

Reflexões sobre o ITCMD a partir da regra matriz de incidência

Marisa Lucas de Carvalho ¹

Roberto de Paula ²

Rossiana Deniele Gomes Nicolodi ³

Resumo

Expõe a metodologia de estudo do ITCMD a partir da Regra Matriz de Incidência, confrontando-o com os critérios fundantes da Regra Matriz. Analisa os elementos da Hipótese Tributária, da Norma Jurídica Tributária na aplicação ao ITCMD. Aborda a legislação paranaense pertinente a esse imposto. Finaliza apreciando o conceito de progressividade em sua profunda e estreita relação constitucional e sonda acerca da possibilidade da aplicabilidade da progressividade.

Palavras-Chave: Regra Matriz de Incidência; ITCMD; Progressividade; Constituição Federal.

Introdução

O ponto de partida do presente é pautado pela Regra Matriz de Incidência como instrumental lógico metodológico para apreciação do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação – ITCMD. Assim, sonda-se a incidência da Regra Matriz, abrindo uma chave de interpretação desde seus critérios internos. Numa linguagem simplificada busca-se “abrir” a norma tributária, com escopo de localizar os critérios afins da Regra Matriz. Esta tarefa é objeto do primeiro capítulo do elaborado.

Em seguida, aborda-se o ITCMD no contexto do Estado de Paraná. Com amparo na técnica descritivo-legal, emerge os dispositivos legais acerca do Imposto, no entanto, teleologicamente delimitado pelos ditames constitucionais.

Por fim, elege-se como tema problematizante a “encrenca” acerca da aplicabilidade da concepção da progressividade no ITCMD. Para o deslinde de tal missão, mister uma digressão a conceitos pertinentes, tais como a noção de sistema e a principiologia constitucional e informante do imposto em tela.

¹ Marisa Lucas de Carvalho é acadêmica do 5º ano de Direito da Universidade Estadual de Londrina.

² Roberto de Paula é acadêmico do 5º ano de Direito da Universidade Estadual de Londrina.

³ Rossiana Deniele Gomes Nicolodi é acadêmica do 5º ano de Direito da Universidade Estadual de Londrina.

Portanto, propõe-se uma apreciação didático-pedagógica interessante, cujo cume se dá, efetivamente, na apreciação crítica e no levantamento de pontos polêmicos incidentes.

Imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação – ITCMD

Considerações iniciais

É assente pacificamente na doutrina pátria que nossa ordem jurídica está alicerçada em um sistema normativo. A expressão “sistema” significa reunião, conjunto, ordem, ordenamento, organização, totalidade, método. Pressupõe a existência de elementos estruturados e organizados entre si, numa idéia de harmonia e de unidade. Esses elementos apresentam-se sob a forma de regras, normas e princípios que estabelecem direitos e deveres.

O professor Geraldo Ataliba (1968, p. 19), apreciando o sistema constitucional brasileiro, transmitiu sólido ensinamento: “*o sistema normativo é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum*”

Neste sentido, localiza-se o presente estudo acerca do ITCMD, pois apresenta-se dentro do contexto hierárquico que informa o ordenamento jurídico. A metodologia de estudo da Regra Matriz de Incidência revelará os elementos desse imposto, abrindo uma chave de interpretação de sua legalidade, portanto, de sua existência e previsão.

A matriz constitucional

O art. 155 da CF/88 apresenta rol taxativo dos impostos cuja instituição e cobrança figuram de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, nestes termos:

- Art. 155** - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
- I** - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
 - II** - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 - III** - propriedade de veículos automotores;

Insta registrar que além destes impostos relacionados, os Estados e o Distrito Federal poderão instituir e cobrar taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais (ex: art. 149, PU, da CF).

A Constituição de 1967, no art. 23, I, previa esse imposto, entretanto com a dicção dos termos de “transmissão a qualquer título, de bens imóveis”. O sistema anterior previa “bens imóveis”, já no atual prevê a transmissão sobre “bens e direitos”, portanto, aplicou-se a extensão e materialidade. No entanto, o sistema atual perdeu na natureza das operações, pois restringe a incidência diante da “causa mortis” e doação, ao passo, que o sistema anterior previa “transmissão a qualquer título”.

A destarte das mudanças, sublinhe-se a matriz constitucional do imposto, prevendo que compete aos Estados e Distrito Federal a competência para sua instituição. Numa perspectiva informada pelo princípio federativo, a CF/88 prevê que a fixação de alíquotas máximas compete ao Senado Federal (art. 155, § 1º, IV), resguardado teleologicamente não uma uniformidade, mas a unidade e um espaço de discricionariedade do Estado e do Distrito Federal, de fixar alíquotas respeitando o máximo estabelecido.

O ITCMD diante do crivo da regra matriz de incidência

Das palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, em explícita homenagem ao mestre Geraldo Ataliba, descortina-se cognitivamente uma lapidação do conceito de regra matriz de incidência:

[...] Geraldo Ataliba propôs a adoção de hipótese de incidência para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e fato impositivo para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os antessupostos requeridos pela norma jurídica (CARVALHO, p. 240).

A partir desta definição e, com os pressupostos lógicos-metodológicos, sonda-se a incidência dos critérios da Regra Matriz aplicado ao ITCMD, tendo por finalidade a percepção da adequação legal desse imposto.

