

CONFORMAÇÃO DO ITCMD CAUSA MORTIS E A SUA EQUALIZAÇÃO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Fernando Brandão Whitaker**

Introdução

Considerações sobre o regramento do ITCMD *causa mortis* na Constituição Federal e na legislação federal

Apontamentos sobre a conformação do fato jurídico tributário do ITCMD

Enfrentamento da questão pelo STJ

Conclusões

INTRODUÇÃO

A adequada interpretação e aplicação das regras sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) é assunto recorrente que aflige inúmeros jurisdicionados e militantes do Direito.

Tal circunstância inspira a elaboração do presente artigo, que almeja enfocar de forma sintética e adstrita ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, o entendimento doutrinário e jurisprudencial que vem sendo dispensado a esta espécie tributária e a necessidade de sua equalização pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, tendo em conta o propósito acima delimitado, deixarão de ser analisadas situações jurídicas e decisões relativas às transmissões advindas de doação, também ensejadoras da incidência e cobrança do ITCMD e que, igualmente, despertam dúvidas e questionamentos merecedores de exame e discussão em seara própria.

(*) Advogado graduado pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Mestre em Direito do Estado pela mesma Universidade, aonde é professor nos cursos de graduação e pós-graduação.

Palestrante convidado em diversas instituições de ensino

Vice-Presidente da Associação dos Advogados de São Paulo - AASP

CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGRAMENTO DO ITCMD CAUSA MORTIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NA LEGISLAÇÃO FEDERAL

Como em nosso país o Direito Tributário se distingue pela disciplina rígida e extensa expressa no texto da Constituição Federal, aonde estão gizados os princípios e regras a serem observados e cumpridos pelos legisladores infraconstitucionais, quando da criação das leis locais, pela administração pública, quando do exercício da atividade arrecadatória, e também pelos julgadores, ao dirimir os conflitos que lhe forem submetidos, cumpre indicar sucintamente o tratamento constitucional dado ao ITCMD.

De início, cabe destacar a natureza jurídica de imposto conferida pela Carta Magna ao ITCMD, cominando a esta exação o respeito às regras e princípios inerentes aos tributos não vinculados, ou seja, instituídos com lastro em uma situação jurídica ou ato jurídico praticado pelo contribuinte independentemente de qualquer atividade estatal¹.

No caso do ITCMD, temos que a Lei Maior indicou (artigo 155, I) como aspecto material possível para compor a regra matriz de incidência tributária o verbo ‘transmitir’, seguido da complementação ‘bens ou direitos via *mortis causa*’, confirmando a desvinculação de alguma atividade estatal, pois tal transmissão se situa na esfera do particular.

Nesta medida, a instituição e cobrança do ITCMD deverá se orientar e conformar-se ao princípio da capacidade contributiva, “o princípio informador dos impostos”², consistente na imprescindibilidade de que a imposição fiscal por meio desta espécie de tributo não vinculado a uma atividade estatal, deva levar em conta a situação econômico-financeira espelhada pelo contribuinte no fato jurídico descrito na legislação instituidora do gravame.

Isso implica na imprescindível constatação e presença do ‘fato signo presuntivo de riqueza’ para incidência do imposto, nos exatos termos das seguintes disposições constitucionais impositivas, veiculadoras de verdadeiro princípio fundamental de nosso ordenamento.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

¹ Ataliba, *in* Hipótese de Incidência Tributária, p. 121

² Carrazza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, p.

I - impostos;

...

§ 1o. - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (g.n.)

Outra imposição constitucional acerca do ITCMD trata da outorga da competência para sua instituição e cobrança aos Estados e ao Distrito Federal, conforme expressa disposição do artigo 155, inciso I:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

Deste modo, a criação legislativa do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* (princípio da estrita legalidade, artigo 150, inciso I da CF), se dará no âmbito das Assembleias estaduais e distrital, respeitando os ditames da Carta Magna, inclusive sob pena de invalidade do produto legislado e desvirtuação da atividade arrecadatória pretendida.

