despontando, mediante leis ordinárias, as diversas espécies tributárias, para que sejam capazes de produzirem efeitos no ordenamento jurídico pátrio.

À luz do Código Tributário Nacional¹⁰, tem-se de fácil percepção que a competência legislativa para instituir uma modalidade tributária é outorgada pela Constituição Federal, tal como as próprias limitações que são postas na legislação maior do ordenamento pátrio.

Equidistante a uma das cláusulas pétreas do Estado brasileiro, o pacto federativo, o qual fornece a ideia de descentralização política, deve-se entender que assim caminha o Direito Tributário, pois, por mais que se encontre na Constituição Federal uma espécie normativa geral, cada ente federativo terá sua própria competência para estabelecer um determinado tributo.

Competência essa que decorre do texto da Carta Maior, além de por esta, acabar sendo limitada, a lógica abarca que os tributos tidos como municipais, devem ser legislados em âmbito municipal, respeitando à vontade, corolariamente, a democracia nacional¹¹.

Não há no Brasil uma centralização da prática tributária, porém quando observada a existência de normas gerais, estas não de ser respeitadas, pelos entes hierarquicamente inferiores. As normas com esse amplo caráter, não podem exercer função substitutiva de competência tributária, atribuída pela Constituição, de tal sorte que a competência tributária não pode ser delegada, bem como não é permitido que haja usurpação de competência, não obstante ser o ente silente, no que concerne ao exercício de tal¹².

É perceptível que, como exposto as normas gerais não servirão como parâmetro de enquadramento, quando comparada com a criação legislativa tributária dos entes federativos, em momento algum, tais normas podem aparelhar o processo designado a competência tributária atribuída pela Constituição.

Com os olhos voltados ao texto constitucional, é de fácil percepção no artigo 145, que é papel da Lei Suprema em outorgar competência aos demais entes federativos, a qual estará voltada ao estabelecimento de impostos, taxas e afins¹³.

Dessa maneira, em síntese, denota-se que não há a criação de tributos por tal legislação, portanto resta a cargo de uma lei ordinária instituir um tributo, ao passo que uma vez determinada a

¹⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro CTN Comentado**. 14. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 60.

¹² *Ibidem*, *loc.cit.*

¹³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

competência pela Constituição, à responsabilidade é do ente em ultrapassar um processo legislativo, para então passar a tributar.

Nas palavras dos professores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo¹⁴ chega-se a definir competência tributária:

Como a atribuição ou o poder 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.

Um dos artigos mais importantes do texto constitucional, no que se refere à competência tributária, é o art. 24, o qual reflete a noção da estruturação desta no Brasil. Partindo da leitura desse, denota-se que a competência tributária é concorrente aos entes, do parágrafo supra, estando à União o cargo de fixar normas gerais, de modo que ao analisar os demais entes, percebe-se uma competência supletiva¹⁵.

É mister pronunciar acerca dessa fragmentação da competência tributária, por conta da ausência de hierarquização entre os entes, por mais que seja atribuição da União em estipular os critérios gerais, são todos esses entes alocados em um mesmo nível hierárquico, recorrendo à Constituição para pormenorizar seus poderes e suas incumbências tributárias¹⁶.

Essa repartição de competência, como depreende Kiyoshi Harada¹⁷ em seu livro, é em si mesmo uma limitação a atividade tributária, visto que uma vez determinado o alicerce ao exercício do estabelecimento de um tributo, em um outro viés, priva os demais entes de procederem com especulações legislativas condizente a atividade realizada, ou seja, veda a prática por ente que não fora contemplado com tal função.

Como é de se presumir a competência tributária possui determinadas características, com bem explana Roque Antonio Carrazza¹⁸ em um primeiro momento devemos enxergar a Privatidade, visto que a outorga da competência permeia a atuação de um único e exclusivo ente, restringindo os demais, em concretizar tal tributação.

¹⁴ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 8. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 2-3.

¹⁵ *Ibidem*, p. 4.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 417.

¹⁷ *Ibidem*, p. 418.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. ver. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 615.

Contudo não se circunscreve apenas na característica do parágrafo supra. Consta a característica da Indelegabilidade, visto que a doação feita pela Lei Básica de 1988 não pode ser repassada, transferida, em sua totalidade¹⁹.

Impõe-se a necessidade de explanação acerca das duas características, com maior conexão, sendo a Incaducabilidade e a Facultatividade, visto que aquela, por mais que haja a doação da competência pela Lei Maior, o ente não está obrigado a exercê-la, conservando-se no tempo²⁰. À medida que essa, permite concluir que o ente político é livre ao exercício, bem como, a se manter inerte.²¹

A incaducabilidade expõe uma característica de extrema importância em face do instituto tido como competência tributária, isso pois, uma vez esta outorgada, não vai perecer com o passar dos anos, ainda que não venha a ser exercida pelo ente detentor, assim não há como decair na inércia do ente, como sucede com o Imposto Sobre Grandes Fortunas, o qual nunca fora legislado pela União, ente competente para tal, isto é não resta claro qualquer limitação temporal.

Paulo de Barros²² esclarece que o texto constitucional é produzido para vigor durante um determinado tempo, assim os entes federativos não podem ficar como réus do ciclo, visto que o próprio texto da Carta Maior restaria comprometido, pois segmentos textuais iriam se esmiuçando ao passo da inércia, por isso a competência tributária uma vez outorgada é perene.

Condizente a facultatividade compreende-se uma abundante concatenação, pois como visto a competência tributária não se perde no tempo, ademais o ente, para quem está fora atribuída, não se vê obrigado a exercitá-la, em outras palavras, ele possui a faculdade de operá-la, para nas muitas vezes abastecer seus cofres.

Uma crucial exceção deve ser lembrada, pois ao se falar em Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, não se observa a facultatividade deste tributo²³, pois se assim ocorresse a inércia por qualquer Estado-membro, ou até mesmo o Distrito Federal, entes estes competentes, seria perdido a lógica sistêmica tributária nacional do imposto em questão, e o próprio iria se esvaír.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 779-780.

²⁰ *Ibidem*, p. 788.

²¹ *Ibidem*, p. 795.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 235.

²³ *Ibidem*, p. 236.

Obtendo como base as lições de Roque Carrazza, é de importância salutar o princípio da Inalterabilidade, visto que o ente que herdou a doação voltada ao exercício de decretada instituição do tributo, deve manter-se dentro dos limites da outorga²⁴, o que leva a conclusão da impossibilidade de ampliação pelo herdeiro, pois atingiria determinadas situações, em suas delimitações das hipóteses de incidências, as quais não foram pelo legislador constituinte pensado.

Essa ideia de inalterabilidade é voltada então ao legislador infraconstitucional, o qual está colocado entre as barreiras, entre as paredes normativas atribuídas pela Carta Maior, está impossibilitado de ultrapassar tais parâmetros, sob pena de usurpar aspectos, os quais originalmente não lhes pertenciam.

Uma última característica abraçada pela competência tributária é a Irrenunciabilidade, pois é autorizada a pessoa política se manter inerte em voga da outorga de competência, contudo não pode haver renúncia em razão de tal, visto que a cessão tem origem no Direito Público Constitucional, logo são indisponíveis²⁵.

Contemple que a irrenunciabilidade é uma característica que decorre das demais, aqui já apresentadas e debatidas, as Pessoas Políticas não podem se desfazerem de suas competências, isso se estende ao campo tributário, pois do contrário não haveria razão de ser em todas as demais características.

Então por competência tributária há que se falar em uma outorga de atribuições pela Lei Suprema do ordenamento brasileiro aos seus entes políticos, para que estes desenvolvam, em processos legislativos nos parâmetros próprios, visto serem representantes democraticamente eleitos pelo povo, as instituições tributárias.

Dado o saneamento de tal, através de leis ordinárias como regra, não de tributar a poluição objetivando a obtenção de provento ao sustento do Estado de uma forma geral, bem como reverter aquilo que lhe fora entregue, custeando por vezes questões sociais.

Como bem explana Carrazza, não há o que se falar em poder tributário, pois esse não é absoluto, incondicionado, sem regras, mas sim em uma competência tributária, sistema este regrado, pormenorizado, limitado pelo direito positivo, a competência tributária nada mais é do que a manifestação da autonomia da pessoa política, portanto, deve estar condizente ao ordenamento.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 792.

²⁵ *Ibidem*, p. 794.

Veja que assim pode-se dizer que a competência tributária é uma ferramenta ao estabelecimento de tributos no ordenamento pátrio, entretanto de maneira abstrato, pois a concretude será obtida apenas com a lei instituidora, capaz de delimitar todos os elementos básicos²⁶.

Já sobrepujada a definição de competência tributária, como o institui que fora destinado pela Lei Maior aos entes políticos de sua estrutura federativa, deve-se ater atenção a diferenciação do próprio, junto aos entendimentos por capacidade tributária, em razão da proximidade nominal e funcional, normalmente padecem em equívocos.

Enunciando os ensinamentos dos professores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, em obra conjunta, uma vez outorgada a competência tributária à pessoa de Direito Político, quando houver a instituição do tributo, essa passará a compor a relação obrigacional tributária, via de regra no polo ativo, apenas essa pessoa pode estabelecer o tributo que é objeto da cobrança, contudo há a possibilidade de delegação a pessoas de direito público, ou privado, para ocuparem o polo dessa relação²⁷.

Desde logo é notável que a capacidade tributária ativa se prende em funções executivas, divergentes da legislativa, ocorre que há uma lacuna entre as atribuições executivas e legislativa, quando outorgada a competência, estando a capacidade tributária ativa interligada as de cunho executivo.

Apossando-se do princípio da indelegabilidade da competência tributária, o qual possui a base legal observada no art. 7º do Código Tributário Nacional, em seu *caput*, faz a ressalva que a arrecadação, bem como a fiscalização, são passíveis de delegação²⁸ pelo ente político do Estado, logo a própria legislação pátria salienta que não é a competência, como um todo, indelegável, mas sim a atividade legislativa, visto que ainda não de ser superadas as funções administrativas da competência tributária.

Observa-se que as exceções feitas no art. 7º do CTN ao certo não são rigorosamente, isto é, de fato, ressalvas a indelegabilidade do art. anteriormente citado, isso pois, com a cessão dessas funções administrativas, logo arrecadar e fiscalizar, não se vislumbra o teor legislativo, portanto não ampliam o alcance da cobrança tributária, a qual situa-se na função legislativa²⁹.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 597.

²⁷ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 8. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 4.

²⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 125.

A partir do momento em que há a delegação dessas funções administrativas, configura-se a chamada Capacidade Tributária Ativa, a qual nos entendimentos de Regina Helena Costa³⁰, resume-se na arrecadação e fiscalização, desta, de tributos, não abarcando nada além das duas atribuições.

De certo modo a capacidade tributária ativa fornece ao ente o poder, conseqüentemente o ônus, em atuar perante uma relação jurídico tributário, uma vez o fato impositivo ter sido realizado no mundo concreto.

Em homogeneidade à capacidade tributária ativa está a parafiscalidade, a qual impõe-se entender, especificadamente, pela delegação daquela, ou seja, das funções administrativas, para uma pessoa, seja de direito público, ora de direito privado, mediante lei. Ponto crucial ao significado do instituto da parafiscalidade é que o ente que recebeu a incumbência, tem o encargo de atingir o interesse público³¹.

Ocorre que em momento algum a parafiscalidade consegue inferir em violações ao princípio da indelegabilidade condizente a competência tributária, isso pois, a delegação se prende apenas as matérias executivas, como dito: arrecadação e fiscalização, mas não da função legislativa, a qual é voltada a criação normativa do tributo.

Roque Antonio Carrazza³² entende que não há qualquer embaraço legal à pessoa diversa, daquela que instituiu o tributo, possa proceder com a arrecadação, pois o que de fato é indelegável, no molde da legislação, é a competência tributária, mais especificadamente a sua função legislativa, atribuída pela Constituição.

Pela parafiscalidade acaba sendo verificada uma alternância no sujeito ativo da relação jurídico tributária, sendo que este ente, de Direito Público, ou, até mesmo, de Direito Privado, passa a arrecadar o tributo, logo exerce a função de cobrança, ainda que o destino do recurso obtido não seja direcionado a ele.

Por conseguinte, sobeja clara diferenciação entre os dois institutos, pois não é correto falar que a competência tributária é delegável, visto que a própria respeita o princípio da indelegabilidade. Todavia, a capacidade tributária ativa, a qual é parte integrante daquele instituto, pode plenamente ser delegável, são as funções administrativas, as quais não ampliam

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 181.

³¹ *Ibidem*, p. 182.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 271

a competência legislativa, não alcançam novos sujeitos que possam ser considerados contribuintes.

2.1 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Há que se falar, que o vocábulo fontes é oriundo do latim: *fons*, o qual tem significado como nascente de água, como cita Paulo Nader³³ em seu livro, pois ao se estudar fontes, o que se busca é o entendimento acerca da origem social, para produzir seus efeitos jurídicos.

Para Paulo de Barros, seriam as fontes do direito estruturadas em eventos hierarquizados, dos quais, tem-se o início através na assembleia constituinte, sendo que os conseguintes, estão a ela parametrizados³⁴.

É sabido que a Constituição Federal outorga competência aos entes de direito político voltada ao estabelecimento das modalidades tributárias permitidas no ordenamento nacional, porém com a atribuição pode o ente restar silente, bem como cumprir um determinado caminho, para que possa, concretamente, definir as hipóteses de incidência, isto é, a hipótese legal, a qual deverá ser concretizada através do fato gerador.

Assim, faz-se necessário delimitar as fontes capazes de procederem com o estabelecimento dos tributos dentro do território brasileiro, uma vez cedida a competência, não ficando o ente político inerte, deve percorrer um determinado caminho. Por fonte, denota-se o entendimento por aquilo, que dá origem à algo, como dito anteriormente, assim era visto minuciosamente as mais conhecidas fontes do Direito Tributário.

Iniciando-se a explanação, dentre todas as modalidades de instituições de tributo, a Constituição Federal há de ser considerada como o marco de fundamentação de validade, isto é, além de outorgar a competência aos entes, estes próprios obtêm o encargo de amoldarem suas normas a Lei Suprema³⁵.

Uma lei que advém da Constituição detém sua importância, visto ser um instrumento soberano, o qual, em uma visão escalonada, encontra-se acima de todas as demais normas do ordenamento

³³ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 37. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 141.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 81.

³⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 642-643.

nacional servindo de parâmetro para todas as legislações que forem sendo originadas com o passar do tempo, durante a vigência do texto constitucional.

Como visto, fora determinado que, a Constituição Federal é quem outorga competência, assim no mais das vezes, vai explanar como hão de ser realizadas, alteradas ou até mesmo extintas, isto é, versam não da matéria, mas do procedimento, como deve ser a atuação da União, Estados-membros e Municípios³⁶.

O doutrinador Luís Eduardo Schoueri³⁷ acredita que o texto constitucional fornece uma conformidade a todo o sistema tributário nacional, já que é o meio pelo qual os entes vão obter o respaldo de sua atuação, bem como sofrerão limitações impostas pelo próprio texto.

É salutar entender as normas da Lei Suprema como sobrenormas, uma vez que, não explicitam as condutas passíveis de tributação, por quem recebera a competência, mas sim os cânones que as legislações infraconstitucionais devem respeitar, não sendo assim o adequado centro legislativo para criação de tributos³⁸.

Isto posto pois, em consonância com o pensamento de Paulo de Barros³⁹, pela posição que ocupa a Constituição, não seria o campo jurídico mais conveniente a determinação das hipóteses normativas da seara tributável, visto que, originaria uma espécie de atecnicidade, não sendo percebida com bons olhos pela restante da sociedade.

Portanto, a Constituição Federal não é propriamente uma fonte formal do Direito Tributário, enquadrando-se em uma balizadora de atuação, como em todos os outros ramos do Direito, porém, aqui de importância máxima, vide estar em um dos polos da relação obrigacional tributário um ente político, isto é, decorrente do pacto federativo, não são meras relações interpessoais, doutrinadas pelo Direito Privado, mas sim com uma ótica consubstanciada no Direito Público.

Obtendo um devido condão de importância, carece de ser pormenorizada as leis ordinárias, as quais serão, pela maioria da doutrina, consideradas como espécie de fonte primordial do Direito Tributário. Sinteticamente, após a outorga de competência pelo Lei Básica de 1988, cabe ao outorgado o exercício do estabelecimento do tributo, objeto dessa outorga, como já fora dito.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 83.

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 71-72.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 83-84.

³⁹ *Ibidem, loc. cit.*

Entretanto o exercício de tal, é visto como uma faculdade pelo ente, podendo este remanescer silente, sem que haja qualquer violação legal a tal.

As leis ordinárias podem ser editadas tanto pela União, quanto pelas Unidades Federativas e os Municípios. Tal hipótese legislativa é o azo mais adequado a desvelar os dizeres da regra-matriz da maioria das modalidades dos tributos, é uma ferramenta de excelência em razão da criação de uma hipótese de incidência, tem-se imposição então de preconizar as obrigações acessórias, as quais acompanham a obrigação principal condizente ao adimplemento do tributo⁴⁰.

Há que se falar, que não se avista qualquer hierarquia entre as leis ordinárias, quando feita comparação com a produção dos entes políticos do ordenamento, como explana Paulo de Barros⁴¹, vige entre estas pessoas o princípio da autonomia, por consequência, deve-se observar, que as criações legislativas não de obter o mesmo status jurídico, sendo divergente apenas no que tange ao alcance de sua competência e produção de efeito.

Na visão de Luciano Amaro⁴² a lei ordinária é o meio pelo qual há a criação do tributo, sendo o procedimento pelo qual o ente competente vai exercitar aquilo que fora outorgado pela Constituição Federal.

Como visto, persiste no ordenamento atual, que cabe a lei ordinária, produzir o estabelecimento de um tributo, via de regra, assim delimitar todos os seus aspectos capazes de ensejarem uma obrigação tributária, fazendo nascer a relação jurídica tributária, entre um futuro contribuinte, junto ao ente político instituidor do tributo.

Todavia, não se restringe apenas a essa função os dispositivos normativos ordinários, ocorre que, cabe também a estes, delimitar não apenas a obrigação principal da relação tributária, que se pode entender como a de adimplir o tributo, mas também as obrigações acessórias, que divergente da lógica de todo a estrutura do Direito, não acompanham as principais.

Seriam as obrigações tributárias acessórias, aquelas que vão decretar abstenções ou comissões de condutas, dirigidas ao já entendido como contribuinte, voltadas a seguridade para o Estado, em que este se assegure do recebimento do crédito tributário oriundo da obrigação principal, bem como consiga estabelecer sanções, em face do inadimplemento, como exemplo, o estabelecimento de multas⁴³.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 85-86.

⁴¹ *Ibidem*, p. 85.

⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 200.

⁴³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 206.

Cabe lembrar, que o legislador ordinário competente possui a incumbência de se amoldar ao que fora difundido pela Constituição Federal, ao atribuir a competência tributário, não podendo extrapolar os limites, pelo Texto Maior, já demarcados, ou seja, a Constituição é uma espécie de limitador em matéria tributária.

É mister ressaltar mais alguns instrumentos que possuem a logicidade próxima as leis ordinárias, como as Medidas Provisórias. Pensadas pela Constituição Federal de 1988, para uma parcela menor dos doutrinadores tributários seriam estas capazes apenas de versar, quando se tratar de competência tributária, em face de impostos extraordinários, bem como empréstimos compulsórios de calamidade pública e guerra externa.

Como é notório, as Medidas Provisórias são decretadas pelo Presidente da República, submetidas ao juízo do Congresso Nacional, por isso, acabam por obter um paralelismo junto ao instrumento discutido anteriormente, as leis ordinárias, ainda que passem a produzir efeitos imediatos quando publicadas⁴⁴.

Essa espécie normativa, por determinação da Lei Básica de 1988, art. 62, possui força de lei, quando adentra ao ordenamento, ainda que de maneira temporária, nos casos de relevância, ou urgência⁴⁵, sendo que, ultrapassada a Emenda Constitucional - EC nº 32 de 2001, não há discussões sobre tal instrumento normativo versar a respeito de matéria tributária, tanto para instituição, quanto majoração das espécies tributárias⁴⁶.

Todavia, há um certo limite a extensão dos efeitos das Medidas Provisórias, isso pois, estas não vão poder discorrer diante matérias destinadas a lei complementar, na seara tributária, um empréstimo compulsório, então, não pode ser instituído por este diploma⁴⁷.

Um ponto crucial ao entendimento das Medidas Provisórias, como fonte do Direito Tributário, é que, este preceito normativo não padece de observação ao princípio da anterioridade da lei tributaria, como versa Regina Helena⁴⁸.

Logo, em uma dada situação relevante, ora de urgência, por conta de tais aspectos, a Medida Provisória é capaz de seguir com a cobrança do tributo instituído, no mesmo exercício

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 85.

⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 97.

⁴⁷ *Ibidem, loc. cit.*

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 57.

financeiro fiscal, ora antes mesmo aos noventa dias de sua publicação, a conhecida noventa pelos doutrinadores do Direito Tributário.

Ainda no campo de fontes, carece de ser explanada a Lei Complementar, a Constituição reservou uma importante atribuição a esse arquétipo legislativo, visto que, é através de tal, que se darão a modalidade tributária conhecida como Empréstimo Compulsório, de competência residual da União⁴⁹.

Convém recordar, que Lei Complementar são aquelas destinadas a criação de normas gerais em face de determinado assunto, podendo a Lei Básica de 1988 estabelecer a instituição de determinada espécie tributária através do tipo legislativo, aqui em comento. Nesse ponto há que ser dito, que o próprio Código Tributário Nacional, foi recepcionado pela Constituição atual, como Lei Complementar, sendo a grande base para o Direito Tributário.

Como explana Regina Helena Costa⁵⁰, carece esclarecimento sobre a distinção entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária, mediante um critério formal, visto que a primeira possui um quórum qualificado, todavia ainda há o critério material, através do qual se percebe a distinção das matérias tratadas, pois, a Lei Complementar é tida como veículo de matérias gerais.

No que tange a uma hierarquia entre essas duas espécies de legislação, deve-se observar que prevalece a corrente doutrinária, a qual versa em uma hierarquia necessária, isso pois, ambos se balizam no texto constitucional, não havendo hierarquia, mas esta seria necessária, pois, por vezes, a Lei Ordinária deve retirar suas diretrizes da Lei Complementar.

Doutrinadores do ramo ainda abarcam os Decretos-Legislativos como mais uma fonte, visto que, uma vez aprovado por maioria simples pelo Congresso Nacional, acaba por introduzir, no ordenamento pátrio, as normas tributárias advindas de tratados e convenções internacionais, possibilitando um paralelismo pelo mundo.

Para o Direito Tributário, pode-se elencar como fonte os Tratados Internacionais, os quais não são observados apenas na esfera tributária, mas sim em prol de todo o ordenamento nacional. Todavia, é inverídico quando um determinado dispositivo do Tratado propõe a revogação de lei interna destinada a legislação tributária⁵¹. Isso pois, ainda que ratificada qualquer espécie de

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 85.

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 52

⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 101.

Tratado, não pode esse ser instrumento de alteração das leis internas, sendo possível ao signatário estabelecer reservas, mediante o ocorrido.