Nesse sentido, escorreito o ensinamento de José Eduardo Soares de Melo, ao apontar que *as entidades governamentais não podem instituir ou exigir tributos por meros interesses pessoais, discricionários e arbitrários, segundo procedimento que lhe parecer mais conveniente e oportuno, uma vez que devem estrita obediência aos superiores postulados da Constituição Federal.*³

Apesar disso, por conta da insaciável necessidade de arrecadação de recursos, tornou-se muito usual os fiscos estaduais deixarem de observar os ditames estabelecidos em nossa Carta Magna quando do exercício de suas competências, adotando posturas ilegítimas que lesam os contribuintes de forma indevida, violando seu direito subjetivo de se submeterem a uma tributação conforme as prescrições constitucionais.

Por outro lado, cumpre indicar suscintamente algumas disposições do Código Tributário Nacional (CTN) acerca do objeto deste breve

³ *in* Curso de Direito Tributário, p. 13

estudo, lembrando que, como é sabido, apesar ter sido instituído por meio de Lei Ordinária (Lei no. 5.172/1966), tendo em vista grande parte das matérias abarcadas pelo CTN, ele foi recepcionado pelo ordenamento em vigor com status de Lei Complementar, de caráter nacional.

Nesta toada, reputa-se que o CTN veicula, em diversas passagens, verdadeiras normas gerais de Direito Tributário, na exata medida da prescrição do artigo 146, inciso I da Constituição Federal que, por conta disso, devem ser cumpridas e observadas por todas pessoas políticas.

Ao tratar sobre o Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, o CTN abarcou as transferências imobiliárias, únicas hipóteses previstas na Constituição em vigor à época de sua edição, estabelecendo que:

Art. 35. O Imposto, de competência dos Estados, sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

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

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

III. a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Interessante destacar que, quando o CTN dispõe sobre a necessária existência de efetiva transmissão patrimonial para se configurar a subsunção do fato concreto à norma de incidência tributária instituidora do ITCMD, é descabido falar-se que a regra codificada implicaria em uma negação à autonomia das pessoas políticas e ou em limitação do legislador ordinário infraconstitucional.

Isto porque, ao dispor deste modo, o CTN atua como verdadeira norma geral sistematizadora do princípio constitucional da capacidade contributiva que orienta a tributação pela via dos impostos, orientando o legislador ordinário das pessoas políticas competentes para criação e cobrança do ITCMD.

Sobre isso, e nos moldes da abalizada doutrina de Roque Antonio Carrazza⁴, o CTN acaba por colorir com cores mais fortes aquilo que a Constituição Federal já desenhou, orientando também o legislador infraconstitucional.

Por outro lado, reitera-se que, tendo em vista a data de sua edição, o CTN limita-se a referir sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, pois, até a promulgação da Constituição Federal em vigor, o aspecto material da hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*) do imposto sobre transmissão *causa mortis* restringia-se às transmissões de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Com o advento da Constituição Federal de 1988, foi ampliado o espectro de abrangência dos fatos jurídicos ensejadores da incidência tributária, passando a permitir a tributação das transmissões a título gratuito (*causa mortis* e doações), de todos e quaisquer bens ou direitos (art. 155, I da CF).

De toda forma, interessante destacar a parte final do inciso I acima transcrito, que positiva a característica da sobreposição inerente ao Direito Tributário e já retratada pelo mestre Alberto Xavier, em seu clássico “Manual de Direito Fiscal”⁵:

O Direito Tributário reporta-se a situações da vida reveladoras de capacidade contributiva, as quais são — na sua grande generalidade — objecto de regulamentação por outros ramos do Direito, de harmonia com o ponto de vista objectivo e peculiar que os informam. Esse facto, que está na origem do tão discutido problema da interpretação dos conceitos próprios de outros ramos jurídicos que o legislador fiscal emprega na previsão das normas tributárias, revela bem a multiplicidade de contactos que o Direito Fiscal mantém com os restantes sectores do ordenamento jurídico. A tributação da família, das sociedades comerciais, dos juros de empréstimos titulados por letras, da compra e venda de imóveis, por exemplo, envolve o recurso a noções de Direito da família, de Direito Comercial, de Direito Civil. O Direito Fiscal como que se sobrepõe a estas várias disciplinas, tratando os fenómenos por estas regidos em primeira linha, de acordo com seu espírito e exigências próprios: pode neste sentido dizer-se que o Direito Fiscal é um direito de sobreposição.

⁴ in Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 129.

⁵ in Manual de Direito Fiscal, p. 22 e 23

Nesta toada, para descrever a hipótese de incidência tributária do ITCMD, necessariamente, o legislador estadual e distrital deverá se socorrer das previsões do Direito Civil para uma adequada conformação da regra matriz do imposto, já que a diretiva constitucionalmente imposta exige a presença da transmissão de determinado bem ou direito em decorrência do falecimento de seu proprietário original (*de cujus*), de forma que o beneficiário desta transmissão (herdeiro ou legatário), tenha uma variação positiva em seu patrimônio (capacidade contributiva).

Aliás, ainda que por meio de uma linguagem passível de críticas sob o aspecto científico, o CTN estabelece o seguinte:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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

I. tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

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

Tratando-se de transmissões decorrentes da sucessão, as disposições legais que regulam tais relações jurídicas estão dispostas na Lei no. 10.406/2002, ou seja, o Código Civil Brasileiro.

E, no caso da transmissão *causa mortis*, o nosso Código Civil estabeleceu diversas regras, inclusive para a definição do momento em que configura ocorrida a transferência patrimonial aos sucessores do falecido e a forma adequada de se dimensionar o monte partível quando houver dívidas, como pode se observar dos dispositivos a seguir transcritos:

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

Art. 1.792. O herdeiro não responde por encargos superiores às forças da herança; incumbe-lhe, porém, a prova do excesso, salvo se houver inventário que a escuse, demonstrando o valor dos bens herdados.

Art. 1.997. A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube.

Por conta disso, já existindo conceitos jurídicos estabelecidos acerca da transmissão *causa mortis* na legislação civil de regência, estas disposições se aplicam e devem ser observadas na seara tributária quando da instituição e cobrança do ITCMD.

APONTAMENTOS SOBRE A CONFORMAÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DO ITCMD

Todas as disposições constitucionais e legais acima referidas evidenciam que, ao pretender instituir o ITCMD *causa mortis*, o legislador estadual ou distrital, não detém amplo campo para eleição dos fatos tidos como relevantes para descrição dos aspectos formadores da regra matriz de incidência na legislação local de regência, devendo, necessariamente, representar algum signo presuntivo de riqueza pelo contribuinte atrelado à transferência de bens ou direitos não onerosa e decorrente de óbito.

Em outras palavras, a lei estadual ou distrital que criar o ITCMD, deverá indicar como circunstância ensejadora da incidência tributária a variação positiva, o acréscimo patrimonial, apurado por conta do recebimento de bens ou direitos pelo herdeiro, ou legatário, que obteve tal incremento econômico de seu patrimônio em virtude do falecimento de algum parente ou conhecido que lhe tenha atribuído herança ou legado.

Até por isso que, para as hipóteses em que a viúva sucede os bens do falecido na qualidade de meeira, não há que se falar em tributação pelo ITCMD, pois ela já detinha a meação do patrimônio antes do falecimento, inexistindo assim transmissão a ser gravada pelo imposto, conforme pacífico entendimento jurisprudencial.

Imposto sobre transmissão causa mortis e doação. Incidência sobre meação partilhável. Viúva meeira. Ilegitimidade passiva. 1. Não se aplica Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doação, ITCD, nos bens pertencentes à viúva meeira, pois ela não é herdeira, incidindo o imposto somente sobre a meação partilhável. Precedentes do STJ. 2. Ressalta-se que, se o tributo fosse devido, correto seria cobrá-lo da herdeira. Está evidenciada, portanto, a ilegitimidade passiva da agravada para figurar como contribuinte do imposto em discussão. 3.

Agravo Regimental não provido. (STJ, AgRg no REsp 821.904/DF, 2a. Turma, HERMAN BENJAMIN, Julgamento 3.9.2009, DJe 11.9.2009)

Além disso, e como decorrência do princípio da capacidade contributiva, caso o Espólio seja detentor de dívidas, estas deverão ser sanadas com o próprio patrimônio do monte mor, não se transferindo tais débitos aos herdeiros e/ou legatários, caso representem importâncias superiores ao valor dos bens deixados pelo falecido. (artigos 1.792 e 1.997 do Código Civil)

Assim, a circunstância de existir patrimônio extenso deixado por alguém a título de herança é insuficiente para ensejar, por si só, a incidência de ITCMD, já que deverá ser analisado o caso concreto, conferindo-se as dívidas e obrigações deixadas pelo *de cujus*, de forma que o imposto recairá somente sobre o saldo positivo (se houver) da conjugação entre o montante dos bens herdados (monte mor), menos o valor dos débitos a serem adimplidos, chegando-se ao monte partível, conforme ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Em suma, o monte não é tributado como se fora ele próprio objeto da tributação. O que se tributa é o ACRÉSCIMO PATRIMONIAL atribuído a cada qual (partilha ou adjudicação).⁶

Cabe ressaltar ainda que, para tal apuração, afigura-se equivocada a distinção feita por parte de alguns entes tributantes entre dívidas 'pessoais do falecido' e débitos 'pertencentes aos bens' por ele deixados.

Segundo esta classificação, como espécies de dívidas pessoais do falecido faz-se referência, por exemplo, a empréstimos por ele contraídos, a tributos devidos em função de atividades exercidas em vida (p. ex. Imposto de Renda), ao passo que, débitos inerentes aos bens por ele deixados seriam, também exemplificativamente, o saldo devedor de financiamento para a aquisição de um imóvel ou mesmo tributos decorrentes da propriedade que não tenham sido adimplidos até a data do óbito (p. ex. Imposto Predial e Territorial Urbano).

Contudo, e seguindo os escorritos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁷, em verdade, todas as relações jurídicas se instauram entre

⁶ in Curso de Direito Tributário Brasileiro, p.458, *g.n.*

⁷ in Curso de Direito Tributário, p. 281

pessoas, pois somente elas poderão figurar como sujeitos portadores de direitos ou de deveres, conforme ocupem o polo ativo ou o polo passivo de determinado liame jurídico, de modo que os débitos existentes na data do óbito sempre serão do *de cuius*.

Por conta disso, se após a abertura da sucessão vier a ser constatada a existência de dívidas, tanto as ditas pessoais como as vinculadas aos bens, elas terão que ser apuradas e levadas em consideração para se aferir a real dimensão da herança, do monte mor que será passível de transmissão decorrente do falecimento de seu antigo detentor, ou seja, do efetivo monte partível.

Isto faz com que, caso os herdeiros e ou legatários nada recebam como herança ou legado, tendo em vista a necessidade de serem quitados os débitos existentes, sejam eles pessoais do *de cuius* ou advindos de seus bens, estaremos diante de manifesta ausência da prática do fato jurídico constitucional e legalmente previsto, ou seja, da transmissão de bens ou direitos por conta do falecimento, inviabilizando a incidência do ITCMD.

Tal circunstância deverá ser levada em consideração em conjunto com a escolha feita pelo ordenamento jurídico brasileiro de adotar a regra conhecida como 'princípio da *saisine*', por meio da qual se considera transmitida a herança (e os seus encargos) no momento do óbito, conforme disposto no artigo 1784 do Código Civil, acima transcrito.