Essa determinada fonte do Direito Tributário, não pode ser esquecida, pois, por diversas vezes, estipula-se meios, através dos quais seja impossibilitada uma bitributação no domínio internacional, o qual não está regulado e exclusivamente por uma norma de origem do Direito Brasileiro, por isso carece o tratado ser ratificado, para que então seja cumprido pelo signatário.

Um dos temas centrais do presente instrumento de pesquisa monográfica, são os atos executivos do Poder Legislativo denominados como Resoluções, as quais podem ser estudadas também dentro do rol das fontes do Direito Tributário. De início, percebe-se que, do dito ato, permite-se extrair determinados mandamentos em voga da matéria tributária.

O autor Kiyoshi Harada acredita que as Resoluções são deliberações do Congresso Nacional, o qual é composto pelo Senado Federal e Câmara dos Deputados. A primeira casa obtém competência para sustar a vigência de lei que venha a ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal⁵².

Através de Resoluções, pode-se haver a limitação de alíquotas dos impostos de competência estadual, tal competência provém do texto constitucional, visto que o Senado Federal é um órgão de representatividade das unidades federativas no âmbito legislativo do Estado como um todo.

De maneira muito consubstanciada, Paulo de Barros⁵³, aduz que as Resoluções não podem ser entendidas como lei em sentido estrito, entretanto contêm o revestimento de *status* das leis ordinárias, as quais como dito em momento anterior, são as fontes primordiais do Direito Tributário, é passível de conclusão então, que o instrumento é uma ferramenta primária do ramo do Direito em questão.

A Constituição Federal⁵⁴ em seu art. 155, § 1º, IV, prevê que cabe ao Senado Federal, através das Resoluções estabelecer as alíquotas máximas do Imposto de Transmissão Causa *Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direito - ITD, imposto esse, de competência dos estados, componentes da União.

⁵² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 344.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 95.

⁵⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

Logo, é de domínio do Senado Federal pormenorizar os parâmetros em voga do ITD, devendo as leis ordinárias, que estabelecem o tributo, emoldurassem às Resoluções, pois de certa maneira estaria a sua atuação limitada.

Padece o entendimento de que, as normas com diretrizes nacionais não de ser abraçadas pelos entes hierarquicamente inferiores, portanto, concerne a obrigação de abstenção ao se deparar com definidos balizadores de condutas estabelecidos em nível pátrio, determinantes ao andamento da jurisdição una estatal.

O autor Paulo de Barros⁵⁵, em seu livro, ainda estabelece instrumentos secundários, no que tange as fontes do Direito Tributário, sendo estes atos normativos, os quais estão de maneira subalterna à lei, seriam estes; o decreto regulamentar, de competência dos chefes do executivo, não podendo o decreto ampliar, ora minorar a lei, por estar diante âmbito de determinada lei.

Mas também, podem ser exemplificados esses instrumentos secundários, como as instruções ministeriais, além das circulares, estas que visam a uniformização do serviço administrativo. Por fim, as portarias, ademais as ordens de serviço e outros diplomas das autoridades administrativas.

2.2 LIMITES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Já enunciada os parâmetros da competência tributária, faz-se necessário explanar em torno dos institutos, componentes do Direito Tributário, os quais não de limitar o exercício da própria, uma vez outorgada essa competência ao ente federativo capaz de procedê-la, objetivando o cumprimento da obrigação tributária.

Contemple que, a partir do momento em que a Lei Suprema executa a outorga de competência a determinados entes federativos, ou seja, os entes políticos, de certa maneira, executa uma limitação de competência, visto que, os demais não poderão legislar, de maneira concorrente, ao que fora direcionado a um específico, assim, desde os primórdios do nascimento da relação tributária entre os entes políticos, essa já nasce impondo limitações ao seu exercício.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 96-97.

Nesta alçada, elenca-se a repartição de competência, pois como versa Regina Helena⁵⁶, é uma autêntica limitação a competência tributária, o momento em que a Constituição Federal procede com a repartição, principalmente de maneira privativa, acaba assim, por excluir os demais entes que não receberam a outorga.

Quando se fala em limitações ao exercício da competência tributária, é posto à tona, situações nas quais, os entes não estão possibilitados de exercer a tributação diante das diversas modalidades de tributos existente no ordenamento nacional.

Por repartição de competência, deve-se entender pelo rol de obrigações destinada a cada ente político do sistema jurídico pátrio⁵⁷, acabando assim por restringir o exercício àqueles que não obtiverem tal. Cabe trazer à baila, que não se denota do texto constitucional, qualquer obrigatoriedade voltada a realização da repartição de competência, mas, ainda assim, o legislador constituinte originário o fez, por conta da logicidade que permeia o princípio da capacidade contributiva.

Isso pois, as possibilidades de tributação no ordenamento brasileiro são deveras numerosas, assim, cada ente poderia resultar na tributação de um mesmo fato, impactando na capacidade contributiva do agora contribuinte, ou seja, ocorreria uma duplicidade, diante essas fartas ocasiões à concretização da incidência tributária sob o mesmo objeto, sobrepujando a capacidade contributiva⁵⁸.

Perceba assim, que o sistema nacional tributário visa a proteção de seus possíveis, também prováveis, contribuintes. Não somente, uma vez a relação jurídica tributária constituída, mas também, antes dessa ser concretizada, para que não implique de maneira abundante na capacidade contributiva deste, bem como não seja tributado mais de uma vez sobre o mesmo fato gerador.

Não sendo tal repartição observada, ocorreria a famosa bitributação, isso levaria a invasão inconstitucional de competência, por um ente político, visto que não fora ele quem recebeu tal atribuição da Lei Básica de 1998, dificultando assim, todo o sistema criado pelo legislador contribuinte originário.

Ao passo em que os doutrinadores do ramo do Direito aqui discutido, versam a respeito de uma divisão doutrinária do que se entende por competência, acaba-se por enxergar as limitações

⁵⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 74.

⁵⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 260.

voltadas à tal de maneira mais didática, sendo que a divisão arrola as seguintes categorias: privativa; comum; residual; extraordinária.

A doutrinadora Josiane Minardi⁵⁹ expõe que seria a Competência Privativa, aquela à qual, o texto da Carta Magna dirige a um ente em específico, o qual passa a ser dotado de exclusividade, como fora dito em momento anterior, fornecendo a lógica de que, por regra, a competência tributária nasce restringida, não fica ao bel prazer dos entes políticos uma autodeterminação, cabe um adendo, que o ente não pode se distanciar do que pela Constituição fora determinado como diretriz tributária.

Divergente ao parágrafo acima, encontra-se a Competência Comum, fato esse que o texto constitucional, circunstancialmente, logo com as devidas barreiras à instituição de tributos, possibilita que todos os entes federativos do ordenamento tributário procedam com a instituição de certos tributos, fato este que, ocorre com as Contribuições de Melhoria e também com as Taxas⁶⁰.

Prepondera devida importância pautar os ditames concernentes a Competência Residual, a qual por intermédio da Constituição Federal⁶¹ em seu art. 154, inciso I, viabiliza a criação de tributos, pela União, mediante Lei Complementar, a feitura de impostos, desde que este não seja cumulativa, tampouco, esteja previsto no texto da legislação maior do país.

No mesmo artigo da Lei Básica de 1988⁶², porém, agora em seu segundo inciso, é visível a Competência Extraordinária, a qual ministra o entendimento que, em face de situação inesperada, leia-se situação de guerra, ou na iminência desta, ainda que externa, pode a União, estabelecer tributos, por mais que não estejam no rol delimitado pela Constituição, ofertando uma devida proteção aos jurisdicionados, diante da situação de calamidade em que o país se encontra.

Perpassa pela noção de limitação a ideia de imunidade tributária, bem como o respeito aos princípios regentes do Direito Tributário. Ocorre que pela noção de imunidade tributária, é mister ressaltar, ser diametricamente inversa, a noção de competência, uma vez que a Lei Básica de 1988 veda o exercício de tal atribuição frente determinadas pessoas ou fatos⁶³.

⁵⁹ MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário** 5. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 53.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 54.

⁶¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

⁶² *Ibidem*.

⁶³ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 131.

Apesar de ser um instituto próximo ao da isenção, a imunidade tributária se diferencia daquela, uma vez que é determinada pelo texto constitucional, isto é, enquanto a isenção, como em momento anterior dito, necessita ser instituída pela lei, a imunidade tributária tem sua origem na Carta Magna, não se enseja em razão da lei⁶⁴.

Posicionar os princípios como preceitos limitadores da competência tributária, é evidenciar que, todos ocasionam as diretrizes do exercício tributário, ainda que, a partir da outorga ofertada Constituição possibilite a atividade tributária, essa não pode ser direcionada ao bel prazer do ente, é imprescindível que haja o enquadramento dentro da lógica principiológica do ordenamento.

Por conseguinte, será então evidenciado algumas das características de ambos os institutos, para que reste incontestável os pontos divergentes entre ambos, bem como as individualidades de cada, além das hipóteses de ocorrência.

2.2.1 Imunidades tributárias

As imunidades tributárias estão postas no texto constitucional em seu art. 150, todavia, o próprio se direciona apenas aos impostos, isto é, restam ainda elencar imunidades fronte contribuições e taxas, as quais estão espaçadas dentro da Lei Básica. Note que, o art. 150 versa das imunidades em razão do objeto da relação tributária, bem como em face das pessoas que compõem o liame obrigacional⁶⁵.

Condizente as taxas, é passível de interpretação em prol das imunidades sua pormenorização dentro do Sistema Tributário Nacional, em seu art. 5º, inciso XXXIV, três possibilidades, as quais as evidenciam a imunidades referentes as taxas. Por outro lado, ainda que texto constitucional exponha em sua escrita a palavra isenção, a partir da leitura do art. 195, § 7º, estão evidenciadas as imunidades das contribuições sociais.

Destarte, é passível elencar a distinção de imunidade tributária com alguns outros institutos, como isenção e não incidência. Perceba que, diferente de imunidade, isenção tributária é uma exclusão, a qual decorre por força de lei, não fica ao bel prazer do ente político competente, se

⁶⁴ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 132.

⁶⁵ *Ibidem, loc. cit.*

exclui fatos que até então seriam tidos como fatos geradores, tais fatos são retirados da regra matriz do sistema tributário⁶⁶.

Nesse diapasão, seria a isenção tributária uma espécie de desobrigação, isto é, liberação, do adimplemento do tributo devido em virtude da ocorrência do fato gerador no mundo concreto⁶⁷, cabe lembrar que tal licença apenas pode ocorrer por força de lei.

O doutrinador João Roberto Santos Régnier,⁶⁸ acredita ser a isenção tributária uma postulação negativa ao que fora determinado pelas diretrizes da tributação, assim, defende a ideia de ser um instituto jurídico, não crê ser uma dispensa legal, mas sim uma recusa ao regramento, ainda que seja como doutrina majoritária o entendimento da dispensa legal.

Hodiernamente, sobrevive pacificado, o entendimento de isenção tributária como uma dispensa com gênese em lei, ansiando o não pagamento tributário, ainda que haja a subsunção de uma conduta humana ao disposto como fato gerador nas normas tributárias, isso por vezes acontece no ordenamento pátrio, como forma de incentivo a economia, pois, tal gasto acaba por ser revertido a proveito de uma atividade comercial.

O Código Tributário Nacional – CTN⁶⁹ em seu art. 97, inciso VI, deixa expresso, que a isenção tributária apenas vai decorrer de lei em sentido estrito, sendo papel desta demarcar as delimitações condizentes a tal dispensa tributária em vista do caso concreto, se distanciando assim das imunidades tributárias, as quais são definidas pelo texto da Constituição de 1988.

Outro ponto, capaz de demonstrar uma diferença entre os institutos, é voltado ao art. 177 do Código Tributário Nacional - CTN⁷⁰, observando o inciso segundo, percebe-se que, a isenção tributária é aproveitada para tributos constituídos após a sua concessão, diferente da lógica das imunidades, que por advirem da Constituição, são aproveitadas, desde que dentre preceitos, aos impostos, ainda que, posteriores a constituição.

A lógica por traz de uma isenção tributária cedida, como exemplo, por um estado-federativo, é que na localidade em questão, as empresas de médio e grande porte, acabem por ser estimuladas a instalar suas operações, atraindo assim renda e gerando emprego ao local, visto que acarreta uma devida atenção a tal fato, ainda que não seja a regra única e exclusiva nos contornos da

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 232.

⁶⁷ RÉGNIER, João Roberto Santos. **A Norma de Isenção Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 40.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 41.

⁶⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

⁷⁰ *Ibidem*.

isenção tributária, vê-se como um bom exemplo com o objetivo de esmiuçar o instituto e o diferenciar das imunidades tributárias.

Existem duas modalidades de isenções, as isenções subjetivas, as quais, como todas as outras são determinadas por lei, mas delimitada a certas pessoas, do outro lado, encontram-se as isenções objetivas, isto é, em razão do objeto que será tributado⁷¹.

O art. 177 do Código Tributário Nacional – CTN ⁷² expõe a regra de que as isenções foram pensadas aos impostos, ainda que não haja impedimento para as outras modalidades tributárias, mediante lei que assim exponha, como denota-se da leitura do *caput* do dispositivo aqui comentado.

Seguindo a leitura do Código, o art. 178⁷³ é passível de conclusão que as isenções são revogáveis a qualquer tempo, ao bel prazer do ente competente que a instituiu, exceto quando a lei que determinou a aplicação da isenção for por prazo determinado, padece então o respeito a este.

Nessa linha de pensamento cabe, em tempo, diferenciar as imunidades tributária do que se entende por não incidência tributária, dirimindo os conflitos deste também para o que se compreende com isenção tributária.

Por não incidência tributária, como muito bem explano Hugo de Brito⁷⁴, são os feitos, os quais não estão abarcados por qualquer hipótese normativa tributária, leia-se, um fato, uma vez ocorrido não possuirá qualquer suporte fático nas normas de incidência tributária. Nessa lógica há de ser concluído que uma vez tido um fato mundano, este não fora descrito como uma possível hipótese de incidência tributária.

Nessa lógica a não incidência tributária se distingue da isenção, bem como da imunidade, pois não sucedeu legislação que abarcasse o fato capaz de conceder a gênese a obrigação tributária, impedido assim, a constituição de uma relação jurídica tributária, não decorre de uma liberação legítima, sequer dos objetivos constitucionais.

⁷¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 306.

⁷² BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 233.

José Roberto Régnier⁷⁵ expõe que seria a não incidência tributária a não existência de qualquer texto legal, o qual seja instruído, pelas legislações estatais, de prenuenciar uma ocorrência fática sob a qual ocorrerá a incidência tributária. O mesmo autor alude que, diante ao tema neste ponto em debate, enxerga-se episódios que não são agraciados por uma norma de incidência de qualquer espécie tributária, por consequência lógica ver-se-á a impossibilidade da feitura da tributação⁷⁶.

Incumbe nesta ocasião expor que a não incidência tributária pode ser pura e simples, da qual se depreende uma ocasião de inexistência de uma norma tributária ensejadora da obrigação, ora pode ser a não incidência juridicamente qualificada, pois aqui existe uma norma jurídica disciplinado o caso, entretanto, sua incumbência é expressa a não ocorrência capaz de brotar uma obrigação tributária⁷⁷

Retornando ao foco principal deste trabalho monográfico, faz-se impulsivo explanar das possibilidades de imunidades aos impostos. Em um primeiro momento, vê-se a imunidade recíproca a partir do ponto em qual são apartadas a mútua cobrança, isto é um ente político detentor da competência tributária, é impedido em recorrer cominar o adimplemento tributário, perante outro de igual caracterização⁷⁸.

O texto constitucional expõe ainda em torno das imunidades ocasionadas razão dos templos de qualquer culto, na alínea b, do art. 150 da Lei Maior, no que tange ao patrimônio, além da renda e os serviços produzidos por essas entidades, atente-se que todas as possibilidades de imunidades devem suceder mediante as funções essenciais de tais entes⁷⁹.

Outra modalidade de imunidade tributária é a que ocorre em razão do sujeito passivo, quando este se configura como Partidos Políticos além de suas fundações, pois o que o legislador constituinte almejou fora possibilitar um incentivo, outrossim uma liberalidade no que concerne as agremiações políticas, uma vez que não devem os impostos servirem como ferramentas de interdição ao direito político da população brasileira⁸⁰.

⁷⁵ RÉGNIER, João Roberto Santos. **A Norma de Isenção Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 44.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 46-47.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 233.

⁷⁸ SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos: Uma Interpretação Conforme o Estado Federal – Prefácio Estevão Horvath**. São Paulo: Revistas dos Tribunais Ltda., 2013, p. 54.

⁷⁹ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 136.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 137.

Dentre o rol das imunidades tributárias, paralelamente a anterior, está a não tributação às entidades sindicais dos trabalhadores. Imunidade essa que respeita a logicidade pautada no incentivo em adentra-se em tais agremiações trabalhistas, todavia é importe destacar que não contempla a entidade representante dos empregadores⁸¹.

Anis Kfoury Jr⁸². elucida também as diretrizes da imunidade tributária em benefício as instituições de educação assistência social sem fins lucrativos, sendo aquelas toda e qualquer instituição voltada ao ensino de matérias dentro do ordenamento, as quais por consequência trarão o desenvolvimento deste.

Para findar as suscitações relativas ao tema, uma última imunidade necessitar ser chamada, a que ocorrem em relação aos livros, jornais e periódicos, além do papel que será usufruto para tais impressões, o conteúdo não importa na configuração ou não da imunidade⁸³.

2.2.2 Princípios tributários

Adentrando ao âmbito do entendimento acerca dos princípios, ainda que no ramo do Direito Tributário, não será uma análise que destoa do Direito em *lato sensu*. Também não se ser considerados como limitações ao poder de tributar, leia-se competência tributária, isso pois, sob uma ótica mais profunda são consideráveis condicionantes à atribuição constitucional, uma vez não acatado, implicarão na constitucionalidade do tributo, por extrapolarem os limites da competência.

O primeiro princípio que ao campo de estudo tem de veras importância é o da legalidade tributária, Roque Carrazza⁸⁴ aduz que qualquer tributo deve se originar da lei, ou seja de um diploma normativo legal que obtenha dos os elementos suficientes ao estabelecimento do tributo. Carece de ser dito que a função legislativa, pela Lei Básica de 1988 outorgada, não é passível de delegação, como ocorre com as funções administrativas, isto é, fiscalização e arrecadação do tributo.

Outro princípio tributário, de devida importância é o da Anterioridade, é um tipicamente do Direito Tributário, o instituto visa não possibilitar que uma lei posterior, a qual venha a tributar

⁸¹ KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137.

⁸² *Ibidem*, p. 138.

⁸³ *Ibidem*, p. 142.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 288-289.

o que antes não era tributado, ora majorar determinados tributos já existentes, não alcance fato pretéritos⁸⁵. É um direito ao contribuinte não ser tributado em razão da inovação legislativa praticada pela autoridade competente.

Divergindo do alegado no texto supra, estão as exceções. Ao tratar de tributos extrafiscais, pois por intervirem diretamente na economia não necessitam respeitar a anterioridade, podendo de logo ser aplicado. Além do Imposto de Renda, junto ao IPVA e IPTU no que concerne a alteração na base de cálculo, apenas não se aplica deve aplicar no exercício fiscal posterior, por fim é exceção os tributos de guerra.

Regina Helena Costa⁸⁶, em mais um de seus livros, retrata do princípio da Capacidade Contributiva exercendo uma separação entre absoluta e relativa. A primeira é a evidência de um determinado fato, o qual é capaz de concorrer com junto as despesas pública, isso ocorre mediante manifestação de riqueza econômica.

Enquanto a relativa é vista em uma ótica subjetiva, ou seja, seria assim voltada a possibilidade de contribuir aos cofres públicos, frente a poderia econômico individual. Seria essa segunda visão a mais utilizada dentro do Direito Tributário, uma vez que os tributos serão graduados atendo o quesito financeiro de cada pessoa qualificada como contribuinte.

Um dos princípios visto no ordenamento pátrio é o da Seletividade, o qual aduz que a tributação será quantificada a maior, quando o fato gerador ocorrido não for caracterizado, dentro dos padrões normais da sociedade, essencial, caracterizando assim a sua devida necessidade.

Produtos os quais não são assim entendidos terão uma maior tributação, uma vez que se entende que ao adquiri-los o contribuinte, em momento anterior, já atendeu suas necessidades básicas, as quais recebem menor tributação.

Portanto, como em todo o Direito os princípios vão conduzir a maneira de agir dos entes, de ambas as artes da relação obrigacional tributaria, almejando assim o atendimento a que se destina de uma melhor maneira.

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 221.

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p.27.

2.3 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO SOBREPRINCÍPIO

A lógica do Direito, não apenas no Direito Tributário, se prende a questão que qualquer fato para ocasionar consequências jurídicas deve estar previamente posto lei. Ao passo que fazendo um paralelismo junto a um ramo específico, que pouco se intermedia com o tributário, o Direito Penal, é visto no Código Penal⁸⁷ em seu 1º art. que não há crime, sem anterior lei que o preveja, percebe-se então que a ideia da legalidade rodeia o fato de não contrair à lei, uma vez constituída, bem como se prever futuras ações do jurisdicionados⁸⁸.

Nesse lamiré, cabe elucubrar como se dará a realização de uma norma jurídica, capaz então de servir com suporte fático para traçar os aspectos de uma hipótese de incidência tributária, independente de qual seja a modalidade que se discutirá, todo e qualquer tributo deve possuir uma previsão expressa na legislação, para ensejar as relações jurídicas tributárias.

Como afirma Marcos Bernardes de Mello⁸⁹, em seu livro, uma norma jurídica é presunção, a qual pormenoriza que, na feitura de determinado fato, ora um conjunto destes, serão assim atribuídas as devidas consequências, leia-se, os devidos efeitos jurídicos, na esfera tributária, via de regra, o pagamento do tributo especificado na norma.

Ocorre que, uma norma jurídica apenas poderá ser tida em sua completude, caso em seu corpo traga a descrição das condutas humanas no mundo concreto, mas também os efeitos, que uma vez tal conduta realizada poderá ocasionar, contemple que os futuros contribuintes do ordenamento não podem ser surpreendidos diante à realização de suas condutas.

Diversas correntes com o passar dos anos foram estudando o que se entenderia por norma jurídica, Hans Kelsen e seus discípulos, acreditavam que a norma jurídica era tida como uma espécie de coação, em razão da sanção que previa, sendo essa, um elemento essencial para se caracterizar o instituto⁹⁰. Contudo, mais acertadamente, demais doutrinadores creem que por norma jurídica, há de se entender pela descrição dos fatos, além das prescrições de efeitos destes, ainda que sejam vantajosos, ora nocivos⁹¹.

⁸⁷ BRASIL. **Código Penal**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

⁸⁸ RODRIGUES, Marco Antônio e BUENO, Cassio Scarpinella. **Processo Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 213.

⁸⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 56.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 80.

⁹¹ *Ibidem*, p. 81.

Diferente da reflexão de Hans Kelsen, posta acima, a norma tributária para ser completa deve ser composta da hipótese de incidência, além das consequências, uma vez ocorrido o fato gerador, entretanto tais não tem como obrigação apenas uma sanção, pode ocorrer de a norma tributária estabelecer uma vantagem, como exemplo, as normas tributárias que determinação a isenção, logo a dispensa do pagamento do tributo.

No que concerne aos princípios, em *latu sensu*, como aprecia Marcos Bernardes⁹², não são apenas valores, contudo, além de os exprimirem, vão servir de influência a todo o ordenamento jurídico, são elementos determinados pela sociedade, servindo como um dado axiológico, concluisse que, servem de paradigma a todo o ordenamento jurídico.

Nessa esteira, cabe as normas jurídicas, de conceito já exposto, enquadra-se nos moldes estabelecidos pelos princípios da jurisdição, pois são determinados para que o senso social não se perca. Assim está o princípio da legalidade, ainda mais em matéria tributária, em síntese, apenas há tributação, após uma legislação que determine a ocorrência de tal fato.

Com a atenção voltada ao princípio da legalidade, tem-se de conhecimento geral, que seu marco histórico inicial fora a Magna Carta inglesa, através de tal ferramenta se promovia uma limitação ao exercício do poder do Estado inglês⁹³. Há que se falar que muitos acreditam que apenas com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão teria sido consolidado a legalidade, no caso legalidade tributária, em função das vitórias conseguidas pelo movimento liberal⁹⁴.

No Brasil a legalidade tributária é perceptível desde o período colonial, sob o qual vivia-se as rédeas de Portugal, todavia o direito reinol não era aplicado indiscretamente, enxergue que, os tributos cobrados nesta pátria, ainda que de ensejo português, eram instituídos mediante as cartas de doação de cada capitania hereditária existente à época, em face, do regimento do governo-geral estabelecido no Brasil⁹⁵.

O mestre, Ricardo Lodi Ribeiro, versa que a consagração da legalidade tributária no ordenamento brasileiro ocorreu junto a Constituição Imperial de 1824, visto que apenas a

⁹² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 68.

⁹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Fundamento da Legalidade Tributária – Do Autoconsentimento ao Pluralismo Político. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal, nº 34, p. 216.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 217.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 217-218.

Câmaras dos Deputados tinha competência, legal, para legislar sobre impostos, bem como cabia a Assembleia Geral o estabelecimento das contribuições diretas⁹⁶.

Uma vez estabelecida a consagração do princípio da legalidade na jurisdição brasileira, cabe, no momento, pormenorizar a sua definição, seus aspectos, bem como suas determinações na ótica tributária. Descortinando tal instituto, desde tempos remotos, a legalidade tributária se faz necessária em razão a existência de uma base legal ensejadora da relação jurídica tributária, afastando-se da arbitrariedade estatal, entre o Estado e seus jurisdicionados⁹⁷.

Em regra, a decorrência da relação jurídica tributária tem como consequência precípua arredar uma parcela patrimonial dos considerados contribuintes, servindo tais fundos para que o ente financie seus propósitos sociais, isto é, em proveito à própria sociedade que custeou. Diante disso, como consequência da legalidade tributária, não se enxerga o Estado na relação para com o contribuinte, detentor de uma supremacia, mas sim uma relação de direito⁹⁸.

Sucedo assim que o Estado Democrático de Direito possui como um norte a legalidade. No Direito Tributário, a legalidade tributária, isto pois, o Estado resta contido em atuar diante as determinações legais dos seus próprios órgãos estruturais. Destarte, corolário a esta ideia, vê-se que, a arrecadação de tributos pelo Estado deve estar preliminarmente autorizada e delimitada pelas câmaras que compõem o legislativo nacional⁹⁹.

Conquanto, ainda há uma parte da doutrina que crítica uma vertente deste princípio, vez que teria desviado seu conteúdo material, transformando-se tão-somente em um princípio, isso pois, diante determinadas matérias, cabe ao Poder Executivo, além de arrecadar os proventos tributários, simultaneamente, a incumbência de legislar em voga da matéria tributária.¹⁰⁰

É imperioso explicar cabida importância ao princípio da legalidade tributária, o qual o faz ser dentro do ordenamento jurídico um sobreprincípio, veja que diante o que fora exposto até tal momento, a legalidade carrega consigo uma ideia valorativa, não se restringindo apenas ao arquétipo dos órgãos legislativos, as paredes de tais, mas sim visado por toda uma sociedade, lembrando que a ideia inicial de tal princípio fora oriunda da sociedade, como uma forma de limitar o Estado.

⁹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Fundamento da Legalidade Tributária – Do Autoconsentimento ao Pluralismo Político. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal, nº 34, p. 218.

⁹⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: RDA. v. 109, p. 11-12.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 13.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 17.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 25.

A idealização do princípio da legalidade no Direito Tributário pode ser retirada do texto constitucional¹⁰¹, em seu art. 150, inciso I, o qual versa que, dentre todos os entes políticos deste Estado federativo, apenas ocorrerá a incumbência de vindicar, ora de majorar, neste caso o estabelecimento já ocorrera, um tributo, deve ser por lei, a qual seja capaz de delinear tal obrigação.

Decorrente a tal positivação constitucional, o meio conduto das regras tributárias dentro do ordenamento brasileiro, deve ser sempre a lei, todavia não se limita apenas a este encargo, cabe a tal ferramenta ofertar aqueles que serão os elementos típicos do fato jurídico tributário, bem como as consequências¹⁰², indo ao encontro aos doutrinadores que versam que a norma jurídica não apenas se limita a uma coação, mas sim carrega consigo efeitos, tanto positivos, quantos negativos.

Veja que nessa lógica, a legalidade, em lato sensu, vista também na Constituição Federal, possibilita a noção de que, o direito positivo brasileiro não permite a criação de direito subjetivos, tampouco de deveres jurídicos, quanto mais jurídicos tributários, sem que previamente haja uma legislação, que comine as diretrizes da estipulação de ambos, leia-se direitos e deveres¹⁰³, assim se percebe uma previsibilidade de proteção aos jurisdicionados.

Há que ser dito que apenas o texto constitucional tem força para criar as hipóteses em que tributos, excepcionalmente, não serão instituídos por lei, como por exemplos aqueles que advém de medidas provisórias, logo do Poder Executivo do ordenamento e não do Poder Legislativo, mas não só, cabe ao texto constitucional elencar as hipóteses em que os tributos, já constituídos por lei, poderão ser majorados por outras ferramentas que não a lei¹⁰⁴.

Hugo de Britto¹⁰⁵ traça um dos elementos mais notáveis, capaz de elevar o princípio da legalidade ao ponto de sobreprincípio, no quesito em que explana que seria a lei o instrumento legítimo de vontade da sociedade, visto que tem sua gênese nos representantes parlamentares, por decorrência de tal, a sociedade estaria consentido com o estabelecimento do tributo, nessa usurpação patrimonial pelo Estado.

Defronte a tal lógica, vê-se que, o princípio da legalidade expressa uma dada anuência do tido como contribuinte, para com a legislação criada, por aqueles delegados democraticamente,

¹⁰¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 189.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 183.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 32.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 33.

nessa dada tomada patrimonial, em virtude do custeio social sob um aspecto geral. Não obstante, o princípio da legalidade ratifica uma segurança jurídica aos jurisdicionados¹⁰⁶, seja qual for o ramo do Direito em questão, ainda mais na relação entre Estado e contribuinte.

De certa maneira é perceptível no que tange ao princípio da legalidade um norteamento a todo o Estado Democrático de Direito, percebe-se que a maioria dos demais princípios vistos no ordenamento acabam por serem delineados através da legalidade, devem por vezes serem instituídos, ora instituírem as suas incumbências mediante lei, para que assim se atribua um caráter *erga omnes*, atingindo toda a sociedade.

Por possuir tal aspecto norteador, o princípio da legalidade tributária ganha uma relevância, visto que as diretrizes das futuras relações tributárias devem estar em consonância com o que fora posto no texto legal, como exemplo em algumas excepcionais exceções a lei, em sentido estrito, tributária, não versará sobre a matéria.

Nesse viés, pelo o que fora exposto, tanto no que tange a segurança jurídica, ainda mais na legitimidade, visto ser um instrumento produzido por aqueles escolhidos pela sociedade, carece o princípio da legalidade alcançar um patamar superior, quando realizada uma comparação para com os demais, por vezes, estes devem respeitar a lógica vital do que se expõe nos objetivos do princípio da legalidade.

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 33.

3 PROCESSO LEGISLATIVO

A presente passagem deste trabalho monográfico visa especificar os conceitos legislativos voltados ao tema central aqui questionado, no que tange assim a leis ordinário, bem como as resoluções que venham a ser editadas pelo Senado Federal, ambas perpassam assim por um devido processo legislativo, por isso o ponto em questão almeja delimitar o caminho para que haja o desenvolvimento de criação conforme o que fora pensado no texto constitucional.

É sabido que o Estado brasileiro, consagra em sua constituição a tripartição dos poderes, sendo um princípio fundamental à estruturação do ordenamento como um todo, tal fato é balizado pela ideia de que o constituinte reformador não tenha a possibilidade de alterar a questão, é visto no art. 60, § 4º, inciso III, que essa divisão dos poderes é compreendida como uma cláusula pétrea¹⁰⁷.

Todos os poderes que compõem o Brasil são independentes e harmônicos, logo, a matéria que compete a cada poder é distinta, ao passo que não há subordinação, ora uma relação hierárquica entre os três poderes, mas a Constituição Federal de 1998 estabelece que, haja um meio de freios e contrapesos, o qual possibilita que um poder acabe por fiscalizar e controlar o outro, visando um dado equilíbrio¹⁰⁸.

O processo legislativo é uma ferramenta dentro do Poder Legislativo, o qual possui como atribuições típicas a atividade legislativa, bem como fiscalizatória, ou seja, para o poder aqui referido, é de sua competência a criação de normas gerais e abstratas, leis, mas também lhe é direcionada a obrigação de fiscalizar os outros poderes, mesmo que todos sejam independentes entre si¹⁰⁹.

Impende assim que seja dito, que o termo processo tem por conceituação uma concatenação de determinado atos, entre os quais se observa uma relação, objetivando assim a realização de um fim, que no caso do processo legislativo é a criação da norma jurídica, é o meio pelo o qual se materializará as normas em *lato sensu* do ordenamento brasileiro¹¹⁰.

¹⁰⁷ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm. 2015, p. 808.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 810.

¹⁰⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹¹⁰ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Processo Legislativo Constitucional**. Salvador: JusPodivm. 2012, p. 23.

Deve ser dito que o processo legislativo, como ensina Dirley da Cunha Júnior¹¹¹, o caminho pelo qual o Estado elabora o Direito, ocasionando as normas jurídicas, por meio de atos, os quais, encontram-se interdependentes e contínuos, para que forneçam o resultado da criação legislativa.

Como fora dito, o processo legislativo é composto por atos, dentre os quais podem ser vistos atos oriundos do próprio Poder Legislativo, mas também do Poder Executivo. Quanto ao Poder Legislativo, compreende os seguintes atos: iniciativa legislativa; emendas parlamentares; deliberação; sanção; veto; promulgação; por fim a publicação¹¹².

O doutrinador João Trindade Cavalcante Filho¹¹³, diante das diversas espécies de subdivisões acerca da temática voltada ao processo, elenca que tal acaba por ser classificado ao que se destina, importando ao tema em tela, no momento, apenas o processo legislativo, aquele trila a forma e produção das espécies normativas, previstas no art. 59 do texto constitucional. Entretanto, aduz acerca da modalidade de processo, tanto judicial, e administrativo, os quais não conversam com a problemática.

Há quem defenda, ainda que integrantes de uma corrente minoritária, que seria incorreta a denominação de processo legislativo, ao contrário, acredita-se que a expressão mais acertada seria processo normativo, visto ser o anseio a criação de normas gerais e abstrata. Contudo, o art. 59 da Constituição Federal abraça a feitura de decretos legislativos, bem como das resoluções, espécies estas, em que se percebe ausente o caráter geral e abstrato, no que tange a instauração¹¹⁴.

Quando se busca, internamente ao processo legislativo, deve-se declara a distinção entre procedimento comum, sendo assim ordinário, para com o procedimento especial, sendo o primeiro a regra do ordenamento jurídico pátrio. Uma lei ordinária é aprovada junto ao legislativo através do rito comum, ordinário, é um procedimento completo, o qual sobrepuja todas as fases, sem que haja um prazo definido destinado à sua vigência¹¹⁵.

Desde já resta claro que a lei ordinário é o meio pelo qual a democratização do Estado se reflete mais facilmente, pois a aprovação de tal instrumento legislativo perpassa por aqueles que foram

¹¹¹ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 843.

¹¹² *Ibidem*, p. 850.

¹¹³ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Processo Legislativo Constitucional**. Salvador: JusPodivm. 2012, p. 24.

¹¹⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**. 5. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 196 - 197

¹¹⁵ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. *Op. cit.*, p. 25.

eleitos pela população, para que então atendessem as suas vontades, além de ser um rito mais completo em sua magnitude.

Como bem explana Dirley da Cunha Júnior¹¹⁶, o procedimento ordinário, dentro do processo legislativo, almeja a produção de leis ordinárias, sendo composto por quatro fases, as quais podem ser vislumbradas como a apresentação do projeto, posteriormente o exame de constitucionalidade do projeto pelas comissões, passando à votação, sendo finalizado na fase revisional, que por regra deve ocorrer junto ao Senado Federal.

Em contrapartida estão os procedimentos especiais, os quais não atravessam todos os trâmites à aprovação, ora possuem diretrizes com menos especificidades, as quais facilitam a condução final do processo legislativo, as resoluções editadas pelo Senado Federal, são aprovadas por tal rito, são marcadas assim diante o não seguimento dos *standards* visto pela lei ordinária, a qual segue o rito, procedimento, comum ordinário¹¹⁷.

Dentro da temática do processo legislativo é imperioso que se demonstrem os princípios norteadores, através dos quais não de serem guiados os procedimentos, ainda que ordinário, ora especiais, há que ser ressaltado que a lógica principiológica seguida pelo Brasil, enquadra-se justamente na ideia de que os princípios são utilizados como meios de orientação à aplicação das normas jurídica, e em casos em que estas restem ausentes, serão os princípios aplicados, por intermédio da lógica de ponderação.

O princípio da separação dos poderes, quando se avoca o processo legislativo, possuem de veras importância, o ministro Marco Aurélio Mello¹¹⁸, versa que as ramificações dos poderes, que compõe o Estado, ocorrem para que haja uma limitação, daqueles que foram escolhidos para guiar a nação, em uma lógica do surgimento de freios e contrapesos, sendo entendido por ele, como um princípio estruturante, vez que almeja sistema governamental equilibrado entre órgãos detentores de autonomia.

Ainda elenca, para mais que a limitação, tal princípio possibilita a ideia de uma atuação coordenada, voltada assim a um objeto comum, o qual seria a efetivação dos direitos

¹¹⁶ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 219.

¹¹⁷ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Processo Legislativo Constitucional**. Salvador: JusPodivm. 2012, p. 26.

¹¹⁸ MELLO, Marco Aurélio. Controle de Constitucionalidade do Processo Legislativo Ante os Princípios Democráticos e da Separação de Poderes. **Separação de Poderes: Aspectos Contemporâneos da Relação Entre Executivo, Legislativo e Judiciário**. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 343.

fundamentais¹¹⁹, indo além de tal visão, há que ser dito que em face da separação de poderes, também não se pode permear um devido processo legislativo, com a intromissão de entes não competentes.

Nesse lamiré, é que se demonstra a impossibilidade de controle de constitucionalidade em face dos projetos de lei, pois seria o um fato em que o Poder Judiciário, estaria adentrando nas demandas de competência do Poder Legislativo, uma vez que não estaria se tutelando o devido processo legislativo, mas sim acarretaria no impedimento das discussões em âmbito parlamentar¹²⁰. Não cabe o Supremo, órgão representativo máximo do Poder Judiciário criar óbices a deliberação parlamentar, independe de qual seja o procedimento, ordinário, ora especial.

Outro princípio necessita ser dito, refere-se à impossibilidade de convalidação das nulidades do processo legislativo, isto os vícios, erros, ocorridos no decorrer do procedimento de instauração, publicização de uma lei, ora de um ato normativo, não são passíveis de serem convalidados, sendo assim insanáveis¹²¹.

O princípio acima explanado, versa acerca ora da fase de iniciativa, ora deliberativa, diante as casas legislativas espalhadas pelos estados federados, ou até mesmo em âmbito nacional, com um defeito ocorrido perante o Congresso Nacional, percebe-se que aqui não se discute o objeto do projeto de lei, ora do ato normativo, mas sim se aquele quem apresentou, ora a maneira pela qual se procedeu a aprovação de tais.

Toda lei, ora ato normativo, que acabam surgindo no ordenamento brasileiro, podem passar por uma espécie de controle de constitucionalidade, seja perante a Constituição Federal, bem como diante as constituições que são produzidas por cada estado federado, esse controle é uma espécie de fiscalização, a ideia aqui, encontra respaldo no princípio da controlabilidade, como aduz João Trindade Cavalcante Filho¹²².

Essa atividade de controle pode ser reproduzida por intermédios dos três poderes que contemplam o Estado brasileiro, no que concerne ao legislativo, em âmbito federal, existem as Comissões de Constituição e Justiça – CCJ, a qual elabora um parecer opinativo acerca da

¹¹⁹ MELLO, Marco Aurélio. Controle de Constitucionalidade do Processo Legislativo Ante os Princípios Democráticos e da Separação de Poderes. **Separação de Poderes: Aspectos Contemporâneos da Relação Entre Executivo, Legislativo e Judiciário**. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 344.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 354.

¹²¹ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Processo Legislativo Constitucional**. Salvador: JusPodivm. 2012, p. 29.

¹²² *Ibidem*, p. 30.

constitucionalidade da lei, mas o documento não é vinculativo. Tal controle pode ser feito pelo executivo, como exemplo, em âmbito federal, existe o veto presidencial acerca das leis, ou atos normativos, por fim do próprio Poder Judiciário, através dos controles de constitucionalidade, que permeiam o Brasil, seja o controle de constitucionalidade difuso, seja o controle de constitucionalidade concentrado.

A partir da leitura do caput do art. 25 da Constituição Federal, é possível que se retire o princípio da simetria, o qual leva a crer que os entes políticos irão se orientar através das leis e constituições de âmbito restrito, estadual, desde que observado o que fora posto na Constituição Federal de 1988, isto é, se aplicam aos entes federados aquilo que é aplicado, ora da maneira que se delimita à União¹²³.

Por esse ângulo, há que ser dito que o processo legislativo estadual não pode, nem deve arredar-se do processo legislativo federal, sob certos olhos, se fala em um mesmo processo, o que difere é a estrutura do Poder Legislativo estadual, o qual é unicameral¹²⁴, fato esse que reforça ainda mais o princípio da simetria.

Não se pode escusar que ainda existente os princípios da publicidade, o qual enseja que as criações legislativas são devidamente publicizadas à sociedade, bem como o princípio da oralidade, pois os atos no processo legislativo, podem ser feitos oralmente, ainda que não reduzidos a termo, salvo quando há manifestação expressa da constituição dizendo o contrário¹²⁵.

O objetivo do processo legislativo, pelo o que fora dito até o presente momento, é a elaboração de leis, leia-se atos normativos, com a possibilidade de surtir efeitos dentro do ordenamento, tanto em seu sentido material, o qual se preocupa com conteúdo, que ao mesmo tempo é geral e abstrato, mas sem esquecer do sentido formal, vide o cumprimento do que determina a Legislação Maior do Brasil, estando englobadas como resultados desse entendimento as leis ordinárias, bem como as resoluções¹²⁶.

Assim sendo há que se compreender que é do processo legislativo que vão resultar tanto as leis ordinárias, quantos as Resolução, ambas são modalidades advindas do Poder Legislativo, cada qual com sua especificidade, o que se discute é a possível relação hierárquica entre tais.

¹²³ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Processo Legislativo Constitucional**. Salvador: JusPodivm. 2012, p. 30.

¹²⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O Processo Legislativo dos Estados Municípios. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: RDA. v. 153, p. 3-4.

¹²⁵ CAVALCANTE FILHO, João Trindade. *Op. cit.*, p. 35.

¹²⁶ *Ibidem*, p. 36.

3.1 LEI ORDINÁRIA X RESOLUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso importa em uma análise comparativa entre duas modalidades legislativas, as quais compõem o processo legislativo brasileiro, como dito anteriormente, ainda que seguindo um procedimento ordinário, comum, ora um procedimento extraordinário, ambas são capazes de produzir efeitos junto aos jurisdicionados estatais no campo tributário, desde que concretizem a hipótese de incidência contemplada em tais espécies normativas.

Em momento anterior, fora explanada que as modalidades legislativas, que aqui serão abarcadas, podem ser tidas como fontes ao Direito Tributário, faz-se necessário, em tempo, pormenorizar ambas, uma vez que se trata da discussão básica do trabalho em tela, em uma esfera está a lei ordinária feita pelo Estado da Bahia institucionalizando a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direito, em contraposto está a Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal.

Roque Carrazza¹²⁷ expõe em seu livro que, para boa parte da doutrina tributária brasileira, apenas o Poder Legislativo, valendo-se da modalidade legislativa denominada como lei ordinária, é aquele capaz de conceber um tributo, ora majorá-lo, logo em âmbito federal seria vista a atuação do Congresso Nacional, decorrendo, em respeito ao princípio da simetria, o poder legislativo estadual, sendo o detentor desta mesma capacidade, contudo, em um âmbito restrito.

Há que ser dito que no Brasil vige o princípio da estrita legalidade, muito em razão de que não gere aos futuros contribuintes uma situação repentina, para que haja a criação de um tributo, deve haver, primeiramente uma lei ordinária, a qual o estabeleça, assim como nos casos de majoração.

Todavia o que fora exposto obtém espaços para exceções, as quais hão de ser esclarecidas, visto que os empréstimos compulsórios, assim como os tributos de competência residual da União, serão criados, por intermédio de lei complementar ¹²⁸, de antemão é passível de observação, no que concerne a existência da regra voltada a legalidade tributária, por mais que tal seja uma das diretrizes de maior importância dentro do ramo tributário.

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. ver. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 310.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 311.

Um quesito não pode deixar ser esquecido, isso pois, o legislador constituinte originário, empenhou esforços voltados ao estabelecimento do tributo, utilizando como ferramenta a lei ordinária, com o intuito de que o Poder Executivo fosse limitado na gestão tributária¹²⁹, muito em razão da lógica aplicada ao início do Estado Democrático de Direito, criado sob as bases do princípio da legalidade, como um óbice ao absolutismo que antes era praticado, por aquele quem geria o Estado.

Luciano Amaro¹³⁰, em seu livro, espelha o pensamento anteriormente posto, ao passo em que define como regra a institucionalização de um tributo mediante lei ordinária, sendo essa a ferramenta pela qual, aquele a quem fora outorgada a competência pelo texto constitucional, a exercerá, dentro dos limites que o próprio balizou.