Aliás, o momento da abertura da sucessão constitui o aspecto temporal da hipótese de incidência deste imposto, considerando-se a data do óbito como o marco para ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador *in concreto*), devendo ser aplicada a legislação em vigor nesta data, ainda que a apuração do monte mor e dos quinhões de cada herdeiro e ou legatário ocorra posteriormente, conforme já decidido pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Tributário. ITCD. Fato gerador. Princípio da saisine. Súmula 112/STF. 1. Cinge-se a controvérsia em saber o fato gerador do ITCD – Imposto de Transmissão Causa Mortis. 2. Pelo princípio da saisine, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e

legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observadas no cálculo do ITCD serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do de cujus. 4. Incidência da Súmula 112/STF. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1.142.872/RS, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 20.10.2009, DJe 29.10.2009)

Isto não impede a possibilidade de, no momento da apuração do monte partível ser constatada a inexistência de acréscimo patrimonial, não ocorrendo qualquer transferência de bens ou direitos aos herdeiros e legatários do inventário (ausência de capacidade contributiva), quando o valor das dívidas deixadas pelo *de cujus* superarem o valor dos bens por ele deixados, configurando-se o descabimento da pretensa cobrança do ITCMD.

O fato gerador ou jurígeno do imposto [ITCMD] é a transferência patrimonial apenas na aparência. Na verdade, o que se tributa são os acréscimos patrimoniais obtidos pelos donatários, herdeiros e legatários. (...) A base de cálculo é o acréscimo patrimonial.⁸

Ora, se os herdeiros fossem compelidos a pagar imposto sobre monte mor cujo valor das dívidas supera o dos bens e direitos a ser transmitidos, responderiam pelos encargos do *de cujus* além das forças da herança, o que se afigura estapafúrdio.

Nesta linha, há tempos o posicionamento dos juristas Euclides de Oliveira e Sebastião Amorim, ao abordarem o tema, indica a tendência da doutrina e da jurisprudência em admitir que, para o cálculo do monte líquido tributável, devem ser deduzidas as dívidas e passivos do falecido, despesas e honorários do advogado.⁹

Em consonância com a posição da melhor doutrina, nossos Tribunais também têm reconhecido a necessidade de observância da capacidade contributiva quando da apuração do ITCMD *causa mortis*, como exemplificativamente se denota dos seguintes julgados:

ITCD. Imóvel. Compra e venda. Reformado o acórdão que não isentou do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD

⁸ in Curso de Direito Tributário Brasileiro, p.458

⁹ in Inventários e Partilhas – Direito das Sucessões: Teoria e Prática, p. 420.

imóveis que foram objeto de compra e venda ou promessa de venda a terceiros, por terem permanecido no patrimônio do falecido na ocasião do óbito. À luz da Súmula n. 590-STF, a Turma entendeu que o referido imposto só incide sobre o benefício econômico deixado aos herdeiros. (STJ, REsp 177.453-MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, 2a. Turma, j. 3.4.2001)

Agravo de instrumento. Arrolamento. Recolhimento do ITCMD, depois de descontadas as dívidas do espólio e as despesas com funeral. Admissibilidade. O imposto de transmissão 'causa mortis' não incide sobre o monte-mor total, mas sim sobre o monte partível, deduzidas todas as dívidas e encargos. Aplicação dos artigos 1.792 e 1.997 do novo Código Civil. Interlocutória mantida. Agravo desprovido. (TJSP, AI no. 2173122-35.2014.8.26.0000, Rel. MAURO CONTI MACHADO, 9a. Câmara de Direito Privado, j. 11.11.2014)

Na mesma toada, ao analisar o tema da apuração do ITCMD, o Supremo Tribunal Federal, em reiteradas oportunidades, decidiu que o seu cálculo deve levar em consideração apenas a parcela patrimonial efetivamente outorgada ao herdeiro ou legatário, inclusive culminando com a edição da Súmula no. 590, no ano de 2007, lavrada nos seguintes termos:

Calcula-se o imposto de transmissão causa mortis sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

Tudo isso indica ser inafastável a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva pelos entes tributantes quando da instituição e cobrança do ITCMD, sob pena de se ferir direito subjetivo constitucional e legalmente garantido aos contribuintes, além de implicar ofensa direta ao regime de competência estatuído pela Lei Maior e delineado pelo Código Tributário Nacional.