É salutar que seja dito que a lei ordinária, a qual compõe o princípio da legalidade, tem-se como fonte primordial do Direito Tributário em razão de servir como a melhor caracterização do processo democrático que permeia o ordenamento, sendo a gênese dos tributos ocasionados por aqueles que foram escolhidos pela sociedade para representa-la, não cabe a Constituição Federal criar os tributos, uma vez que se veria assim poder exacerbado do legislador constituinte, sem que este se pauta na realidade econômica da noção.

Toda essa lógica de superioridade da lei ordinária perante o Direito Tributária, encontra-se fundamentada no art. 150, I, do Código Tributário Nacional – CTN¹³¹, o qual permite que seja interpretado que não há que se falar em majoração, bem como exigência, leia-se criação, sem anterior lei que o determine, lei essa ordinária, como regra, em face de ser o instrumento mais representativo da democracia brasileira.

Impende em elucubrar que não basta que a lei ordinária apenas verse sobre o tributo, isto é, delimite a sua materialidade, mas também que o estabeleça. Dentro do ramo do Direito Tributário, estabelecer o tributo significa algo a mais, isto é, é obrigação do legislador, tanto federal, quanto estadual e municipal, que enuncie todos os aspectos do tributo, a suas materialidades como principal, mas também todos os outros critérios que abraçam os tributos existente no ordenamento, como o quantitativo, o temporal, todos estarão vistos na lei ordinária.

¹²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. ver. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 311 - 312

¹³⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 200.

¹³¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Concentrando os esforços agora às Resoluções, mais especificadamente aquelas editadas pelo Senado Federal, há que ser dito que, em que pese não seja estruturada com uma lei, acaba por possuir uma posição semelhante à da lei ordinária, filiando-se a maneira como pensa Paulo de Barros¹³², assentando-se como meio pelo qual será observada norma primária em face dos tributos.

Aliomar Baleeiro¹³³, versa que as Resoluções do Senado Federal implicam em uma espécie de sujeição aos entes políticos que compõem o Estado, vez que possuem um aspecto de norma geral, uma espécie de diretriz aos legisladores que se voltem a matéria tributária, é imperioso assim que se considere como uma espécie de padronização a atividade normativa diante as leis ordinárias.

Nesse aspecto, observa-se que uma norma de conteúdo geral, como as Resoluções editadas pelo Senado Federal, ainda que em escala inferior as determinações da Carta Magna de 1988, ao estabelecerem orientações às leis ordinárias, acabam por se edificarem em uma posição elevada, devendo assim serem respeitadas¹³⁴, logo, as Unidades Federativas são incumbidas assim de respeitar o que fora determinado pela Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal.

Ainda que se defenda que não existe qualquer relação hierárquica entre as leis ordinárias, para com os instrumentos que veiculam normas universais, tal fato padece justamente diante essa ideia de universalização, a qual faz com que tais atos normativos articulam o campo de validade direcionado às leis ordinárias, tanto as estaduais, quanto as municipais¹³⁵.

Já fora dito que a lei ordinária é a fonte primordial dos tributos, uma vez que espalham a democracia que baliza a República Federativa do Brasil. Entretanto, aduz-se uma certa diferenciação para com as Resoluções, tanto em um aspecto formal, visto que não retratam a vontade da sociedade diretamente, mas sim, a da casa legislativa aqui em comento, ademais uma disparidade material, em razão de servir como delimitação da validade das leis ordinárias emitidas pelos estados¹³⁶.

Pelo o que fora exposto, é imperioso que se diga que cabe não ao Senado Federal se adequar diante as leis ordinárias elaboradas pelos entes políticos do ordenamento, mas sim a este

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 95.

¹³³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 12. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 13.

¹³⁴ *Ibidem, loc. cit.*

¹³⁵ *Ibidem*, p. 14.

¹³⁶ *Ibidem, loc. cit.*

utilizarem as Resoluções editadas pela Casa Legislativa como uma diretriz, no exercício da competência tributária que fora outorgada pela Constituição Federal.

Fato esse que não se percebe, quando é lido a lei que institui o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITD, quando analisado perante a Resolução nº 9, produzida no ano de 1992, uma vez que determina que a incidência do tributo em comento, ocorra diante o quinhão que cada herdeiro venha a receber da partilha feita da herança deixa pelo *de cujus*, divergente da lei estadual, que exerce a atividade tributária diante o espólio, que seria a integralidade da herança, e não analisa os fatos geradores ocasionados a cada transmissão.

O que se pode concluir acerca com base no que fora dito, é que a lógica defendida nos parágrafos anteriores respeita a essência de todo e qualquer Estado Federal, traçado pela repartição de competência, vez que a Lei Básica de 1998 implementou uma autonomia formal e material à essa concorrência legislativa¹³⁷.

A visão da Constituição Federal fora permitir, que ao mesmo tempo em que possibilita que diversos entes políticos, leia-se unidades federativas, tributam pautados na realidade econômica e social de sua população, logo de maneira individual, não se afastem de uma diretriz única, o que facilita o controle fiscal, pelos órgãos da administração, ademais leva a uma possibilidade de planejamento federal, no que concerne a arrecadação tributária¹³⁸.

O Direito Tributário como um todo busca a prevenção a uma possível discussão acerca de conflitos de competência para exercer a atividade tributária, tanto pelo fato de não poder ser o então contribuinte tributado em duplicidade pelo mesmo fato gerador, como a destinação da arrecadação dos tributos serem diferentes diante os entes. Por conseguinte, as resoluções do Senado ganham deveras importância, como um limitador, ademais um padronizador, de condutas, para que não sejam vistas dúvidas ao intérprete, no que tange a extensão de sua atuação¹³⁹.

Assim uma lei, ora um ato normativo, ainda que em matéria tributária, não pode ser produzida sem a observância do que fora delimitado pelo Senado Federal, devendo tais se amoldarem ao que fora pormenorizado pela casa legislativa do ordenamento pátrio.

¹³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 12. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 5.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 7.

¹³⁹ *Ibidem*, *loc.cit.*

3.2 PAPEL DO SENADO NO ÂMBITO LEGISLATIVO

É salutar que seja dito qual o papel do Senado Federal dentro dessa análise do processo legislativo brasileiro, tal casa padece de importante obrigação, muito no que tange em face do controle de constitucionalidade de leis ou atos normativos que são decretados, pelo Supremo Tribunal Federal, com instrumentos inconstitucionais, não mais, assim sendo, capazes de produzirem efeitos.

O controle de constitucionalidade deve ser visto como uma espécie garantidor da posição hierarquicamente superior da Constituição Federal, assimila-se assim, uma conduta fiscalizatória da atividade legislativa dos entes políticos, uma vez que o constituinte originário idealizou um modelo constitucional rígido, devendo ser vislumbrada dada supremacia da Lei Básica de 1988 ante as atividades dos poderes públicos, devendo ocorrer uma adequação ao texto da constituição¹⁴⁰.

Para que o controle de constitucionalidade possa ser feito no ordenamento brasileiro, o doutrinador Dirley da Cunha Júnior¹⁴¹, aduz em seu livro, que são três os pressupostos: a existência de uma Constituição, requisito esse básico e indispensável, sem o que não há parâmetro de adequação; mas não só, deve a Constituição ser vista como uma norma de suma importância, uma norma fundamental; por fim há que existir um órgão competente para exercer tal controle, que no caso do Brasil, a atribuição fora dirigida ao Supremo Tribunal Federal – STF.

Existem duas modalidades de controle de constitucionalidade, sendo que no Brasil, diferentemente do que ocorre na maioria nos países, visto que ambas as espécies são aplicadas no ordenamento. Pode ser percebido o controle difuso de constitucionalidade, modalidade a qual é tratada como questão prejudicial, não se trata do mérito da ação, voltada aos casos concretos, com efeitos apenas *inter partes*, destinados aos casos em que se verificar um ato ou uma omissão do poder público, sendo um poder-dever dos juízes, independentemente do grau de jurisdição, promover o controle¹⁴².

Em consonância ao que fora dito no parágrafo supra, deve-se compreender o controle de constitucionalidade difuso, aquele pelo qual de competência instrumentalizada no caso

¹⁴⁰ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 219.

¹⁴¹ *Ibidem*, loc. cit.

¹⁴² *Ibidem*, p. 259.

concreto, que adentra ao Poder Judiciário, mas que possui natureza incidental, prejudicial à matéria, pois o que se busca não é a inconstitucionalidade, essa pode ser vista como uma consequência do pedido principal do processo.

O controle difuso pode ser feito pelos juízes de direito, que compõem o primeiro grau da jurisdição nacional, mas também pode ser visto nos Tribunais de Justiça, os quais não de serem compreendidos como segundo grau, uma instância recursal, na qual a questão de constitucionalidade será analisada pelo pleno do tribunal, visto ser um órgão colegiado. Caso a questão chegue às câmaras, ou seja, órgãos fracionados, leva à instauração de um incidente de arguição de inconstitucionalidade, para que essa questão prejudicial seja analisada em sessão do pleno, respeitando a lógica da cláusula de reserva do plenário.

Em outro viés, está o controle de constitucionalidade concentrado, diferentemente do controle difuso, está alocado apenas no Supremo Tribunal Federal - STF, o qual exercerá uma fiscalização, voltada também à adequação de leis ou atos normativos comparados com a Constituição, mas tal fato é a questão de mérito da ação, a inconstitucionalidade é o que se busca, por isso, fala-se em questão principal do processo, com eficácia geral à sociedade¹⁴³.

Nesse diapasão, o controle de constitucionalidade concentrado, é destinado apenas ao Supremo Tribunal Federal – STF, sendo agora não uma via incidental, mas sim principal, a determinação de inconstitucionalidade, ora de constitucionalidade, é o cerne do processo, não uma questão acessória. O controle concentrado por vezes é denominado como abstrato, pois o que é discutido é a lei, ora o ato normativo, produzido pelos competentes em matéria legislativa, não se vê o litígio voltado à discussão do exercício do direito.

Como afirma Gilmar Mendes¹⁴⁴, o próprio Supremo já compreendeu que cabe ao Senado Federal a competência de ceder efeitos gerais, leia-se efeitos *erga omnes*, as decisões proferidas pelo órgão de cúpula do ordenamento, quando tais são de caráter definitivo. Assim desde já, é visto que, no que tange ao controle de constitucionalidade difuso, aquele voltado ao caso concreto, cabe ao Senado Federal, por intermédio de Resolução possibilitar o alcance decisório a todos os jurisdicionados.

¹⁴³ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 278.

¹⁴⁴ MENDES, Gilmar. O Papel do Senado Federal no Controle Federal de Constitucionalidade – Um Caso Clássico de Mutação Constitucional. **Revista de Informação Legislativa**. a. 45. n. 179. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008, p. 258.

Ocorre que, a gênese de tal atribuição ao Senado Federal, encontra-se na Constituição Federal de 1934, na qual se restringia na ampliação dos efeitos do instrumento normativo que fosse declarado inconstitucional. Todavia há que se entender que, a declaração de inconstitucionalidade é do Supremo, mas ao Senado se volta a obrigação de suspensão dos atos em um aspecto geral¹⁴⁵.

José Souto Maior Borges¹⁴⁶ aduz que as resoluções editadas pela casa legislativa aqui em comento possuem caráter normativo universal, isto é, acabam por atingir a sociedade como um todo de maneira indiferente, sendo materialmente equivalente à uma lei ordinária, logo com as mesmas ocorrências jurídicas que está produz no plano fático.

Há que se dito, que por mais que não represente o meio mais democratizado para a feitura de efeitos no campo social, as resoluções emitidas pelo Senado Federal, possuem também a atribuição de regular as condutas que são praticadas pelos futuros contribuintes, quando se discute suas incumbências em meio tributário, mesmo que formalmente não caminhem em paralelo com o processo formal de aprovação das leis¹⁴⁷.

Por tais exposições, é passível que se conclua, ainda que em breve síntese acerca do tema, que as resoluções do Senado Federal possuem efeitos no Direito Tributário, não podendo haver desrespeito as suas delimitações, muito em face de advirem de um órgão central do ordenamento, com irradiação de efeitos nacionais, federais, não restritos ao âmbito estadual, como ocorre com as leis ordinárias que instituem o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITD, visto ser um imposto de competência estadual, facultada às unidades federativas.

Retomando o papel do Senado Federal diante o controle de constitucionalidade, discute-se se há uma obrigatoriedade, ora discricionariedade no que tange a feitura da resolução, a qual possibilita a amplitude dos efeitos do que fora declarado pelo Supremo Tribunal Federal como inconstitucional.

Há quem defenda pela discricionariedade, aduzindo que em todo o texto constitucional, não há qualquer passagem que verse pela obrigatoriedade, bem como inexistente qualquer sanção ao

¹⁴⁵ MENDES, Gilmar. O Papel do Senado Federal no Controle Federal de Constitucionalidade – Um Caso Clássico de Mutação Constitucional. **Revista de Informação Legislativa**. a. 45. n. 179. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008, p. 260.

¹⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. Em Defesa da Resolução 71/2005 do Senado Federal: Vigência do Crédito-Prêmio do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 128, p. 54.

¹⁴⁷ *Ibidem*, loc. cit.

Senado, caso este não proceda com a edição da resolução, sendo passível apenas dos remédios constitucionais, através assim de ser impetrado o Mandado de Injunção, ora ajuizada a Ação de Direta de Inconstitucionalidade¹⁴⁸.

Nessa linha, deve-se entender que o Senado Federal não pode ser visto como um órgão que tenha papel de protocolar as decisões do Supremo, tampouco exercer uma mera chancela do fora expedido pelo órgão de maior representatividade do Poder Judiciário, pois se de tal forma o Senado fosse visto, seria compreendido como um órgão cartorial¹⁴⁹.

Dentro do controle difuso de constitucionalidade, por ser uma modalidade de controle direcionada aos casos concretos, com efeitos vinculados as partes, não há qualquer atribuição ao Senado, em que este analise o mérito da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Ao passo em que não pode haver uma suspensão integral de lei ou ato normativo, que aos olhos do Supremo, fora entendida como parcialmente inconstitucional, estaria assim, exercendo o Poder Legislativo, por hora especificado na Constituição Federal como dual, perpassando para além do Senado, atuação à Câmara dos Deputados, como é visto no art. 44 em seu caput¹⁵⁰.

Do controle difuso de constitucionalidade cabe apenas ao Senado Federal, uma vez a questão prejudicial ter alcançado o Supremo, possibilitar a eficácia *erga omnes* ao que fora decidido, divergente do controle concentrado, o qual, leva a crer, que a decisão feita pelo supremo, já possui tal efeito.

No julgamento da Reclamação Constitucional de nº 4.335/2014¹⁵¹, fora debatido, entre os ministros Gilmar Mendes, em contraposto Joaquim Barbosa, questões acerca das resoluções realizadas pelo Senado Federal, com o intuito de possibilitar a eficácia *erga omnes*. O ministro Gilmar Mendes entendeu que o art. 52, X, da Constituição Federal, passou por um processo de mutação constitucional, defendendo que não mais haveria necessidade da resolução para tal efeito, a própria decisão já possui em si mesma o efeito geral, cabendo ao Senado apenas a publicização.

¹⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. Em Defesa da Resolução 71/2005 do Senado Federal: Vigência do Crédito-Prêmio do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 128, p. 55

¹⁴⁹ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁵⁰ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Constitucional n. 4.335 – Proc. 0002078-25.2006.0.01.0000. Reclamante: Defensoria Pública da União. Reclamado: Juiz de Direito Da Vara De Execuções Penais da Comarca de Rio Branco. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ 21 mar. 2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2381551>. Acesso em 21 set. 2019.

Por outro ângulo está o ex-ministro Joaquim Barbosa, o qual aduz que não cabe ao Supremo Tribunal Federal – STF modificar competência que fora outorgada pelo texto constitucional, o órgão do poder judiciário estaria alocando para si atribuição que não é sua, pelo o que permite ser interpretado da Constituição¹⁵².

Há que ser dito que o próprio Supremo, por mais que não segue a tese que fora levantada pelo ministro Gilmar Mendes, adotou um caminho similar ao que por ele fora dito, mas sem alterar a competência senatorial, isso pois, passou e produzir súmulas vinculantes acerca de suas decisões, as quais por natureza intrínseca, possui eficácia *erga omnes*, dispensando assim a atuação do Senado Federal.

O caminho adotado pelo Supremo, fora o mais correto, pois tal órgão de cúpula não lhe compete, dentro do regramento jurídico brasileiro, suprimir competências que foram determinadas pelo constituinte originário, seria uma interferência do Poder Judiciário dentro do Poder Legislativo, não devendo ocorrer tal fato, pois há que ser lembrado que os poderes são de atuações independentes, o que lhes atraem são as atribuições fiscalizatórias, pois há tal controle no cerne de cada poder, ainda que como função atípica.

Observe que ao Senado apenas é possibilitado a edição de resolução para dar eficácia *erga omnes*, suspendendo assim a execução, bem como os efeitos que os instrumento normativo possam decorrer, caso este ainda esteja vigente no ordenamento, ainda que pelo Supremo Tribunal Federal tenha sido decretada como inconstitucional, uma norma que fora revogada não se pode vislumbrar a competência senatorial¹⁵³.

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Constitucional n. 4.335 – Proc. 0002078-25.2006.0.01.0000. Reclamante: Defensoria Pública da União. Reclamado: Juiz de Direito Da Vara De Execuções Penais da Comarca de Rio Branco. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ 21 mar. 2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2381551>. Acesso em 21. set. 2019.

¹⁵³ BORGES, José Souto Maior. Em Defesa da Resolução 71/2005 do Senado Federal: Vigência do Crédito-Prêmio do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 128, p. 59.

4 FENÔMENO TRIBUTÁRIO E O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS.

Diante ao trabalho monográfico em tela, volta-se a atenção ao estudo de um imposto determinado, entretanto, antes de adentrar as pormenorizações do instituto, cabe explanar o que se entende por tributo, isto é, o gênero do qual irão decorrer todas as demais espécies tributárias ensejadoras da relação jurídica tributária.

Lidando com o Código Tributário Nacional – CTN, é perceptível que, dentre os artigos iniciais do código, é visto a conceituação do que se entende por tributo ao Direito Tributário, evidenciando assim que esta ferramenta, senão a mais importante, se faz um dos instrumentos mais relevantes no campo do Direito em diálogo.

Trazendo à baila o exposto no Código, é visto em seu art. 3º a interpretação do instituto tido como tributo ao Direito Tributário, que por vezes, repete-se em outros ramos, ocorre que seria tributo em respeito ao art. 3º:¹⁵⁴ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Paulo de Barros em um de seus livros, expõe que o tributo seria uma norma jurídica, isso pois, ao se absolver da razão de que da norma tributária expositiva do tributo se retira uma consequência diante ao fato prévio posto em lei, seria uma norma, sob a visão estática, a qual o autor também denomina como: Endonorma, em seu conteúdo tipifica diversos fatos lícitos, aos quais encabeçam especificações da relação jurídica entre Estado e contribuinte¹⁵⁵.

Nessa linha, há também uma visão dinâmica ao tributo, conforme entende Paulo de Barros¹⁵⁶, pois quando ocorre o respeito aos critérios previstos na endonorma, despertando, mediante fatos lícitos, o vínculo jurídico tributário, por consequência acarretando na obrigação tributária, tem-se tal visão dinâmica, já exposta no mundo concreto, então, porventura de tal, dinamicidade do tributo é a própria relação jurídica uma vez constituída.

Cabe elucubrar que o tributo é uma prestação obrigatória, isto pois, ao Estado é entregue a atribuição de alcançar os almejos em geral da sociedade, objetivando assim o bem comum

¹⁵⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 98.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 99.

social, todavia, para isso, compete aos contribuintes, leia-se sociedade, a incumbência de coadjuvar na realização de tal, através do adimplemento dos tributos¹⁵⁷.

Nessa lógica, descortina-se do conceito de tributo, uma espécie de racionalização jurídica do esforço individual em concurso, todos voltados ao bem comunitário, ainda que, em seu cerne, tenha o tributo, a característica obrigacional¹⁵⁸. Mediante ao que foi dito, resta claro que é a própria sociedade quem abarca com os custeios da atividade estatal. Tal atividade financeira do estado, deve ser submetida as barreiras criadas pelo Direito, desde a gênese legislativa, até o ato em que se dará a relação jurídica tributária¹⁵⁹.

Luciano Amaro¹⁶⁰ em seu livro, entende que a compulsoriedade exposta no art. 3º do Código Tributário, transporta consigo a racionalidade de que o tributo, uma vez instituído por lei, após a ocorrência do fato gerador, tem-se por subtraída a vontade do agora contribuinte, contudo não apenas deste, conjuntamente a ente político que estará posicionado no polo ativo, da agora constituída relação jurídica tributária, não há que se enxergar qualquer noção de voluntariedade neste liame tributário.

Destarte ao que é alocado no Código Tributário Nacional, tem-se como raciocínio que a relação jurídica tributária está adstrita ao princípio da legalidade tributária, o qual já fora exposto no texto em tela, sendo assim, a ideia da compulsoriedade dos tributos, faz-se acreditar que estes são objetos de uma obrigação *ex lege*, logo a obrigação tributária, principal, ou acessória, decorre única e exclusivamente da lei, afastando das obrigações *ex voluntate*, como é muito visto no Direito Civil, pautada na autonomia das partes¹⁶¹.

Em face do dito, não se nota qualquer contestação condizente a obrigatoriedade dos tributos, isso pois, decorre desse dever jurídico o abastecimento dos cofres públicos de propriedade do ente político que recebera a outorga constitucional¹⁶², a qual o declarou competente, cabe suscitar que havendo delegação da função arrecadatória, os rendimentos ainda assim, são destinados ao ente federado.

Escoltando-se na leitura do art. 3º do Código Tributário Nacional, há que ser compreendido que a obrigação tributária compulsória, como vista acima, deve decorrer de ato lícito, isto é, a

¹⁵⁷ DOMINGUES, José Marcos. A Propósito do Conceito de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228, p. 110.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 110-111.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 111.

¹⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 40-41

¹⁶¹ DOMINGUES, José Marcos. *Op. cit.*, p. 114.

¹⁶² FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. **Introdução ao Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 19.

atividade tributária estatal visa taxar suas espécies tributárias em fatos legislados, por isso a importância do princípio da legalidade, tais fatos não devem constituir sanção de ato ilícito, pois assim sendo não poderá ser considerado como tributo.

Importa esclarecer que, a prestação pecuniária prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional, não pode ser embaralhada as repressões aos fatos ilícitos, todo tributo decorre de uma atividade lícita, ainda que se considere as obrigações acessórias destes, seguindo a mesma lógica de que o Estado foi criado para alcançar o bem comunitário, cabendo a sociedade, de certa maneira, auxiliar no provimento financeiro¹⁶³.

Perceba que, os atos ilícitos são reprimidos através de penalidades repressivas, um adendo deve ser feito no que tange a tributação de produto ou atividade ilícita, a qual pode ocorrer em razão do princípio da igualdade. O entendimento que se tem é que se uma atividade lícita possui seus proventos tributados, não existe um porquê de uma atividade ilícita, de proventos por vezes muitos mais rentáveis, não serem também passíveis de tributação¹⁶⁴.

A repressão a tal atividade ilícita não deve obter sua gênese no Direito Tributário, cabe a este enxergar tal vantagem econômica como uma determinada riqueza, passível de fazer parte do corpo que abastece os cofres públicos, ainda que não seja “limpa”, toda manifestação de riqueza deve ser tributada, o simples fato de existir uma dada riqueza padece de tributação¹⁶⁵.

De certa maneira a lógica que se tem com tal pensamento é que toda riqueza gerada dentro do Estado, deve contribuir com o bem-estar comunitário, pode-se enxergar que tais atividades ilícitas, ainda mais no Brasil onde ocorrem com uma certa reiteração, podem acabar sendo revertidas, ainda que em parte, para a sociedade, a qual fora usufruída erroneamente.

Corolário ao dito, estuda Hugo de Brito¹⁶⁶, o doutrinador crê que tal tributação diante de atividade ilícita não revela a tributação como sanção a ato ilícito, visto que, é recomendado uma separação entre hipótese de incidência, como aqui já fora dito, e fato gerador do tributo.

Ao não conceber sanção a ato ilícito, tem-se por compreensão que na hipótese de incidência não pode estar incluso o elemento da ilicitude, pois assim seria denotada uma penalidade,

¹⁶³ DOMINGUES, José Marcos. A Propósito do Conceito de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228, p.114.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 115.

¹⁶⁵ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 59.

contudo uma atividade ilícita pode desencadear-se sob todos os aspectos de uma norma tributária, sendo assim passível de tributação.

Retomando as características elencadas no art. 3º do Código Tributário Nacional, há que se falar que os tributos cobrados, então exigidos, mediante atividade administrativa vinculada. Como se perceberá mais a frente, a partir da ocorrência do fato gerador no mundo concreto, cabe ao Estado promover o lançamento tributário, para que então nasça a exigibilidade do crédito.

Essa vinculação de que o artigo se pronuncia está voltada a prática do lançamento tributário, apenas as Fazendas dos entes políticos podem promover tal atividade, sem qualquer discricionariedade, no que tange a forma; conteúdo do ato e oportunidade¹⁶⁷.

Concerne esclarecer que, tal vinculação não é voltada as atividades executivas tributárias, isto é, as funções de arrecadação e de fiscalização dos tributos, ambas que em conjunto compõem a denominada capacidade tributária ativa, pois como também já fora dito em momento anterior deste trabalho monográfico, tal ferramenta é passível de delegação, divergente do que ocorre com a função legislativa, a qual é vinculada ao ente político detentor da competência tributária.

Hugo de Brito¹⁶⁸ expõe que a vinculação enumerada no art. 3º do Código Tributário Nacional, tem-se por seu significado a inexistência de um juízo subjetivo no que concerne ao complemento das indeterminações normativas, para que em cada caso atinja a finalidade da lei, assim deve seguir o que fora determinado de maneira pormenorizada.

Independentemente de ser essa a visão mais conceituada pelos doutrinadores do Direito Tributário acerca do que se entende por tributo, pertinentes escritores do ramo tecem críticas no que tange ao conceito de tributo determinado pelo Código Tributário Nacional. Luciano Amaro¹⁶⁹, inicia sua série de considerações através da inutilidade de estabelecer que: tributo é toda prestação; pois crê o autor que padece de compreensão que a conceituação de algo abrange integralmente as situações por ele definidas.

Entretanto, não se finda nessa, pois segue tecendo que, a passagem da prestação pecuniária, conjuntamente com a determinação de ser em moeda, acarreta um dado pleonismo, visto que

¹⁶⁷ DOMINGUES, José Marcos. A Propósito do Conceito de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228, p.115.

¹⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 63.

¹⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 41.

inicialmente por se determinar em pecúnia, já há o entendimento que é dinheiro, acreditando ser o texto de lei mal escrito, fazendo uma crítica a tal legislador¹⁷⁰.

Decorrendo ainda das críticas suscitadas pelo autor, encontra-se no que defende o autor que inexistente no código qualquer indicação no art. 3º condizente a necessidade do tributo ser compreendido como um ganho patrimonial ao agora contribuinte, isto é, uma receita efetiva¹⁷¹.

Nessa visão Luciano Amaro¹⁷² traz um conceito de tributo, que o mesmo concebeu: “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Não fica à cargo apenas do citado autor a tecelagem de críticas ao conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário, Paulo de Barros¹⁷³ também articula juízos negativos no que concerne ao artigo, em primeiro, pois o próprio apenas elenca o objeto da relação tributária, sem que possibilite o entendimento de quem são os sujeitos da relação jurídica tributária.

O citado autor no parágrafo supra, ainda elenca consideração acerca do trecho: instituída em lei; isso pois defende o autor que todos os fatos uma vez acontecidos no mundo concreto hão de subsumidos para então produzirem efeitos jurídicos, crê ser incomum a gênese de um vínculo jurídico como algo destoante ao juízo hipotético, expõe que ao versar que se trata de uma prestação jurídica, já insinuaria a decorrência legal.

Antes de extrapolar o tópico aqui em comento cabe pormenorizar, ainda que sucintamente, o que se pode entender como função de várias das espécies tributárias dentro do ordenamento pátrio, como bem aduz Hugo de Brito¹⁷⁴, a função precípua de todo e qualquer tributo é arrecadar finanças ao Estado, mas não se restringe apenas a tal objetivo, pois não existem apenas tributos de caráter fiscal.

Um tributo pode ser tido como fiscal, quando sua principal atribuição, após a sua instituição, é arrecadar finanças, recursos, capazes de aprovisionar os cofres públicos¹⁷⁵, isto é a lógica da solidariedade comunitária, uma vez que os contribuintes realizam o adimplemento dos tributos, os quais retornariam por atividade estatal.

¹⁷⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 41.

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 46.

¹⁷² *Ibidem*, p. 47.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 98

¹⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 63.

¹⁷⁵ DOMINGUES, José Marcos. A Propósito do Conceito de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228, p.117.

Além do dito, podem ser os tributos parafiscais, os quais possuam como meta o suprimento de atividades concomitante a da Administração Pública Direta¹⁷⁶, todavia a função que mais se distancia da fiscal é a extrafiscalidade de algumas das espécies tributáveis dentro do ordenamento pátrio.

Por extrafiscalidade, deve-se entender um passo em que o Estado quer incentivar, ora dirimir determinados comportamentos. Assim quando se fala em extrafiscalidade, volta-se a atenção não a objetivos arrecadatários por parte dos entes políticos, ainda que estes venham a ocorrer, o que de fato se ambiciona, é a reparação de ocasiões sociais que devem ser reprimidas¹⁷⁷.

Por hora, veja que, a função fiscal dos tributos é a mais conhecida quando se trata da atividade tributária do Estado, mas a extrafiscalidade não padece de menor importância, visto que os tributos extrafiscais possuem origem constitucional, possuindo como fundamentação para tais tipos de tributos, a redistribuição de terra e renda, além da defesa do setor industrial nacional, bem como um direcionamento aos investimentos para setores que sejam mais produtivos¹⁷⁸.

Assim de certa maneira a extrafiscalidade é voltada a uma atividade financeira estatal, mas que não tem, como imprescindível, a obtenção de recursos, entretanto visa a reorganização de um sistema, ora da própria sociedade, sendo uma das tarefas basilar do Direito Tributário¹⁷⁹, diferente do que muitos pensam, o direito em comento, não lida apenas com questões financeiras, resta claro pela extrafiscalidade a função social deste importantíssimo campo de estudo no Direito.

4.1 ESPÉCIES TRIBUTÁVEIS E SUAS INCIDÊNCIAS

Importa no momento elencar as espécies tributárias de maior relevância ao ramo do Direito em questão, com a atenção voltada as doutrinas clássicas, as quais arrolam uma classificação tripartida, enumerando os impostos; contribuições e taxa¹⁸⁰, tal divisão é vista no texto da Carta Básica de 1988 em seu art. 145, bem como na codificação específica, Código Tributário Nacional, no art. 5º.

¹⁷⁶ DOMINGUES, José Marcos. A Propósito do Conceito de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228, p.117.

¹⁷⁷ *Ibidem*, loc. cit.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p.119.

¹⁷⁹ *Ibidem*, loc. cit.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p.116.

Partindo das delimitações acerca dos tributos, os quais possam ser considerados como taxas, deve-se suscitar que a competência para instituição de tais ferramentas tributárias é de concorrência comum, visto que, o texto constitucional concedeu atribuições para União, aos estados federados, bem como Distrito Federal e Municípios¹⁸¹.

Entende-se como alicerce constitucional que as taxas estarão voltadas aos serviços públicos prestados pelos entes políticos específicos e indivisíveis, bem como pelo poder de polícia, seriam esses os fatos geradores, os quais estariam abarcados nas hipóteses de incidência dos textos legislativos¹⁸².

Portanto, resta claro que taxa é uma espécie de tributo, logo, acoplando ao conceito de tributo aqui já detalhado, deve-se entender que taxa é uma prestação pecuniária, capaz de gerar efeitos a partir de sua instituição legal, todavia possui características específicas. Uma das particularidades das taxas, importa em compreender a vinculação da atividade estatal, isto é, em seu fato gerador, tem-se atado a uma atividade estatal própria a um dos contribuintes¹⁸³.

No que se refere a tal atividade estatal específica, dita como característica anteriormente, não se vê propriamente uma correlação entre o importe da taxa e o montante do valor do serviço, pois, ao se instituir uma taxa, não é ocasionado ao contribuinte um proveito individual, posto que, o essencial de toda e qualquer taxa é a lógica da referibilidade da atividade estatal, por isso o serviço público padece ser específico e divisível, para que haja uma verificação da relação entre tal e o contribuinte, ainda que este não obtenha vantagem¹⁸⁴.

Nota-se assim, que o fato gerador das taxas são as atividades administrativas, as quais são capazes de ensejar a obrigação tributária, diferente de uma das modalidades de contribuição, a contribuição de melhoria, no caso, pois neste caso a atividade administrativa é um meio à obrigação tributária, enquanto nas taxas ele acaba por ser a própria atividade administrativa¹⁸⁵.

Hugo de Brito¹⁸⁶ chegou a definir taxa como: “espécie de tributo cujo fato gerador é uma atividade estatal, ou atividade administrativa, vale dizer, é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte”

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. As Taxas Como Espécie de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 232, p. 85.

¹⁸² *Ibidem, loc. cit.*

¹⁸³ *Ibidem, p. 86.*

¹⁸⁴ *Ibidem, p. 87.*

¹⁸⁵ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁸⁶ *Ibidem, loc. cit.*

A luz do pensamento de Luís Eduardo Schoueri¹⁸⁷, as taxas são pleiteadas por todos os entes políticos do Estado, como uma ferramenta de afiançar os custos deste, tanto no que concerne a seu poder de polícia, ademais, alcança também a mera potencialidade da prestação de um serviço público, ocasiões em que se percebe a preponderância do princípio da equivalência, pois cabe a sociedade como um todo, custear as atividades estatais.

Ainda nas explanações acerca da modalidade tributária denominada como taxa, cabe explicar, conforme os conceitos aqui já expostos que, os serviços públicos devem ser prestados por um ente político competente, pois do contrário, estar-se-á diante de uma tarifa, que não possui relação direta com o Direito Tributário.

Esse serviço, comentado acima, além de prestado por um ente político competente, deve ser intrinsecamente essencial à sociedade, leia-se assim, a essencialidade com uma característica precípua ao que virá a se entender como taxa em âmbito tributário. Por fim, restou ultrapassada a questão que tal serviço essencial, deve ser divisível, isso implica dizer que o Estado tem o condão de mensurar o *quantum* que fora utilizado por cada um de sua população.

A visão acerca da divisibilidade dos serviços públicos já fora discutida pela Suprema Corte do ordenamento pátrio, sendo o entendimento posto na súmula vinculante de nº 41¹⁸⁸, quando fora emergido o principal debate sobre tema, decretando que os serviços públicos de iluminação não poderiam ser taxados, uma vez que, não são passíveis de divisibilidade.

A conclusão retirada da súmula citada, pode ser vista dentro da composição do voto do ministro Carlos Ayres de Britto, no julgamento da AI 463.910 AgR, através do qual, o ministro do Supremo Tribunal Federal, entendeu que para que haja a incidência de taxas diante os considerados contribuintes, o serviços públicos devem, divisíveis, assim capazes de serem contabilizados pelo Estado, todavia, tal ponto não se via às taxas de iluminação pública, por isso as próprias foram declaradas inconstitucionais¹⁸⁹.

Padece no momento explicar de outra modalidade tributária, as contribuições, dentre todas as subdivisões dentro do ordenamento pátrio, que também serão tidas como um tributo, o qual é vinculado a uma atividade administrativa, diferente dos impostos, para que haja a incidência de

¹⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 193.

¹⁸⁸ STF. **Súmula nº 41. Disponível em:** <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218>. Acesso em 28 de ago. 2019.

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 463.910. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Instituto de Previdência dos Servidores Militares do Estado de Minas Gerais – IPSM. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, DJ 20 jun. 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28463910%20ENUME%2E+OU+463910%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y5jl7sky>. Acesso em 23 ago. 2019.

uma das diversas espécies de contribuição, há que se enxergar primeiramente uma atividade estatal.

É imperioso em um primeiro momento pormenorizar as especificidades condizentes a Contribuição de Melhoria, ora veja, que está obtém em sua base um enaltecimento patrimonial imobiliário, o qual decorre de uma obra pública¹⁹⁰, observe que por tal definição é o tributo vinculado a atuação estatal, sem a qual não haverá o que se falar em incidência de tal modalidade tributária.

Necessariamente duas ferramentas devem ocorrer no mundo concreto, para que assim haja a ocorrência da contribuição de melhoria, sendo a primeira: uma obra produzida pelo ente político; enquanto a segunda: o acréscimo de valor imobiliário, o proprietário deste imóvel agora valorizado terá que desembolsar o montante capaz de sanar o custo estatal¹⁹¹.

Impede explicar que, as contribuições de melhoria não de serem calculadas, uma vez a obra pública já finalizada, a partir do custo que fora gerado ao ente político, os erários devem se limitar a este custeio da obra, a qual gerou uma dada valorização a seu imóvel, é um limite individual¹⁹².

Mesmo expressa na Lei Básica de 1988 é uma modalidade tributária muito complicada de ser implantada, visto que há de se fazer uma estimativa da valorização imobiliária, a qual não é certa a ocorrência, bem como, está não ocorrendo, implicaria em problemas mais graves ao Estado, assim este visa a obtenção de finanças de outro meio que não a instituição de uma contribuição de melhoria.

Partindo aos aspectos das contribuições especiais do ordenamento pátrio, implica trazer ao trabalho que, as noções de contribuições especiais, apenas foram vistas no ordenamento brasileiro em 1966, período no qual, por meio de decreto, foram instituídas as contribuições sindicais; contribuições previdenciárias; contribuições sociais, sendo aglutinados no sistema constitucional tributário com a EC nº 1 de 1969¹⁹³.

As contribuições diferenciam-se das outras modalidades tributárias do ordenamento, em virtude do objetivo constitucional, visto que buscam financiar atividades específicas, dentre todas os

¹⁹⁰ PINTO, Adriano. *As Contribuições no Sistema Brasileiro. As Contribuições no Sistema Brasileiro/coordenador Hugo de Britto Machado*. São Paulo: Dialética, 2003, p.45

¹⁹¹ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Op. cit.*, p. 76

¹⁹² BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, destinação e Controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 65.

¹⁹³ *Ibidem*. p. 86.

tipos de contribuições que possam existir, cada uma, individualmente, terá como fim abastecer financeiramente certas atividades¹⁹⁴.

Diferentemente dos impostos, taxas, empréstimos compulsórios e até mesmo da contribuição de melhoria, as contribuições especiais almejam recursos específicos para que se tenha mais eficiência econômica ou social em determinados setores, estando, em contrapartida, a imposição do ônus financeiro para aqueles que serão beneficiados¹⁹⁵.

Contudo, como afirma o professor Adriano Pinto¹⁹⁶, o regime das contribuições especiais não resta esgotado apenas na destinação específica, isto é, em seu aspecto finalístico, o provento que fora obtido através das contribuições deve respeitar a noção básica de referibilidade, assim, há como imposição a destinação de subsídios às entidades compostas pelos sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

Além do fato que a modalidade tributária, agora em comento, pode exercer por vezes, uma função de redução da desigualdade econômica, tanto em âmbito privado, quando no público¹⁹⁷, visto que, pode influenciar as rédeas dos setores econômicos da sociedade brasileira, coligada à destinação do produto obtido.

Paulo Ayres Barreto¹⁹⁸ expõe em seu livro que é de comum característica as todas as modalidades de contribuição, vistas no art. 149 da Constituição, referirem-se aos jurisdicionados do ordenamento, como partes designada composição de fundos financeiros, voltados a áreas estabelecidas, para custear despesas públicas.

Não foge da modalidade tributária, tida como contribuições especiais, a referibilidade, visto que, esta ferramenta tributária deve ocasionar uma vantagem aos que foram estabelecidos como seu contribuinte, tal característica é vista à todas as opções elencadas no art. 149 da Constituição, ao mesmo tempo, em que o importe que fora obtido, deva ser equivalente para com a despesa que será financiada, não é um mero tributo que visa o abastecimento dos cofres públicos¹⁹⁹.

Ao observar o texto constitucional é devida a atenção ao ponto em que duas contribuições, ou até mesmo mais contribuições, podem tributar fatos geradores equivalentes, sem que tal

¹⁹⁴ PACHECO, Angela Maria da Motta. *As Contribuições no Sistema Brasileiro. As Contribuições no Sistema Brasileiro/coordenador Hugo de Britto Machado*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 77.

¹⁹⁵ PINTO, Adriano. *Op. cit.*, p. 49.

¹⁹⁶ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁹⁷ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p.118.

¹⁹⁹ *Ibidem, loc. cit.*

hipótese seja vista como bitributação²⁰⁰, como ocorre com o PIS e a COFINS, ambas as contribuições possuem a mesma base de cálculo, a qual é o faturamento considerado receita bruta, contudo ambos os tributos estão permitidos na legislação maior.

Divergente ao elencado no parágrafo anterior, existem doutrinadores, como a mestre Deborah Sales²⁰¹, que não acordam com a visão, uma vez que, conforme crê a doutrinadora, uma contribuição, instituída após outra, mas que verse sobre o mesmo fato gerador, não deveria ser entendida como um novo tributo, mas sim, como majoração do anterior, mesmo que, o fim específico da nova contribuição seja diferente.

Sobrepujada mais uma espécie tributária, compatibiliza-se conduzir os entendimentos de outra, que fora denominada, pela Carta Magna de 88, como empréstimo compulsório. Apesar do nome lembrar um instituto do Direito Civil, deve-se entender tal como uma das diversas espécies de tributo, pois, o que de fato importa é seu enquadramento ao conceito, para o Direito Tributário, do que se assimila por tributo.

Em tempo, cabe falar que o empréstimo compulsório, diferente da maioria das modalidades tratadas até aqui, como taxas; contribuições de melhoria; além dos impostos, os quais serão mais a frente debatidos, são de competência privativa da União, logo apenas o Estado pode legislar em voga dos empréstimos compulsórios²⁰².

Quanto há o debate acerca do regime jurídico do empréstimo compulsório, Hugo de Brito²⁰³ afirma que, a modalidade tributária expressa na constituição, segue um regime jurídico próprio, distinto ao do imposto, bem como, qualquer outro tributo, isso fica incontestável, uma vez que a União passa a possuir obrigações, sob juros, amortizações de dívidas, quando se elenca o empréstimo compulsório.

Seria o empréstimo compulsório um tributo, ao passo que, além de respeitar as balizas expostas no art. 3º do Código Tributário Nacional, aquele que delimita quais são os requisitos para que se entenda o que é de fato um tributo, perpassa uma relação jurídica constitucional de tributo,

²⁰⁰ PACHECO, Angela Maria da Motta. As Contribuições no Sistema Brasileiro. **As Contribuições no Sistema Brasileiro/coordenador Hugo de Britto Machado**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 82.

²⁰¹ SALES, Deborah. *Op. cit.*, p. 169.

²⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. Empréstimo Compulsório – Eletrobrás – Cessão de Créditos – Possibilidade Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 57, p. 105

²⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. Os Empréstimos Compulsórios. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 79, p. 62 – 63.

conforme afirma Roque Antonio Carrazza²⁰⁴, visto que, de um lado está o poder público, do outro o contribuinte, e entre eles como alicerce a lei, que incumbe o dever de adimplir com algo em virtude de um fato lícito.

Embora alguns estudiosos da área não avistem os empréstimos compulsórios como um tributo, visto que, quando o assunto empréstimo é tratado, há que ser dito em voluntariedade, todavia, deve-se entender os empréstimos compulsórios, ainda que não voluntários, entram na categoria de cedência, a qual não é marcada pela voluntariedade, mas sim, uma transferência, a qual deve ser cumprida, a voluntariedade não é uma característica única e substancial dos empréstimos em *lato sensu*²⁰⁵.

Trata-se de um regime jurídico distinto, porém não dissemelhante do campo tributário, pois é amoldado perfeitamente no conceito mais usual sobre tributo, a União, de maneira coercitiva, exige dos contribuintes, o adimplemento de certa quantia, perante fatos lícitos²⁰⁶, por conseguinte, não há o que se falar relativamente a discussões sobre a definição do instituto como uma modalidade tributária.

Em consonância ao exposto no art. 15²⁰⁷ do Código Tributário Nacional, é de se notar que a União pode estabelecer o empréstimo compulsório em duas únicas e certas hipóteses, sendo a primeira possibilidade no caso de guerra externa, ora na iminência desta, bem como, na segunda possibilidade, diante de calamidades públicas, sendo que no parágrafo único do citado artigo, cabe a este ente político competente, proceder com a devolução do que lhe fora emprestado, como o próprio nome do tributo induz.

A devolução do empréstimo, feito pelo contribuinte à União, não é capaz de desconstituir sua natureza tributária, uma vez que conforme o entendimento majoritário acerca do tema, a destinação do montante obtido através da atividade tributária não tem o condão de influenciar reflexos em sua institucionalização como tributo²⁰⁸, exceto no que ocorre com as contribuições especiais, que em momento oportuno foram delineadas.

O cerne de tal restituição do empréstimo compulsório é diverso a devolução que pode ocorrer com todo e qualquer tributo, pois quando esta, segunda devolução ocorrer, tem-se, a prática

²⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Empréstimo Compulsório – Eletrobrás – Cessão de Créditos – Possibilidade Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 57, p. 105.

²⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Os Empréstimos Compulsórios. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 79, p. 64.

²⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p.105.

²⁰⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

²⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p.105.

pelo ente político da transferência do que fora considerada como indébito, ou seja, o tributo fora adimplido de maneira errônea, ora por ser a maior, ora por não ter sido materializado, logo, neste caso não poderá ser considerado como tributo.

A restituição que perpassa o empréstimo compulsória é de direito, diferente da devolução acima descrita, é uma condição inerente a modalidade tributária, ademais acaba por sofrer os interstícios em face da temporalidade, como juros, logo não se restitui apenas o que fora emprestado, também corre juros em face deste objeto, portanto, devolve-se aqui o tributo em si, por isso tal denominação, além dos acréscimos

Ulterior as explicações sobre algumas das modalidades tributárias existentes na ordem jurídica brasileira, impede atenção a conceituação sobre o que é compreendido por imposto, de início difere das demais espécie aqui elencadas, condizentes ao tributo que será explanado, não se denota uma vinculação a atividade administrativa, são fatos geradores ocasionados em razão de acontecimentos lícitos, os quais são desconexos de uma atuação estatal.