ENFRENTAMENTO DA QUESTÃO PELO STJ

Não obstante as claras disposições legais, os ensinamentos doutrinários e a posição jurisprudencial acima referidas, é comum nos depararmos com situações em que a exigência do ITCMD *causa mortis* deixa de observar e cumprir tais ditames, buscando infligir o recolhimento do imposto a herdeiros e legatários cuja situação não se amolda, não se subsume aos aspectos da regra matriz de incidência.

Diante deste cenário, têm se tornado cada vez mais frequentes os casos em que o Poder Judiciário necessita ser provocado a dirimir a controvérsia instaurada entre o herdeiro/legatário e o ente tributante, em especial nas hipóteses de existência de dívidas deixadas pelo *de cujus*.

Nestas situações, invariavelmente, a discussão travada necessita ser submetida à apreciação dos Tribunais Superiores, com o fito de se buscar a pacificação do entendimento aplicável ao caso específico, estando a celeuma dotada de inegável abrangência e repercussão que supera apenas a lide instaurada, passando a ter interesse e feições mais amplas.

Dada a característica eminentemente constitucional do Direito Tributário pátrio, é sabido que as discussões travadas nesta seara acabarão sendo resolvidas na via do Recurso Extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal (STF), Corte encarregada de zelar pela adequada interpretação e aplicação da Lei Maior.

Nesta esteira, devem ser ressaltadas as disposições veiculadas no inciso III do artigo 102 da Lei Maior, cuja abrangência foi ampliada por meio da Emenda Constitucional no. 45 de 2004, abarcando especificamente os questionamentos de lei local em face da legislação federal, através da inserção da alínea *d*:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

...

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;*
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.*
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal*

Contudo, e seguindo o raciocínio até aqui desenvolvido, vislumbra-se que, para determinadas questões envolvendo o ITCMD, também há possibilidade do STJ ser instado a ter que deliberar sobre a correta observância da legislação federal, quando da apreciação de julgados dos Tribunais locais acerca da exigência deste imposto, em que pese a lei que o criar ser estadual ou distrital.

Em outras palavras, apesar do STJ não ser o campo adequado para se proceder a análise da violação de dispositivos constitucionais, ou mesmo de lei local, na via estreita do Recurso Especial, conforme aplicação por analogia do Enunciado no. 280 da Súmula/STF¹⁰, em algumas situações identifica-se a possibilidade de se superar estes óbices, de modo a se pacificar as relações jurídicas acerca do ITCMD.

Aliás, os julgados acima transcritos desta Corte Superior já indicam a viabilidade das discussões acerca do ITCMD serem resolvidas por meio do Recurso Especial, inclusive como forma de se atender aos princípios da inafastabilidade da jurisdição e da celeridade processual, prestigiados por nosso ordenamento e recentemente reforçados pelo novo Código de Processo Civil.

Para que seja possível esta apreciação pelo STJ, é certo que os litigantes não poderão revolver a matéria fática, ante o óbice da Súmula no. 7, tampouco se adstringir ao aspecto constitucional do tema debatido, e nem focar na pretensa revisão dos dispositivos da lei local instituidora do ITCMD.

Da mesma forma, imprescindível que as violações da legislação federal de regência do ITCMD tenham sido invocadas e deliberadas na instância originária, para deixar caracterizada a figura do prequestionamento.