Nas doutrinas hodiernas, como a de Regina Helena²⁰⁹, o instituo do imposto é delimitado dada a repartição de competência, os entes políticos poderão tributar fatos desentranhados de ação do Poder Público, se limita apenas a ocorrência de uma situação fática, previamente alocada em um texto legal.

Originalmente os impostos eram tidos como uma modalidade tributária, a qual possui seu produto destinado ao custeio dos serviços gerais do Estado, os quais não são divisíveis, pode-se entender como uma parcela de finanças do setor privado, propostos ao abastecimento dos fins coletivos²¹⁰.

Todavia, com o percorrer do tempo, o imposto fora passado a ser vislumbrado sob um aspecto um tanto quanto formal, deixando de ser entendido como uma maneira de abastecimento financeiro vinculado aos serviços sociais gerais, tal referência, vista na gênese da ferramenta aqui em debate, muito pelo fato de que o próprio pode obter finalidades extrafiscais, as quais preponderam uma orientação comportamental²¹¹.

Logo, há de se presumir que o imposto tem como hipótese de incidência uma definição legislativa qualquer, desde que lícita, pautando-se na capacidade contributiva dos

²⁰⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 143.

²¹⁰ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Tributo, Imposto e Taxa. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Gráfica Editora Livro S.A. vol. 78, p. 30.

²¹¹ *Ibidem, loc. cit.*

jurisdicionados, sendo tal manifestada pelo *quantum debetur* originado da prática destes atos postos em lei²¹².

Hugo de Brito²¹³ explana que a vinculação posta no art. 3º do Código Tributário Nacional ainda assim se aplica aos impostos, isto pois, tal passagem se volta ao que concerne ao procedimento de cobrança do imposto, leia-se, a atividade administrativa tributária acaba por ser associada a atuação estatal, diversa do que se define como hipótese de incidência dos impostos, a qual não se vincula a um exercício estatal específico.

Uma vez alçado o conceito de imposto, vê-se a íntima ligação deste, para com o princípio da capacidade contributiva, visto que, por não estar submetido a qualquer atividade administrativa dos entes políticos do ordenamento, para que ocorra a gênese da relação jurídica tributária, implica que tal princípio estabilize a graduação que possa ocorrer diante de tal modalidade, pautado no cenário individual de cada sujeito passivo²¹⁴.

4.1.1 Modalidades de lançamento tributário

Quando do estabelecimento do tributo, resta claro que sua delimitação normativa não enseja qualquer obrigação tributária. Diferente se vê quando ocorre a materialização da hipótese prevista no texto legal no mundo dos fatos, ou seja, quando uma pessoa, a qual será tida como contribuinte, via de regra, materializa a hipótese de incidência, como já explicada em momento anterior, o denominado fato gerador.

Portanto, a obrigação principal, no domínio tributário, de entregar pecúnia ao Estado, bem como as obrigações acessórias, apenas nascem com a concretização da hipótese de incidência, porém é necessário que, para todo e qualquer ente seja perpassado um determinado meio pelo qual possibilitará o requerido.

O meio anteriormente dito, é o conhecido como Lançamento Tributário, esse que é um procedimento administrativo para delimitação do fato gerador, bem como todos os quesitos tributários que desse decorrem. Existem algumas modalidades para que o procedimento

²¹² COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Tributo, Imposto e Taxa. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Gráfica Editora Livro S.A. vol. 78, p. 36.

²¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 63

²¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 143.

administrativo explanado ocorra, ver-se-á a que todas almejam a transformação da obrigação tributária em crédito tributário.

Em seu livro, Eurico Marcos Diniz de Santi²¹⁵ define lançamento como:

Como o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotética-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.

Deveras são os debates acerca da natureza do lançamento tributário, uma vez que, para parte da doutrina é meramente um conjunto de atos administrativos, sendo este o que finda a relação jurídica tributária, não constituindo o crédito, mas sim o declarando, enquanto, do outro lado, de maneira mais adequada, estão os estudiosos que pensam o lançamento como um procedimento, que virá a constituir o crédito tributário, o que na verdade declara é a obrigação tributária correspondente, mas não o crédito em si²¹⁶.

No que concerne a natureza jurídica do lançamento tributário, já fora entendido que o próprio ato administrativo não cria direito, com efeito apenas declaratório, portanto esse constitui o crédito e declara a obrigação tributária, ou seja, a obrigação precede o lançamento, do qual decorre o crédito tributário²¹⁷.

Pelo exposto, há que se falar que por intermédio do lançamento tributário são afigurados os sujeitos da relação obrigacional tributária, em seus polos, além do fato de sobejar definida e quantificada todas as prestações, havendo assim um aperfeiçoamento da relação, a qual concede efeitos no campo jurídicos ao proceder com a alteração de obrigação para crédito tributário²¹⁸.

O lançamento é delimitado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN²¹⁹, sendo que, no parágrafo único do dito artigo, é estabelecido como uma atividade vinculada e obrigatória, da qual será possível penalizar por conta da responsabilidade funcional.

Por lançamento entende-se como ato, do qual podem decorrer revisões objetivando a confirmação, ora que seja tal crédito infirmado na sua integralidade, ou não, de iniciativa do

²¹⁵ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário Prefácio de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 133.

²¹⁶ JORGE NETO, Nagibe de Melo. O Lançamento por Homologação e o Devido Processo Legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 133, p. 81-82

²¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 178.

²¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 58

²¹⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

agora contribuinte, bem como do polo ativo, Estado²²⁰. É de direito do contribuinte utilizar-se do meio judicial para questionar o *quantum* da relação obrigacional tributária.

É perceptível extrair da legislação, que não importa a modalidade tributária, é necessário que haja a ocorrência do ato administrativo, denominado como lançamento, atividade privativa da autoridade, bem como que havendo o adimplemento da obrigação em prazo anterior ao exame administrativo, possui a autoridade administrativo o dever em homologar o fato de maneira expressa ou tácita²²¹.

O lançamento tributário não é um poder do ente, ao qual fora atribuída a competência tributária, mas sim um dever para que este proceda com o instituo, em vista disso, a aspiração do administrador transcende a do administrado²²².

Regina Helena Costa aduz que uma vez ocorrido o fato gerador, o qual enquadra-se nas hipóteses de incidência, surge a obrigação de pagar o tributo descrito na norma, assim o órgão fazendário tem a permissão de exigir o crédito decorrente, vez que a constituição do crédito torna a obrigação líquida, exigível e certa²²³.

Uma vez delimitada a noção básica do que se entende por lançamento tributária, padece de andamento lógico a explanação acerca das modalidades tributárias, as quais são aceitas, bem como praticadas no interior do ordenamento jurídico brasileiro. São observadas três modalidades: lançamento por declaração; lançamento por homologação; lançamento de ofício, Ainda que todas sigam seus procedimentos específicos, com suas características únicas, todos respeitam a logicidade do lançamento em *lato sensu*, isto é, visam a constituição do crédito tributário, tornando assim a obrigação tributária em líquida, certa e exigível.

Iniciando pela modalidade de lançamento por declaração, há que se falar que é pouco usável nos dias atuais, porém em voga, quando se está diante do Imposto de Transmissão Causa *Mortis* e Doação – ITD. O procedimento da dita modalidade é traduzido a partir do momento em que o contribuinte fornece as informações sobre a matéria, sem as quais seria impossível o cálculo

²²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 567.

²²¹ *Ibidem*, p. 569.

²²² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 853.

²²³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 250.

do *quantum debetur*, à autoridade administrativa, a qual procede com o lançamento, notificando, o agora contribuinte, para pagar, ou impugnar, no prazo legal²²⁴.

Observe que, é passível de entendimento que, o lançamento por declaração, é uma modalidade de atribuição da autoridade administrativa, com o auxílio do sujeito passível, quer seja o contribuinte, quer seja o responsável, aquele que não praticou o fato gerador, mas a lei impõe que este produza o adimplemento²²⁵.

Dentro de tal modalidade, caso a autoridade administrativa perceba erro, no que tange a prestação das informações, é permitido que haja a correção por ofício, objetivando assim a devida e correta tributação em face do contribuinte.

Uma outra modalidade de lançamento tributário, é aquela que será homologada, por isso denomina-se em meio ao Direito Tributário, como lançamento por homologação. Hugo de Brito Machado Segundo versa que o lançamento em questão é, na verdade, uma antecipação ao adimplemento do tributo, é o meio pelo qual, o contribuinte tem a atribuição de proceder com a constituição do crédito, cabendo ao Fisco manifestar-se apenas em momento posterior para homologar, ora constituir lançamento por ofício caso encontre erro²²⁶.

Note que, o cerne do lançamento por homologação, não se denota o adimplemento da obrigação tributária, mas sim, a quantificação do que é devido²²⁷, muito pelo fato do pagamento ocorrer em momento anterior, ora até mesmo, poder ser decretada a homologação, sem que haja o pagamento pelo contribuinte ou responsável.

De antemão, cabe em tal ponto, perceber a clara diferença entre as duas modalidades citadas, sendo a primeira aquela em que o contribuinte se restringe apenas a prestar informações, de incumbência do Fisco realizar os cálculos tributários. Enquanto na segunda, lançamento por homologação, é o contribuinte quem possui o encargo aritmético, além do ônus em dever adimpli-lo.

A última modalidade, de importância equânime em face das demais, porém, menos praticada que as outras, é o lançamento de ofício. Precocemente, cabe falar que possui uma maior atuação

²²⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 60.

²²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 182.

²²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 61.

²²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 183

da autoridade competente à cobrança do tributo, visto não depender de atos praticados pelo contribuinte, o art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN²²⁸ prevê tal possibilidade.

O lançamento de ofício é aquele em que não há iniciativa do sujeito passivo²²⁹, leia-se contribuinte, podendo ser considerado como uma modalidade residual, pois é por meio dessa que se sucederá as demais, caso haja qualquer entrevero.

Um dos exemplos mais conhecido voltados ao uso do lançamento de ofício é o caso do Imposto de Propriedade Territorial Urbano – IPTU, o qual é cobrado, via de regra, no início de todo exercício fiscal, visto que, o contribuinte apenas recebe a cobrança, pelo simples fato de ser o proprietário de um imóvel urbano.

É mister ressaltar que a partir da ocorrência do fato gerador, tem-se um prazo decadencial de 5 anos para que haja a transformação de obrigação tributária para crédito tributário, ou seja, para que se proceda o lançamento tributário em sua devida modalidade. Por se tratar de um prazo decadencial, uma vez não respeitado, a autoridade administrativa competente para tal, não mais terá direito, portanto, não poderá mais haver a cobrança do tributo em face do contribuinte.

Ocorre que, caso o lançamento traga imposições tributárias, decorrentes fora do prazo quinquenal, entre o fato gerador e agora a constituição do tributo, tais atos deverão ser entendidos como nulos, tendo como consequência lógica, a extinção do crédito tributário em questão²³⁰.

4.1.2 Consequências da constituição do crédito tributário

Partindo da premissa que fora o crédito tributário uma vez constituído, o mesmo deve perseguir alguns caminhos, podendo ser visto como possibilidade para o dito a extinção, ora a exclusão dessa obrigação tributária que fora considerada líquida, certa e exigível, visto que por ser uma relação obrigacional, essa não pode perdurar ao infinito.

Ao trazer à tona o tópico da exclusão do crédito tributário, padece de necessidade a leitura dos arts. 156 a 174 do Código Tributário Nacional – CTN, por serem considerados como arquétipos

²²⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

²²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019, p. 64.

²³⁰ PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A Súmula Vinculante nº 08 e o Lançamento Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 167, p. 101.

normativos gerais do tema. A mais lógica forma de extinção do crédito é o pagamento, destarte que, por se tratar de uma relação obrigacional, desde os primórdios do Direito Civil, entende-se que a mais usual forma de findar, seria o pagamento.

Não há muitas discussões quando se trata de pagamento, sendo esse o repasse em pecúnia do *quantum debetur* da obrigação tributária, por hora tida como líquida²³¹. Traduzisse assim pelo adimplemento do sujeito passivo ao sujeito ativo da relação obrigacional tributária, o local do pagamento, como regra no Direito Tributário, é aquele no qual, o sujeito passivo tenha estabelecido o seu domicílio²³².

Estará o sujeito em mora, leia-se em inadimplemento, de maneira automática²³³, desde que não conduza de maneira devida a sua obrigação dentro do vencimento, exceto questione administrativamente a cobrança praticada pelo ente federativo competente, ou por aquele que recebeu, através da parafiscalidade, a atribuição.

Ainda na senda do pagamento, deve-se elencar um direito do contribuinte, o qual decorre do pagamento indevido de todo e qualquer tributo, independentemente de sua modalidade de lançamento. Como bem expõe Paulo de Barros Carvalho²³⁴, por indevido, deve-se elucubrar o adimplemento feito a maior, quanto aquele feito ainda que não preexista uma obrigação tributária.

Quando ocorre o exposto no parágrafo supra, a Lei nº 5.172 de 1966²³⁵, em seu art. 165 prevê que o contribuinte pagador passa a obter o direito à restituição, seja ela integral, ou parcial, isso pois, caso o próprio possua outro qualquer débito tributário, em face do mesmo ente competente, esse pagamento tido como indevido, pode ser utilizado ao abatimento.

Em consonância a legislação tributária pátria está o entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal – STF, sob o nº 546²³⁶, a qual diz “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo. ”.

²³¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 274.

²³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 205.

²³³ *Ibidem*, p. 206.

²³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 449.

²³⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

²³⁶ STF. **Súmula nº 546**. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2210. Acesso em 26. ago. 2019.

A súmula 546, hodiernamente, é a que se aplica aos casos de pagamento indevido, uma vez ultrapassada o entendimento da sumula 71, a qual compreendia pela não possibilidade de restituição quando o ocorrido²³⁷.

Quando se fala que o pagamento indevido pode ser restituído de maneira parcial, isso é possível, muito pelo fato de uma outra hipótese de extinção do crédito tributário, a conhecida compensação tributária. A lógica civilista perpassa a ideia de que se duas pessoas são credoras e devedoras uma da outra, ao mesmo tempo, as obrigações se compensam até onde for possível.

No contexto tributário, é de importância salutar, que sejam preenchidos determinados requisitos, por base as obrigações devem ser recíprocas; além do fato das obrigações deverem ser líquidas e exigíveis; por fim há que perceber a fungibilidade do cerne da relação, ou seja, das obrigações entre as partes²³⁸.

A compensação tributária passou a ser mais utilizada a partir do advento da Lei n° 8.383 de 1991²³⁹, a qual em seu art. 66, estendeu o uso para ao âmbito federal, desde que se faça presente entre tributos, contribuições, ou receitas de mesma natureza.

Compreende-se assim, que por tal meio restam excluídas tanto um direito subjetivo do contribuinte, como uma obrigação tributária, isto é, um dever jurídico deste e um exercício de direito do sujeito ativo da relação obrigacional, pois o débito presente em outra relação, entre as mesmas pessoas, acaba por ser anulado²⁴⁰.

Divergente da compensação, ver-se-á a Transação, prevista no art. 171 do Código Tributário Nacional - CTN. Eduardo Sabbag²⁴¹ preleciona que a transação é uma modalidade indireta, visto que há uma visão sinalagmática, por conter ônus e bônus às partes. Presente um litígio tributário, ambas as partes estabelecem concessões para então cessar o conflito litigioso²⁴², assim se entende a transação como extinção do crédito tributário.

Outra possibilidade de extinção do crédito tributário, é a Remissão, mediante a qual, deve-se compreender como o perdão, podendo apenas ser ofertada por lei, visto a atividade tributária

²³⁷ STF. Súmula n° 71. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2212. Acesso em 26. ago.2019.

²³⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 289.

²³⁹ BRASIL, Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991, Brasília. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm. Acesso em 26 ago. 2019.

²⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 454.

²⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 983.

²⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 454.

ocorrer em prol do interesse público²⁴³, pois, impende-se lembrar que a atividade tributária tem um pilar funcional de abastecimento dos cofres públicos, sendo essencial à sociedade, por isso não se pode abrir mão da tributação.

Para finalizar os institutos mais significativos quando se trata de extinção do crédito tributário, não é possível deixar de adentrar ao tópico da prescrição, sendo essa outra modalidade pela qual restará finalizada a relação obrigacional tributária.

Sendo o crédito definitivamente constituído, ou seja, lançando, não ocorrendo o adimplemento do próprio, a autoridade administrativa terá um prazo prescricional para então proceder com o requerimento, em razão do adimplemento, assim, a ação judicial para tal cobrança irá prescrever em 5 anos da constituição definitiva²⁴⁴, vencido tal prazo o contribuinte não mais será obrigado a adimplir com a quantia almejada pelo ente.

O Código Tributário Nacional – CTN prevê em seu art. 156, inciso V, que a prescrição não atinge apenas a ação judicial de cobrança provocada pelo sujeito ativo da relação tributária, mas também, o crédito em si, pois do contrário, se não houvesse o dito no código, uma vez passado o prazo prescricional, o Estado ainda poderia se utilizar de meios de cobrança, bem como não fornecer certidões negativas de débito, pois este ainda subsistiria²⁴⁵.

Em contrapartida, pode-se enxergar como consequência da constituição de um crédito tributário a sua exclusão, instituto diferente da visão acerca da extinção do crédito tributário, isso pois, ainda que haja a extinção das obrigações principais, ao Direito Tributário não se observa, neste ponto, a lógica do Direito, Civil, pois as obrigações acessórias ainda continuam vigentes.

4.2 ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS, NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

O tema central deste trabalho monográfico carece de explicações acerca do que se entende pelo Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, ou resumidamente pela sigla ITD, ora ITMCD, como é comumente conhecido. De início, por se

²⁴³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 289.

²⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 226.

²⁴⁵ *Ibidem*, loc. cit.

tratar de imposto, já se sabe que em face do próprio, que agora será tratado, não é vista uma atuação estatal, isto é, não se está diante de um tributo vinculado.

Com a atenção voltado ao texto constitucional, pela leitura do art. 155, inciso I²⁴⁶, é perceptível que a tributação da transmissão decorrente em face do falecimento de certa pessoa, ora da doação entre vivos, é de competência dos estados federativos, assim, cabe, não a União, ora os diversos municípios do ordenamento, mas sim, aos estados o papel de estabelecimento do tributo. Denota-se aqui, uma competência privativa destes, para que procedam, através de lei, a instituição do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITD.

É imperioso que se fale, que a tributação ocorrida em razão da transmissão de herança, no Brasil, iniciou-se em 1809, sendo neste momento inaugural, dirigida ao legado deixado aos não descendentes, ora ascendentes, do testador, com a cobrança proporcional ao que fora recebido, de intitulação de Impostos de Heranças e Legados²⁴⁷.

Com o advento da EC nº 18 de 1965, foram congregados, o imposto sobre a transmissão de bens ou direitos, deixados pelo *de cuius*, junto ao imposto de transmissão *inter vivos*, atribuindo competência à instituição aos estados da unidade federativa, a separação dos impostos, aqui elencados, apenas ocorrera com a Carta Magna de 1988²⁴⁸.

A divisão feita pela Lei Suprema de 1988 fora produzida, uma vez que, anteriormente as suas delimitações, a EC nº 17 de 1980, determinou uma divisão igualitária da arrecadação do imposto de transmissão estadual, com os Municípios, no qual, encontravam-se os bens imóveis. Tal compulsoriedade, fora melhor entendida pelo texto constitucional atual, ensejando que a tributação das doações, bem como as transmissões em decorrência de falecimento, restasse aos estados²⁴⁹.

A partir da divisão suscitada no parágrafo supra, fora incrementado ao imposto sobre a transmissão gratuita do patrimônio do *de cuius*, a tributação em face das doações dos bens

²⁴⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

²⁴⁷ MANEIRA, Eduardo. JORGE, Alexandre Teixeira. O ITCMD nas Doações Coletivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228, p. 32.

²⁴⁸ *Ibidem*, p. 32-33.

²⁴⁹ WEISS, Fernando Lemme. O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e a Partilha Extrajudicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 146, p. 22.

móveis entre vivos, as quais também não são onerosas, restando ao ITD quatro possíveis materialidades, como bem aduzem Eduardo Maneira e Alexandre Teixeira Jorge²⁵⁰:

- (i) transmissão *causa mortis* de bens imóveis e respectivos direitos; (ii) transmissão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos; (iii) transmissão por doação de bens imóveis e respectivos direitos; e (iv) transmissão por doação de bens móveis, títulos e créditos.

Os próprios autores afirmam que, com todas essas alterações legislativas, ocorrendo de forma desenfreada, bem como, de certo ponto, desregulada, fizeram com que o Código Tributário Nacional não fosse capaz de acompanhá-las, ocasionado que tal tributo, viesse a ser regrado em cada estado de maneira diversa e desconexa. Fatos esses, que desencadearam ao Senado Federal, por competência ofertada pela Constituição, através da Resolução nº 9 de 1992, fixar a alíquota máxima do imposto, criando assim uma vinculação aos entes políticos tributantes²⁵¹.

Ocorre que o instrumento legislativo produzido pelo Senado, fora além do que fixar as alíquotas, como já restou claro pelo histórico do imposto, exposto anteriormente, a tributação sempre ocorrerá, mediante o que fora recebido, sendo por vezes proporcional, assim a resolução nº 09, feita pelo Senado em 1992, além de estabelecer o limite da alíquota para dito imposto, ainda determinou, que as alíquotas não de ser progressivas, em face do quinhão que cada herdeiro vier a receber, com observância ao art. 2²⁵².

Apesar da denominação única ao imposto que é explanado no presente capítulo, pode ser diferenciado então, mediante a sua materialidade, de um lado estaria o ITD doação, aquele, aquele que ocorre com a transmissão não onerosa de bens, ou direitos, entre pessoas vivas, com fiscalização, via de regra, extrajudicial e administrativa²⁵³.

Enquanto, a outra parte da divisão, tese central do trabalho monográfico em tela, seria a do ITD *causa mortis*, ou seja, aquela voltada a transmissão de bens, também não onerosa, contudo, a que ocorre mediante um processo de inventário, dentro do ordenamento brasileiro²⁵⁴.

²⁵⁰ MANEIRA, Eduardo. JORGE, Alexandre Teixeira. O ITCMD nas Doações Coletivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228, p. 33.

²⁵¹ *Ibidem*, p. 32-33.

²⁵² SENADO FEDERAL. **Resolução nº 9**, de 05 de maio de 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=590017&id=14255098&idBinario=15785996&mime=application/rtf>. Acesso em 15 set. 2019.

²⁵³ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. A Cobrança de ITCMD no Arrolamento Sumário: Perspectivas de Norma e Competência na Jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 234, p. 74

²⁵⁴ *Ibidem*, *loc.cit.*

A materialidade do ITD, como afirma Leandro Paulsen²⁵⁵, seria aquela ocasionada pela transmissão de bens ou direitos, como o próprio nome do tributo expõe, que tenha sido originada em face da sucessão, ainda que legítima ou testamentária, bem como na provisória, ademais das doações, sendo que ocorrem tantos fatos geradores, quanto forem os herdeiros, ora os donatários.

Veja que, pela materialidade que explana Paulsen, chega-se à conclusão que cada quinhão que será recebido pelos herdeiros, independentemente do tipo de sucessão que se estabeleça, ocasiona um fato gerador único e específico, o qual deveria ser analisado separadamente do toda da herança.

Em conformidade com o exposto na passagem acima, pensa o doutrinador Antonio Baptista Gonçalves²⁵⁶, expõe em um de seus textos, que a interpretação ao texto constitucional deve ser efetiva, assim fora estabelecido pelo Senado Federal a partir da Resolução nº 9 em 05/05/1992, a qual além de fixar o mor diante a progressividade das alíquotas estaduais, em 8%, ainda estabeleceu que tal incidência deve ocorrer diante o quinhão que cada herdeiro vier a receber, devendo os estados atuarem dentro dessas fronteiras.

Vê-se aqui, uma relação jurídica tributária em que o sujeito ativo pode ser representado tanto pela figura dos estados federados, bem como do Distrito Federal, isso pois, são esses os competentes, pelo texto constitucional, à instituição do tributo, enquanto no polo passivo da relação, ver-se-á a presença por hora do herdeiro, bem como o legatário, nos casos de transmissão *causa mortis*, ademais o donatário, quando a transmissão for em decorrência da doação²⁵⁷.

Já fora debatido neste trabalho que, dentre as modalidades de lançamento tributário no ordenamento brasileiro, restar concluída ser aplicado ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, aquela por declaração, em que parte do contribuinte fornece as informações sobre a obrigação tributária, para que então o crédito seja constituído, isto é, fique líquido, exigível e certo, há doutrinadores que suscitam outra modalidade de lançamento, uma que foge da lógica sistêmica.

²⁵⁵ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2018, p. 230.

²⁵⁶ GONÇALVES, Antonio Batista. ITCMD Paulista – As Questões Fiscalizatórias e o Incremento da Arrecadação. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. vol. 20, p. 86

²⁵⁷ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 235 - 236

Afirma o mestre Carlos Victor Muzzi²⁵⁸ que, o ITD seguiria um procedimento denominado lançamento jurisdicional, isso pois, durante o processo do inventário, uma vez aberto o Direito Sucessório, seria papel do juiz observar pela ocorrência dos diversos fatos geradores, os quais constituiriam relações obrigacionais tributárias, ademais deveria proceder com o cálculo do *quantum debetur*, amoldando-se assim, em uma espécie nova de lançamento tributário.

Todavia, tal visão não merece prosperar na jurisdição tributária pátria, vez que ao observar o art. 142 do Código Tributário Nacional²⁵⁹, todo e qualquer lançamento dos tributos são realizados através de atividade administrativa vinculada e obrigatória, não cabendo ao Poder Judiciário avocar tal procedimento, sendo assim mais correto, se entender que o ITD é lançado através da declaração de seus contribuintes.

Ultrapassada a materialidade, bem como os sujeitos da relação tributária ocasionado com o objeto central a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doção de Quaisquer Bens ou Direitos, implica suscitar acerca da alíquota, que pode ser aplicada pelos estados do ordenamento, observe que, está já se findou limitada em até 8%, em virtude da publicação da Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal.

Foram travadas discussões acerca da possibilidade de progressão das alíquotas estaduais diante o ITD, respeitando o limite estabelecido pelo Senado. Em uma primeira análise, já houve quem tivesse defendido que tal progressividade é indevida, nessa linha de pensamento era sustentado que a resolução do Senado teria extrapolado a competência que lhe fora outorgada, pois era de sua incumbência apenas delimitar qual seria a alíquota máxima²⁶⁰.

Essa vertente ainda se justifica, aduzindo que ao passo em que o art. 155, § 1º, IV, da Constituição Federal, ao versar sobre alíquotas máximas, tal pluralidade não seria capaz de balizar o entendimento da progressividade, mas sim uma distinção entre a alíquota máxima do ITD *causa mortis*, quando em uma outra posição seria decretada a alíquota máxima do ITD doação²⁶¹.

Todavia, os argumentos não se findam no que já fora exposto, elencando que o princípio da capacidade contributiva não seria uma ferramenta apta para decretar a progressividade da alíquota do ITD, alegando que, para que se vislumbre a progressão, em qualquer tributo, faz-se

²⁵⁸ MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto Sobre Transmissões *Causa Mortis*: Lançamento e Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 212, p. 30.

²⁵⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

²⁶⁰ BATISTA, Clayton Rafael. É Possível a Progressividade de Alíquota no ITCMD? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 132, p. 42.

²⁶¹ *Ibidem*, p. 43.

necessário determinação constitucional, o qual inexistiria diante o imposto aqui em comento²⁶², logo, não seria possível.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal – STF, já possui um posicionamento acerca da progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, crendo ser correta a progressão.

A matéria foi discutida no Recurso Extraordinário nº 562.045, de relatoria da ministra Cármen Lúcia. Em análise do voto da ministra Ellen Gracie, fora decretado que não se está diante de um tributo caráter real, mas sim, um que se vislumbra uma dada capacidade contributiva do que virá a ser recebido, à título de transmissão, analisa-se assim a capacidade econômica do beneficiado, a partir de tal benesse²⁶³.

Diante todo o exposto, é de fácil percepção que a base de cálculo para o ITD é o valor venal do bem, ora do que representará o direito, a ser transferido, devendo ser considerado o importe no tempo da abertura da sucessão, leia-se, a partir do falecimento do *de cuius*, a quantia dos bens, serão determinadas através de avaliação judicial, devendo ser homologado pelo juiz, nem sendo aplicado abatimento de quaisquer dívidas que venham a onerar o bem, ora o direito.

4.3 LEGISLAÇÃO BAIANA EM FACE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS X RESOLUÇÃO Nº 09 DO SENADO FEDERAL.

O tema centra deste trabalho monográfico perpassa a análise comparativa entre a lei instituidora do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITD, em face da Resolução nº 09 expedida em 1992 pelo Senado Federal, uma das Casas Legislativas que compõem o Congresso Nacional, fato que permite uma interpretação acerca de pontos desconexos entre as duas modalidades normativas.

O ITD baiano fora criado no ano de 1989, com as atenções voltadas a modalidade *causa mortis*, por intermédio da lei ordinária nº 4.826, a qual fora a instituidora de tal espécie tributária, o que em um primeiro momento não enseja qualquer questão que venha a ser suscitada a uma

²⁶² BATISTA, Clayton Rafael. É Possível a Progressividade de Alíquota no ITCMD? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 132, p.44.

²⁶³ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2018, p. 241

possibilidade de equívoco cometido pelo estado da Bahia, visto que, como debatido em momento anterior, enxerga-se devidamente a fonte primordial dos tributos enquanto leis ordinárias.

A Lei baiana de nº 4.826/89²⁶⁴ determina que o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, obtenha a sua incidência, conforme lido no art. 1º, pautada na transmissão em decorrência do falecimento, possuindo como materialidade a passagem de propriedade ou domínio útil de bem imóvel, além de direitos reais sobre imóveis e os próprios, por fim títulos e créditos.

A Constituição Federal, em seu art. 155²⁶⁵, outorga competência aos estados federados a possibilidade da criação do ITD, sendo que o diagnóstico da materialidade que é implementada pela Carta Maior, fora atendida pelo estado da Bahia, não havendo, também, o que se questionar acerca do aspecto material do ITD baiano.

O contribuinte determinado pela lei 4.826/89 é aquele que recebe o que fora tido como o patrimônio do *de cujus*, leia-se, aquele que venha a adquiri-lo, conforme o art. 5²⁶⁶, assim percebe que o receptor patrimonial tem um acréscimo em decorrência do fato da vida, a tributação ocorre justamente para que se evite, ora seja reduzido, a possibilidade de enriquecimento sem causa do agora novo proprietário.

Seguindo o estudo sobre a lei instituidora do tributo central deste trabalho, há que ser dito, que no art. 3º²⁶⁷, expõe-se as hipóteses em que não se verá a incidência do ITD, ainda que ocorrido o fato gerador no mundo concreto, recaindo nas possibilidades de não incidência, tema este já debatido, situações as quais podem ser exemplificadas como: quando a transmissão é feita ao patrimônio de um dos entes políticos, com finalidade vinculada; quando a transmissão é realizada aos templos de qualquer culto; nas transmissões realizadas para partidos políticos, dentre outros.

Chegando as delimitações acerca do aspecto quantitativo do tributo, cabe elencar aqui tanto a base de cálculo, quanto a alíquota, este último que se configura como a questão problemática quando é comparada com a Resolução do Senado Federal. Impende falar que a base de cálculo

²⁶⁴ BAHIA. **Lei 4.826**, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_ITD.pdf. Acesso em 15 set. 2019.

²⁶⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

²⁶⁶ *Ibidem*.

²⁶⁷ *Ibidem*.

do imposto em comento, enquadra-se como o valor venal dos bens ou direitos à época da abertura da sucessão, leia-se do falecimento²⁶⁸.

Todavia, ao ser explanado os debates acerca das alíquotas estabelecidas pela lei, ver-se-á a questão problemática para com a Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal. Perceba que o art. 9º²⁶⁹ da Lei 4826/89 determina que as alíquotas serão progressivas em face do espólio, leia-se assim, a totalidade da herança, não sendo analisado com base em o que cada herdeiro venha a titularizar, uma vez a sucessão finalizada.

Antes de adentrar na problemática, há que ser dito que a Constituição Federal, ao demandar a competência aos estados federados para que estes venham a tributar acerca do ITD, no inciso IV, do § 1º, do art. 155²⁷⁰, determina que seja competente a Casa Legislativa para fixar as alíquotas máximas, as quais devem ser observadas, pelos agora competentes, já superada a progressividade da alíquota, um vez que conforme dito em tópicos anteriores, tal é constitucional, com determinação do Supremo Tribunal Federal.

Nessa linha, o Senado Federal exarou então a Resolução aqui em comento, como uma base de diretrizes normativas, a quais não que serem observadas por todos os estados que assim desejarem instituir o ITD, visto como a instituição do tributo é facultada à pessoa competente, assim, crê-se que, a ferramenta normativa do Senado serve como um parâmetro de constitucionalidade, diante as leis ordinárias que passarem a exercer a atividade tributária.

O ponto controverso entre a Resolução e a Lei 4.826/89 se encontra em face do alicerce sobre o qual haverá a tributação, observe que a Resolução nº 9 de 1992, em seu art. 2º²⁷¹ deixa claro que a progressividade da alíquota será em razão do quinhão daquilo que será recebido pelo herdeiro, ou seja, desde já, resta claro que não é em face da totalidade da herança, mas sim dessa repartida.

Ocorre que, diferentemente ao proposto no parágrafo supra, a lei baiana acerca do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, em seu art. 9º²⁷², expõe que as alíquotas serão progressivas em: 4%; 6% e 8% em face do espólio, logo, da totalidade

²⁶⁸ BAHIA. **Lei 4.826**, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_ITD.pdf. Acesso em 15 set. 2019.

²⁶⁹ *Ibidem*.

²⁷⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

²⁷¹ SENADO FEDERAL. **Resolução nº 9**, de 05 de maio de 1992. Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=590017&id=14255098&idBinario=1578596&mime=application/rtf>. Acesso em 15 set. 2019

²⁷² BAHIA. **Lei 4.826**, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_ITD.pdf. Acesso em 15 set. 2019.

da herança, cabe assim, a partir de então, entender o que a doutrina civilista versa no que tange a diferenciação de quinhão, o que se vê na Resolução, distante de herança, como é observado na legislação estadual.

O mestre Eduardo Yoshikawa²⁷³, explana que a morte de um indivíduo, acarreta para o Direito a perda da titularidade de seus direitos e obrigações, ocorre que, ainda que o indivíduo não mais venha a existir no mundo fático, direitos, que porventura possuía em vida, ainda subsistem após seu falecimento, assim como suas obrigações, assim é enxergado a transmissão *causa mortis* para que se justifique a ideia da perpetuidade presente do conceito de propriedade.

É imperioso que, se explane que uma vez ocorrida a morte, do agora anterior titular de direitos e obrigações, a transmissão para seus herdeiros se submete a regra da *saisine*, a qual impende o entendimento que a passagem da herança, em seu todo, ocorre de maneira automática, com a abertura da sucessão, fato este que se equivale com a morte²⁷⁴, assim não há óbice em face de que a propagação dos direitos e obrigações do *de cuius* são transmitidos aos herdeiros como um todo.

Nesse passo, a herança observa assim o princípio da universalidade, ao modo que uma vez ocorrendo a hipótese fática que provoca a *saisine*, a herança é transmitida como um todo, formando o que se denomina de espólio, o qual apenas será fragmentado com a partilha da totalidade pelo procedimento de inventário, promovendo a composição do quinhão de cada herdeiro²⁷⁵.

O Tribunal de Justiça do estado de Minas Gerais – TJ/MG, no acórdão do processo 0104967-28.2002.8.13.0701, o qual possuiu como relatora a desembargadora Carreira Machado, ao ser observado a decisão do referido, vê-se que o entendimento acerca da conceituação de herança, espólio, perpassa a ideia da universalidade, desde o Código Civil de 2002, tem-se o entendimento de que a herança é um objeto único, em um todo, logo indivisível, até que ocorra a partilha, procedimento pelo qual se perceberá a nova posse, bem como o domínio²⁷⁶.

²⁷³ YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Efeitos da Indivisibilidade da Herança. **Revista Dialética de Direito Processual**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 118, p. 9.

²⁷⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de Direito Civil: Sucessões**. 3. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm. 2017, p. 116.

²⁷⁵ YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. *Op. cit.*, p. 10.

²⁷⁶ MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Inventário Nº 0104967-28.2002.8.13.0701, Primeira Vara de Família. Relatora: Carreira Machado. Julgado em 24 set. 2015. Disponível em: https://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_complemento.jsp?comrCodigo=701&numero=1&listaProcessos=02010496. Acesso em 15 set. 2019

Nesse certame, com a partilha dos bens, deveria haver um fato gerador tributário individualizado para cada herdeiro, ou seja, uma análise apartada. Isso pois, apenas com a repartição dos direitos e obrigações, ocorrerá a composição do quinhão, logo, do que é de direito de cada herdeiro²⁷⁷, fato esse que quando analisado na totalidade, como ocorre hodiernamente através da legislação baiana, existe a possibilidade de não suceder o enquadramento em hipóteses da não incidência tributária.

É necessário que se determine qual o tipo de herança que importa ao Direito Tributário, pois, observe que, há a herança jacente, é a modalidade na qual, encontra-se em fase processual, pautada na indeterminação acerca da destinação dos direitos e obrigações do *de cuius*, pois este não produziu qualquer testamento em vida, essa, assim como a herança testamentária, aquele em que o falecido deixou testamento. Em ambas, obter-se-á a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, visto que haverá a transmissão aos seus herdeiros, necessários, na primeira hipótese, bem como testamentários²⁷⁸.

Diferentemente do que ocorre quando há herança vacante, pois, aqui não há qualquer sucessor, para que então haja a transmissão dos direitos e obrigações do falecido, logo tais são encaminhados a um dos entes políticos, não sendo relevante ao Direito Tributário, vez que, não há um enriquecimento sem causa de uma pessoa, a qual possa ser tida como contribuinte²⁷⁹.

É imperioso que seja ressaltado, a partir da leitura do art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN²⁸⁰, aos aplicadores, bem como intérpretes do Direito Tributário, não pode realizar alterações de conceituações, alterações conteudistas, daquilo que fora estabelecido pelo Direito Civil, além do que fora posto no texto constitucional, ainda que estaduais.

Nessa lógica, há de ser vista que uma vez aberta a sucessão, com a morte do *de cuius*, o seu patrimônio passa a constituir o espólio, alcançando aos seus herdeiros, legais ou testamentários, apenas uma vez superada a partilha de bens, assim se deveria entender cada transmissão de maneira isolada.

Ao passo que, se analisa a transmissão com a finalização do processo sucessório, dada a partilha de bens, para a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer

²⁷⁷ YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Efeitos da Indivisibilidade da Herança. **Revista Dialética de Direito Processual**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 118, p. 10.

²⁷⁸ SOUZA, Bernardo Pimentel. A Herança Jacente, a Herança Vacante e a Ação de Petição de Herança à Luz do Código Civil e de Processo Civil Vigentes. **Leituras Complementares de Processo Civil**. 8. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 85.

²⁷⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

²⁸⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Bens ou Direitos – ITD, há de ser compreendido e enxergado, que a transmissão, de fato, ocorre apenas com a finalização do processo, devendo ser vislumbrado, que cada herdeiro seja visto de maneira apartada, ensejando um fato gerador do imposto, aqui em comento, único, ocasionando, portanto, em uma multiplicidade de contribuintes.

Nesse viés, os aplicadores do Direito Tributário não podem ignorar o entendimento civilista, de que a transmissão aos herdeiros ocorre com a partilha, procedida no processo sucessório, pois estaria assim, havendo um descumprimento daquilo que estabelece o art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN, o que leva a crer que a lei instituidora do ITD no estado da Bahia, desdenha da lógica consagrada nesse ramo do Direito.

Observe que, pela legislação baiana, acerca do imposto central deste trabalho monográfico, como já fora exposto, tem-se que a determinação que o ITD obterá sua incidência em face do espólio, logo da totalidade da herança, sem que haja consideração com a efetiva transferência de patrimônio, ao findar do processo de inventário, sem que se observe cada herdeiro como um contribuinte isolado.

Sob o olhar da jurisprudência baiana, em uma situação hipotética, com o falecimento de certo *de cujus*, o qual possua apenas dois herdeiros, com um patrimônio de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), hodiernamente, haverá a incidência do imposto, pois a base seria a totalidade do que será transmitido. Mas veja que, caso fosse aplicada a incidência tributária com a lógica aqui demonstrada, não haveria o que se falar em tributação, uma vez que com a divisão patrimonial, ambos estariam alocados em faixas de não incidência tributária.

Nesse aspecto, pode-se considerar que a tributação que ocorre hoje no estado da Bahia, não se preocupa com a situação mais benéfica ao contribuinte, tampouco analisa a efetiva transferência, pois produz o cálculo, para delimitar o montante que será destinado aos cofres públicos, por um valor que não há, comprovadamente, efetiva transferência.

Indo ao encontro da logicidade que demonstra a atécnia da lei baiana que instituiu o ITD, já fora dito em tópico anterior o que defende Aliomar Baleeiro²⁸¹, no tocante que as resoluções editadas pelo Senado Federal, hão de serem vistas como uma norma padrão, um espelho para a atividade legislativa, tanto em âmbito estadual, quanto em âmbito federal, para estabelecer um certo equilíbrio, bem como uma similitude das atividades ocorridas dentro do ordenamento brasileiro.

²⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2013, p. 7.

As resoluções que advêm do Senado Federal não suprimem, nem reduzem, a competência tributária outorgada pelo texto constitucional, apenas exercem uma função regulamentadora de como deve ocorrer a autuação do ente político competente, devendo, enquadrar-se no padrão nacional²⁸².

O que de fato importa para este trabalho monográfico é o que se constata no art. 2º da Resolução nº 9²⁸³, de 1992 do Senado Federal, o qual permite que seja lido, que o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, obterá sua incidência diante o quinhão que cada herdeiro venha a receber, não considera assim, o todo do patrimônio que fora deixado, mas sim o que efetivamente fora transferido, ensejando a gênese de distintas relações jurídicas tributárias para com a unidade federativa que venha a decidir pela instituição do tributo, aqui levantado.

É passível que se veja que tanto pelos doutrinadores do Direito Civil, bem como pela resolução editada pelo Senado Federal, há que ser considerada a transferência do patrimônio deixado em razão do falecimento, quando for admissível a determinação do quinhão que pessoa, na qualidade de herdeiro, venha a obter e não que haja a incidência em face da totalidade do que fora construído, pelo falecido, em vida, resultado de seus esforços.

4.4 COMPARATIVO DA COBRANÇA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS PELAS UNIDADES FEDERATIVAS.

O atual tópico busca ofertar aos leitores uma compreensão de como ocorre a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITD, em algumas das demais unidades federativas que compõem a República Federativa do Brasil, almejando que se evidencie o enquadramento, ou não, da lei instituidora, para com a resolução nº 09, editada pelo Senado Federal em 1992.

Ao observar a cobrança do ITCMD pelo estado de São Paulo, também não se vislumbra uma consonância para com a resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal. Nesse passo, ao observar a

²⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2013, p. 8.

²⁸³ SENADO FEDERAL. **Resolução nº 9, de 05 de maio de 1992**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=590017&id=14255098&idBinario=15785996&mime=application/rtf>. Acesso em 10. out. 2019.

lei paulista, de nº 10.705, elaborada em 28 de dezembro de 2000, é possível que se perceba, no art. 16²⁸⁴, que a alíquota do ITCMD, destinada aos contribuintes paulista é de 4%, diante o valor venal dos bens transmitidos, quando fora aberta a sucessão, que pelo princípio da *saisine*, tem-se no exato momento da morte.

Nestes termos, chamando atenção ao art. 17, §1º²⁸⁵, da lei nº 10.705/00, impende que seja dito que o ITCMD deve ser recolhido em até 180 dias, após a abertura da sucessão, pois do contrário, ensejará o nascimento de obrigação tributária acessória, secundária, ocasionado taxa de juros, pautado na taxa SELIC, no montante de 1% do valor que deveria ser adimplido, pelo então contribuinte.

É salutar que seja dito, que aos paulistas, a lei nº 10.705, a qual instituiu o ITCMD, como assim o chamam, não observa a Resolução nº 9, de 1992 do Senado Federal, pois se o recolhimento do imposto deve ser feito em até 180 dias, a contar da abertura da sucessão, como dito no parágrafo anterior, não se considera o quinhão que cada herdeiro venha a titularizar, bem como, a efetiva transferência de patrimônio, como determina a resolução aqui suscitada.

A lei instituidora do ITCMD paulista conversa muito com a lei que instituiu o imposto no território baiano, pois em ambas as unidades federativas, não se coadunam junto a resolução, como já fora deixado claro em momento anterior, não se vê a cobrança diante o quinhão, uma vez a transferência patrimonial ocorrida efetivamente ao findar do processo sucessório, havendo a tributação em face de um montante patrimonial sem um titular em caráter definitivo.

Uma das unidades federativas de maior importância à República Federativa do Brasil, o Rio de Janeiro, instituiu a cobrança do ITCMD, através da lei nº 1.427 de 1989, a qual fora posteriormente revogada pela lei, também estadual, de nº 7.174 de 28 de dezembro de 2015. Essa segunda lei, em seu art. 27, § 4º, I, a²⁸⁶, é perceptível que tal se aproxima da resolução foco deste trabalho, uma vez que aduz que o contribuinte deve promover a declaração do ITD, junto ao governo estadual do Rio de Janeiro, no prazo de até 60 dias, iniciando da sentença que homologa o cálculo dentro do rito do inventário.