Em suma, deverá a parte inconformada com o julgado do Tribunal local assegurar a presença dos pressupostos recursais extrínsecos e intrínsecos, a legitimidade para recorrer e a ausência de obstáculos regimentais ou legais ao cabimento do seu Recurso, e, estando demonstrado o cumprimento desses requisitos, será inexorável a submissão do Apelo heroico ao C. Superior Tribunal de Justiça, como ensina a melhor doutrina:

Os requisitos de admissibilidade dos recursos, são aqueles elencados no o Código de Processo Civil, quais seja: cabimento, legitimação para recorrer, interesse de recorrer, tempestividade, preparo, regularidade formal e inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer.(...) Conclui-se, portanto, que o tribunal a quo receberá o recurso extremo realizando uma análise dos pressupostos objetivos,

¹⁰ *Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário*

podendo, se for o caso, indeferir o seu seguimento. Esta análise, deixando a cargo dos tribunais superiores a palavra final sobre a admissibilidade do recurso, parece bastante lógica, adequando-se ao disposto na norma constitucional, esgotando a instância ordinária, incumbindo aos tribunais superiores o controle do direito federal. (Fernando Anselmo Rodrigues, in “Aspectos Polêmicos e Atuais do Recurso Especial e do Recurso Extraordinário”, Coord. Teresa Arruda Alvim Wambier, p. 186: g.n.)

Ou seja, atendidas as previsões retro expensadas, e se os debates travados no Apelo heroico se ativerem à necessária observância das previsões contidas na legislação federal que regem a tributação das transmissões *causa mortis*, perfeitamente possível e adequado o conhecimento e apreciação das razões recursais pelos Ministros do Tribunal da Cidadania.

Do mesmo modo, se forem identificados julgados de distintos Tribunais locais acerca de uma mesma questão envolvendo o ITCMD, aonde possa ser demonstrada a similitude das situações com interpretações distintas da legislação federal, reputa-se perfeitamente possível o STJ adentrar na análise do mérito recursal, buscando uma uniformização do entendimento aplicável àquelas questões.

CONCLUSÃO

Para concluir as breves digressões sobre a conformação do ITCMD ao nosso ordenamento jurídico, cumpre ressaltar inicialmente a sua natureza de imposto, ou seja, de tributo não vinculado a uma atividade estatal, cujo fato signo presuntivo de riqueza eleito pela Constituição Federal consiste em transmissão de bens ou direitos, não onerosa, via *causa mortis*.

Nesta toada, somente pode se falar em instauração do liame obrigacional do ITCMD quando os herdeiros e ou legatários tiverem efetivo acréscimo patrimonial por conta da transferência da herança e do legado, nos termos dos respectivos quinhões/legados, de acordo com o efetivo monte partível, e não apenas levando-se em consideração o monte mor.

Tais exigências decorrem das disposições constitucionais estatuídas no § 1o. do artigo 145 e inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal,

e também das previsões expressas do Código Tributário Nacional (artigo 38) e do Código Civil (artigos 1.792 e 1.997), devendo os legisladores estaduais e distrital observarem estas prescrições quando do exercício de suas competências constitucionais na criação do ITCMD, e também quando da cobrança do gravame.

Tendo em vista a necessária observância e submissão da legislação federal no exercício da atividade tributária pelos Estados e pelo Distrito Federal, vislumbra-se perfeitamente possível que as questões surgidas em torno da exigência do ITCMD possam vir a ser resolvidas em sede de Recurso Especial pelo E. Superior Tribunal de Justiça, desde que observada a ritualística e atendidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos deste apelo heroico.

BIBLIOGRAFIA

AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. *Inventários e Partilhas – Direito das Sucessões: Teoria e Prática*. 17a. ed. São Paulo: LEUD, 2004.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24a. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20a. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

RODRIGUES, Fernando Anselmo. *Aspectos Polêmicos e Atuais do Recurso Especial e do Recurso Extraordinário*. Coord. Teresa Arruda Alvim Wambier. São Paulo: RT, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, 9a. ed. São Paulo: Dialética. 2010.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal, Vol. I*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa. 1981.