²⁸⁴ SÃO PAULO. **Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000.** Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>. Acesso em 10. out. 2019.

²⁸⁵ *Ibidem.*

²⁸⁶ RIO DE JANEIRO. **Lei 7.174, de 28 de dezembro de 2015.** Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=477877422280342&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_adf.ctrl-state=1azxuu2068_117. Acesso em: 10. out. 2019.

Indo ao encontro, ademais, reforçando o que determina a resolução, é perceptível no art. 30²⁸⁷, da lei nº 7.174/15 do Rio de Janeiro, o ITD deve ser adimplido em um prazo máximo de 60 dias, a contar do lançamento, fato que aproxima a real transferência patrimonial do *de cujus*, para com os herdeiros, mediante o falecimento daquele.

Outra unidade federativa que se aproxima daquilo que é almejado pela resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, é o estado do Rio Grande do Sul. O próprio, exercendo a competência que lhe fora outorgada pela CF/88, legislou sobre o ITCMD através da lei nº 8.821 de 27 de janeiro de 1989. Todavia, há que ser dito que a própria fora modificada e atualizada pela lei 14.741 de 24 de setembro de 2015.

Perceba que, com a nova redação ofertada pela lei mais recente, resta claro no art. 18, §1^{o288}, que o ITCMD será cobrado mediante o que sobrevier do processo sucessório, formando o quinhão respectivo de cada herdeiro. Assim, é evidente, que o estado do Rio Grande do Sul se utiliza da efetiva transmissão dos bens deixados pelo *de cujus* aos seus herdeiros, destoando do que ocorre na Bahia, em que o cálculo é pautado na integralidade do espólio.

Corolário a isso, há de ser dito que as próprias faixas de incidência da alíquota, relativas ao ITCMD no Rio Grande do Sul, são de valores menores, com o intuito em que se determine o herdeiro como contribuinte, quando este obter definitivamente o seu quinhão da herança deixada, indo ao encontro do que determina a resolução, debatida neste trabalho monográfico, bem como o que defende a corrente civilista.

Partindo para uma análise de um estado nordestino, assim como a Bahia, o Ceará instituiu a cobrança do ITCMD, através da lei nº 13.417, de 30 de dezembro de 2003, a qual fora, recentemente, revogada em suas disposições contrárias, a lei nº 15.812, feita em julho do ano de 2015.

Nesse passo, é preciso que seja dito que na leitura do art. 17, §1^{o289}, da atual lei que rege a cobrança do ITCMD cearense, é perceptível que as faixas estabelecidas pelo governo do estado, estarão tributando a totalidade da herança, do espólio, sem que se observe o quinhão que cada

²⁸⁷ RIO DE JANEIRO. **Lei 7.174, de 28 de dezembro de 2015.** Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afirLoop=477877422280342&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_adf.ctrl-state=1azxuu2068_117. Acesso em: 10. out. 2019.

²⁸⁸ RIO GRANDE DO SUL. **Lei 14.741, de 24 de setembro de 2015.** Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%202008.821.pdf>. Acesso em 10. out. 2019.

²⁸⁹ CEÁRA. **Lei 13.417, de 30 de dezembro de 2003.** Disponível em: <https://servicos.sefaz.ce.gov.br/internet/ITCD/gerados/legislacao.asp>. Acesso em: 10. out. 2019.

herdeiro receberá, com o findar do processo sucessório, ignorando assim o que aduz a resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal.

Em uma análise voltada ao estado do Mato Grosso, é salutar que se diga que a atual legislação que rege a cobrança do ITCMD é a lei nº 7.850 de 18 de dezembro de 2002, a qual, hodiernamente, se aproxima ao que pensa a resolução central deste trabalho monográfico, uma vez que busca analisar a efetiva transferência, para que assim enseje a cobrança do imposto em comento.

A conclusão que se faz, consoante ao que fora explicitado no parágrafo supra, encontra-se balizada na alteração provocada pela lei nº 10.488 de 29 de dezembro de 2016, perante a lei instituidora do imposto no estado do Mato Grosso. Lei essa, a qual determinou a progressividade do imposto, mediante o quinhão que cada herdeiro restar como titular, ao findar do processo sucessório, como se vê na nova redação do art. 19, I²⁹⁰, estabelecendo que as faixas que resultassem da efetiva partilha de bens, bem como da real transferência, a qual qualifica o beneficiário como herdeiro.

Diante tal breve exposição das legislações estaduais do ordenamento pátrio, há que ser dito que não é a totalidade das unidades federativas que vão ao encontrar do que estabelece a resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, o que não é capaz de retirar a força, tampouco, o entendimento desta como uma norma moldura, a qual deve servir como base para o estabelecimento do ITD, dentre os estados.

²⁹⁰ MATO GROSSO. **Lei 10.488, de 29 de dezembro de 2016.** Disponível em: http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/7c7b6a9347c50f55032569140065ebbf/4c91187e934850e0842580a0005e388b?OpenDocument#_r9h2ki82eksg32c1e6gs3gb108h2i0chp4120. Acesso em 10. out. 2019

5 CONCLUSÃO

Em primeiro lugar, há que ser dito que não se vislumbra qualquer discussão acerca de o estado da Bahia ser plenamente competente à instituição do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITD, uma vez que a própria Constituição Federal de 1988, outorgou às unidades federativas a possibilidade de instituir o tributo aqui em comento, desde que, como se percebe no texto constitucional, respeite a alíquota máxima que vier a ser estabelecida pelo Senado Federal.

Nesse passo, uma vez outorgada a competência, como é de conhecimento geral aos doutrinadores do Direito Tributário, a própria é exercida através da atividade legislativa, no caso em âmbito estadual, para que se proceda com a instituição da modalidade de espécie tributária, uma vez que a fonte primordial dirigida ao estabelecimento do imposto, é a lei ordinária.

Determinou-se a lei ordinária como fonte primordial do ramo do Direito visto neste trabalho monográfico, pois é o meio pelo qual, é enxergado uma maior democratização legislativa, ao passo que, por perpassar, o procedimento legislativo ordinário, aquele o qual é mais completo, consegue de uma forma mais abrangente, representar a vontade da sociedade, através daqueles que por ela foram eleitos ao exercício.

Dialogando com o parágrafo supra, também não é visto qualquer erro, quando a atenção é voltada ao estado da Bahia, pois este, procedeu com a instituição do ITD, através de uma lei ordinária, a lei de nº 4.826, produzida em 27 de janeiro de 1989, através da qual, torna-se perceptível o estabelecimento do tributo.

Ainda que a lei supracitada, tenha sofrido alterações ao longo dos anos, sua função primordial fora cumprida, uma vez que pormenorizou o estabelecimento do imposto, aqui elencado, pois, da leitura de seus artigos, é de fácil percepção a existência de todos os aspectos, os quais se voltam a serem capazes de especificar a relação jurídica tributária, colocando o estado na posição ativa, de outro modo, delimitando quais os acontecimentos no mundo fático devem ser concretizados, para que o cidadão seja compreendido com contribuinte, devendo a partir de então que arcar com o adimplemento do tributo.

Nesse diapasão, há que ser dito que a relação jurídica tributária tem sua gênese pautada no princípio da legalidade tributária, o qual é tido aos estudiosos como um sobreprincípio, não de aplicação apenas ao Direito Tributário, mas sim ao Direito como um todo, é um pilar estrutural

do Estado Democrático de Direito. De um lado o próprio acaba por limitar a atuação estatal defronte ao que legalmente for instituído, ao passo, implica na aceitação da sujeição dos jurisdicionados, ao que o texto legal determinar, pois como dito, é um reflexo da democracia, regime adotado pelo Brasil, para seguir em seus rumos políticos.

É imperioso que se diga, que o Senado Federal tem um papel salutar junto a atividade legislativa brasileira, em uma primeira afirmação é ele quem detém a atribuição de dar eficácia *erga omnes* as decisões de inconstitucionalidade advindas do controle difuso, quando tais questões adentram o órgão de cúpula do ordenamento brasileiro, uma vez que, a modalidade de controle é um dever-poder dos juízes, o que não impede que, através da interposição de recursos, a questão suba de grau de jurisdição.

Ainda que exista quem defenda a ocorrência de uma mutação constitucional voltada a supressão de tal competência do Senado Federal, este trabalho monográfico adere a linha que, não cabe ao supremo, extinguir uma competência ensejada no constituinte originário, acreditando ser a melhor forma de solução ao conflito, a adoção das súmulas vinculantes, visto que, consegue-se ter o mesmo efeito, o qual se pretende com a edição de uma resolução para versar acerca da inconstitucionalidade.

Trazendo à tona o art. 155, I da Constituição Federal, é passível de entendimento que o ITD é de competência estadual, a qual deve seguir a determinação da alíquota máxima pelo Senado Federal, como se vislumbra do § 1º, IV, do referido artigo. De antemão, já é passível de conclusão que a atividade legislativa estadual, não é possível de ser exercida, sem que se amolde ao que fora explicitado pela Casa Legislativa, ao editar uma determinada resolução acerca do tema.

A resolução editada pelo Senado Federal, de suma importância à produção deste trabalho monográfico, fora a de nº 9, feita em 1992 pelo Senado Federal. Cabe elencar que tal órgão legislativo arguido, tem suas ações mediante provocação, assim como no controle difuso de constitucionalidade, o Senado fora provocado pelo texto constitucional, para então definir a alíquota máxima acerca do ITD, e assim o fez em 1992, 4 anos após a criação da Constituição Federal de 1988.

Nesse passo, é exposto pela resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, que a alíquota a ser aplicada ao ITD, é de no máximo 8%, a partir do ano em que fora produzida a resolução, com base no valor venal dos bens que vierem a ser transmitidos aos herdeiros, em razão do falecimento de seu atual proprietário.

Implica-se em um primeiro momento, que o Senado Federal, de certo modo extrapolou, no exercício da competência que fora instituída pelo texto constitucional, pois não apenas determinou a alíquota máxima, ademais estipulou que a própria poderia ser progressiva, desde que essa progressividade fosse em razão do quinhão que cada herdeiro viesse a receber, no que tange ao ITD *causa mortis*.

No que concerne a progressividade da alíquota, determinada então pelo Senado Federal, foram expostos argumentos, diante essa extrapolação de competência pela Casa Legislativa. Contudo, de maneira acertada, como arguiu a tese deste trabalho monográfico, o ITD não é um tributo de caráter meramente fiscal, mas sim um imposto que se baliza na capacidade contributiva, daquilo que vier a ser recebido mediante transferência, sobrepujado o processo sucessório.

Veja que, no que tange a progressividade da alíquota, o Supremo Tribunal Federal, reforça-se, que se crê no posicionamento acertado deste, não enxerga o tributo como aquele com destinação primordial de abastecer os cofres públicos estaduais, ainda que tal venha a ocorrer de certa maneira.

No ITD o que de fato importa é a capacidade contributiva, em sua relevância mor, para que se evite assim um enriquecimento sem causa, daquele que venha a ser beneficiado com a transferência patrimonial, não se aplica uma visão de um tributo meramente fiscal, com objetivo único de financiamento, mas também extrafiscal, para que se evite o comportamento anteriormente descrito.

Certo é, que em momento algum, desde da edição da resolução pelo Senado, fora levantada qualquer questão voltada a inconstitucionalidade de tal instrumento, capaz de levar o órgão de cúpula a revogar os efeitos que esta ocasiona ao ordenamento jurídico brasileiro. Fato esse que, leva a crer, que tal deve ser vista como plenamente possível de produzir efeitos, tanto é que em todas as unidades federativas, a alíquota máxima do ITD é de 8%, pautado na Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal.

Resta claro que, pela determinação constitucional as unidades federativas estão limitadas ao exercício de sua competência tributária, no que tange a instituição do ITD, assim sendo cabe a estas que acatem o que fora determinado pela resolução editada pelo Senado Federal, a qual serviu de base à escrita deste trabalho monográfico.

Todavia, fazendo alusão a lei que instituiu o ITD baiano, essa não atende ao que fora trago pela resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, ocasionando um descompasso legislativo. Ocorre que, pautado em renomados autores do Direito Tributário, este trabalho monográfico crê que

as resoluções do Senado Federal devem ser vistas como uma moldura legislativa, perante as quais, as legislações estaduais devem se amoldar.

O descompasso legislativo acima dito, encontra-se diante a progressividade da alíquota do ITD baiano, pois a partir da leitura da leitura do art. 9 da lei 4.826/89, vê-se que as alíquotas do ITD incidirão em face do espólio, obedecendo, assim, determinadas faixas, a progressividade de 4%; 6% e 8%.

De antemão cabe elucubrar que este trabalho monográfico acredita no erro da legislação baiana em face da resolução aqui citada, visto que, ao mesmo tempo em que acata a determinação acerca da delimitação da alíquota máxima, para qual o imposto pode possuir diante a sua incidência. Em contrapartida não segue o que determina o Senado Federal, pois estabelece que tal progressividade será vista diante o espólio.

Como suscitado ao longo deste trabalho, o espólio, é aquele o qual deve ser visto como a reunião dos bens que foram deixados pelo *de cuius*, em razão do seu falecimento, o qual, como é observado por grande parte da doutrina civilista, ainda que uma vez aberta a sucessão, com a morte, em respeito ao princípio da *saísine*, esse conjunto é transferido, porém não é uma efetiva transferência, não se determina o quantum é respectivo aos herdeiros, ou até mesmo, aos credores, por conta do pagamento de dívidas oriundas em vida do *de cuius*.

É sobre tal monte, espólio, que ocorre a progressividade da alíquota do ITD baiano, totalmente descompassada para com a resolução 09 de 1992 do Senado Federal, a qual é mais que clara, em sua determinação na possibilidade da progressão da alíquota do ITD em face do quinhão, como visto no art. 2º da ferramenta legislativa, não sendo em face do quinhão, há que se vê então o estabelecimento de uma única alíquota máxima diante o ITD.

Deve ser novamente dito que o próprio STF não enxerga o ITD como um imposto de caráter eminentemente fiscal, logo vê-se que, a progressividade que determina a resolução do Senado Federal, de modo mais acertado, leva a uma situação mais benéfica ao agora tido como contribuinte do ITD quando comparada com a lei 4.826/89, buscando não o ganho da unidade federativa, mas sim que se evite o enriquecimento sem causa, daquele que teve um acréscimo patrimonial.

A legislação baiana da maneira pela qual está posta, não possibilita uma situação mais benéfica ao contribuinte do ITD, pois em momento algum analisa a efetiva transferência patrimonial, calculando o imposto sobre a totalidade dos bens e direitos deixados pelo falecido, não o que fora efetivamente transferido.

É diferente a legislação baiana utilizar o valor venal dos bens e direitos ao tempo da abertura da sucessão, o que, acredita-se correto, mas não há que se ver a tributação em razão do espólio, pois não é esse que efetivamente é transferido, não será esse quantum que será acrescido ao patrimônio do herdeiro.

Veja que, ainda nos casos em que se observa a existência de um herdeiro único, pode existir a possibilidade de que não seja a totalidade do espólio que integrará o seu patrimônio, uma vez que, é desse montante financeiro, o qual se denomina espólio, que serão deduzidas as dívidas produzidas em vida pelo falecido.

Assim, hodiernamente, no estado da Bahia, vê-se que, além do descompasso legislativo que fora descrito, perante a resolução do Senado Federal, não se nota a situação mais benéfica, bem como atécnia, ao passo que, se determina a ocorrência da tributação pautada no montante, o qual não efetivamente acresce o patrimônio do considerado como contribuinte.

Corolário a isto, pela legislação atual, há que se dizer que hoje, na Bahia, se tributa situações as quais não deveriam ser vistas a atividade tributária estadual, isto pois, ao produzir a divisão patrimonial, ou seja, a determinação do quinhão que corresponde ao que cada herdeiro passará a ser tido como titular, pode-se enquadrar em uma transferência patrimonial menor que R\$ 100.000,00 (cem mil reais), faixa inicial da atividade tributária. Contudo, quando somados, ultrapassa tal valor, ocorre assim a incidência do ITD, diante faixas que deveriam ser tidas como não incidência tributária.

Nesse passo, a legislação baiana acerca do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, deveria ser revista, de modo que, aqueles que adimpliram com o imposto fora do período prescricional, não caberia a devolução, uma vez não mais ser de direito, porém aos processos que estão em trâmite seriam abraçados por tal modificação.

Caso o estado da Bahia, entenda melhor tributar pautado no espólio deixado pelo *de cuius*, criar uma alíquota única, no máximo de 8%, como estabelece a resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, diferentemente, caso queria tributar em progressividade, padece de se atentar que não deve se pautar com base no espólio, mas sim no quinhão, gerado após a partilha ocasionada no processo sucessório.

Isso pois deve ser tido, como diretriz máxima, que a tributação em face do falecimento daquele que deixou o patrimônio, não tem caráter eminentemente fiscal, com outro objetivo, o qual é evitar o enriquecimento sem causa, reforça-se.

A maneira pela qual está posta a lei, tampouco beneficia os tidos como contribuintes, tributando por vezes situações as quais, a atividade tributária não seria compreendida, bem como, coadunasse com a resolução editada pelo Senado Federal, no que tange a determinação de progressividade em face do quinhão, não da totalidade da herança.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 8. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

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

BAHIA. **Lei 4.826, de 27 de janeiro de 1989**. Disponível em: www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/Lei_ITD.pdf>. Acesso em 15 set. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 12. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro CTN Comentado**. 14. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, destinação e Controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BATISTA, Clayton Rafael. É Possível a Progressividade de Alíquota no ITCMD? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 132.

BORGES, José Souto Maior. Em Defesa da Resolução 71/2005 do Senado Federal: Vigência do Crédito-Prêmio do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 128.

BRASIL, **Lei 8.383** de 30 de dezembro de 1991, Brasília. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm. Acesso em 26 ago. 2019.

BRASIL. **Código Penal**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 463.910. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Instituto de Previdência dos Servidores Militares do Estado de Minas Gerais – IPSM. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, DJ 20 jun. 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28463910%2EENUM%2E%2E+OU+463910%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y5jl7s ky>. Acesso em 23 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Constitucional n. 4.335 – Proc. 0002078-25.2006.0.01.0000. Reclamante: Defensoria Pública da União. Reclamado: Juiz de Direito Da

Vara De Execuções Penais da Comarca de Rio Branco. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ 21 mar. 2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2381551>.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. ver. ampl e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. Empréstimo Compulsório – Eletrobrás – Cessão de Créditos – Possibilidade Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 57.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Processo Legislativo Constitucional**. Salvador: JusPodivm. 2012.

CEÁRA. **Lei 13.417, de 30 de dezembro de 2003**. Disponível em: <https://servicos.sefaz.ce.gov.br/internet/ITCD/gerados/legislacao.asp>. Acesso em: 10. out. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Tributo, Imposto e Taxa. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Gráfica Editora Livro S.A. vol. 78.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm. 2015.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário Prefácio de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

DOMINGUES, José Marcos. A Propósito do Conceito de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228.

FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de Direito Civil: Sucessões**. 3. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm. 2017.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. **Introdução ao Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**. 5. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O Processo Legislativo dos Estados Municípios. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: RDA. v. 153.

FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. A Cobrança de ITCMD no Arrolamento Sumário: Perspectivas de Norma e Competência na Jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 234.

GONÇALVES, Antonio Batista. ITCMD Paulista – As Questões Fiscalizatórias e o Incremento da Arrecadação. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. vol. 20.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

JORGE NETO, Nagibe de Melo. O Lançamento por Homologação e o Devido Processo Legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 133.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. As Taxas Como Espécie de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 232.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Os Empréstimos Compulsórios. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 79.

MANEIRA, Eduardo. JORGE, Alexandre Teixeira. O ITCMD nas Doações Coletivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 228.

MATO GROSSO. **Lei 10.488, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/7c7b6a9347c50f55032569140065ebbf/4c91187e934850e0842580a0005e388b?OpenDocument#_r9h2ki82eksg32c1e6gs3gb108h2i0chp4120. Acesso em 10. out. 2019.

MELLO, Marco Aurélio. Controle de Constitucionalidade do Processo Legislativo Ante os Princípios Democráticos e da Separação de Poderes. **Separação de Poderes: Aspectos Contemporâneos da Relação Entre Executivo, Legislativo e Judiciário**. Salvador: JusPodivm, 2018.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MENDES, Gilmar. O Papel do Senado Federal no Controle Federal de Constitucionalidade – Um Caso Clássico de Mutação Constitucional. **Revista de Informação Legislativa**. a. 45. n. 179. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário** 5. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Inventário N° 0104967-28.2002.8.13.0701, Primeira Vara de Família. Relatora: Carreira Machado. Julgado em 24 set. 2015. Disponível em:
https://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_complemento.jsp?comrCodigo=701&numero=1&listaProcessos=02010496. Acesso 15 set. 2019

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto Sobre Transmissões *Causa Mortis*: Lançamento e Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 212.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 37. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PACHECO, Angela Maria da Motta. As Contribuições no Sistema Brasileiro. **As Contribuições no Sistema Brasileiro/coordenador Hugo de Britto Machado**. São Paulo: Dialética, 2003.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2018.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A Súmula Vinculante n° 08 e o Lançamento Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 167.

PINTO, Adriano. As Contribuições no Sistema Brasileiro. **As Contribuições no Sistema Brasileiro/coordenador Hugo de Britto Machado**. São Paulo: Dialética, 2003.

RÉGNIER, João Roberto Santos. **A Norma de Isenção Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Fundamento da Legalidade Tributária – Do Autoconsentimento ao Pluralismo Político. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal, n° 34.

RIO DE JANEIRO. **Lei 7.174, de 28 de dezembro de 2015**. Disponível em:
<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation->

renderer.jsp?_afrLoop=477877422280342&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_adf.ctrl-state=1azxuu2068_117. Acesso em: 10. out. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei 14.741, de 24 de setembro de 2015**. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%2008.821.pdf>. Acesso em 10. out. 2019.

RODRIGUES, Marco Antônio e BUENO, Cassio Scarpinella. **Processo Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2017.

ROTHMANN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: RDA. v. 109.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos: Uma Interpretação Conforme o Estado Federal – Prefácio Estevão Horvath**. São Paulo: Revistas dos Tribunais Ltda., 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SALES, Deborah. As Contribuições no Sistema Brasileiro. **As Contribuições no Sistema Brasileiro/coordenador Hugo de Britto Machado**. São Paulo: Dialética, 2003.

SÃO PAULO. **Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>. Acesso em 10. out. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SENADO FEDERAL. **Resolução nº 9**, de 05 de maio de 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=590017&id=14255098&idBinario=15785996&mime=application/rtf>. Acesso em 10. out. 2019.

SOUZA, Bernardo Pimentel. A Herança Jacente, a Herança Vacante e a Ação de Petição de Herança à Luz do Código Civil e de Processo Civil Vigentes. **Leituras Complementares de Processo Civil**. 8. ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm, 2010.

STF. **Súmula nº 546**. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2210. Acesso em 26 ago. 2019.

STF. **Súmula nº 71**. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2212. Acesso em 26 ago. 2019.

STF. **Súmula nº 41**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218>. Acesso em 28 de ago. 2019.

YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Efeitos da Indivisibilidade da Herança. **Revista Dialética de Direito Processual**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. vol. 118.