Critério material

O artigo 155, I da CF que prescreve a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos constitui o núcleo do tributo, dando-se ênfase ao verbo transmitir, em razão de morte quaisquer bens ou direitos (complemento).

O art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN – prevê expressamente que a Lei Tributária não pode modificar uma definição ou conceito de um instituto afeto a determinado microsistema jurídico:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, importante esclarecer o vocábulo transmissão, e para isso utilizaremos de conceitos oriundos do direito civil, principalmente pelo fato do texto constitucional conferir um aspecto especial ao termo transmissão ao adicionar a expressão causa mortis. Assim, nos termos do artigo 1572 do CC, temos que “aberta sucessão, o domínio e a posse da herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.” E o artigo 1692 acrescenta: “desde o dia da morte do testador pertence ao legatário a coisa legada, com os frutos que produzir”.

A doação, por sua vez, decorrente de ato inter vivos, efetiva-se com a transmissão. Apesar de a doação ser contrato unilateral, onde um das partes transfere um bem de sua propriedade para o patrimônio de outra, entende-se para validade do contrato deve existir a aceitação (tácita ou expressa) da parte donatária. Portanto, o aspecto material da regra matriz é a doação (transmissão gratuita inter vivos) de quaisquer bens ou direitos.

Quanto ao vocábulo bens é de significação polissêmica, abrangendo coisas corpóreas e incorpóreas, coisas materiais ou imponderáveis, Os bens jurídicos são os suscetíveis de apreciação pecuniária, ou seja, os de natureza patrimonial. São os bens econômicos.

O complemento verbal, além do vocábulo bens, é composto pela palavra direitos. Os direitos integram o patrimônio, sendo este o conjunto das relações jurídicas de uma pessoa, apreciáveis economicamente. E nessa qualidade, fazem parte da categoria de bens.

Não se confundem, entretanto, com o próprio objeto, seja uma coisa material, seja uma prestação; é o próprio direito que se objetiva.

Critério temporal

O evento morte é o marco temporal para a incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos, inclusive sobre a morte presumida, em que se abre a sucessão provisória. Na doação, tratando-se de bens imóveis, a materialização da transmissão se dá pela tradição, e os imóveis com o registro do título aquisitivo no Cartório de Registro de Imóveis.

Critério espacial

Objetivamente consideramos, para efeito de análise do critério temporal, o que dispõe a legislação paranaense. Desta forma, quanto ao local do pagamento, estabelece:

Art. 7º. O imposto é pago:

I- no local da situação do bem, tratando-se de bens imóveis e de direitos a eles relativos, inclusive, respectivas ações;

II- tratando-se de bens móveis, direitos, títulos e créditos e respectivas ações, onde tiver domicílio:

a) o doador ou onde se processar o inventário ou arrolamento;

b) o donatário, na hipótese em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior;

c) o herdeiro ou o legatário, quando o inventário ou arrolamento tiver sido processado no exterior;

d) o herdeiro ou legatário se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado no país.

Registre-se, que a disposição do artigo é bem clara, para as modalidades de doação. Assim, em se tratando de bens imóveis e respectivos direitos, a competência será do local do bem. Já para móveis e respectivos direitos a competência será do domicílio do doador. O art. 127 CTN regulamenta o entendimento tributário acerca do domicílio fiscal.

Relação jurídico tributária no imposto de transmissão *Causa Mortis*

Critério pessoal

A) Sujeito Ativo

Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, é a pessoa a quem a lei atribui o direito subjetivo de exigir o tributo.

A CF atribui competência para legislar sobre o ITCMD aos Estados-membros e ao Distrito Federal, portanto, tem-se estes entes como sujeitos ativos do referido imposto.

B) Sujeito Passivo

Sujeito passivo é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação, ou seja, é aquele a quem a lei determina o dever jurídico de cumprir a prestação pecuniária, dando ao sujeito ativo uma quantia em dinheiro. O devedor, convencionalmente chamado contribuinte é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

A indicação do sujeito passivo nem sempre é explícita, devendo ser deduzida pelo intérprete do sistema constitucional. Tal dedução é possível ante a análise do critério material, sendo que aquele que, de alguma forma, estiver a ela relacionado, de modo que passe a ser o titular da capacidade contributiva será o sujeito passivo.

Para o *causa mortis* tem-se como sujeito passivo o herdeiro ou o legatário do falecido que aceitarem a herança, sendo estes, pois, os destinatários da carga tributária, ou seja, as pessoas cuja capacidade contributiva restou comprovada.

Na doação o CTN dispõe que o contribuinte do imposto sobre transmissão é qualquer das partes na operação tributada como dispuser a lei. Assim fica a critério do legislador estadual estabelecer a qual das partes cabe a obrigação. O Paraná estabelece para bens imóveis o sujeito passivo sendo o doador, podendo o donatário responder solidariamente.

A Lei 8.927/88, do Estado do Paraná, estabelece que o imposto não incidirá na renúncia à herança ou legado, desde que praticada antes de qualquer ato no processo de inventário ou arrolamento que implique aceitação da herança (art. 2º). A legislação estadual traz ainda, a figura do responsável solidário, sendo estes: os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles, ou perante

eles, em razão de seu ofício; a empresa, instituições financeiras e bancárias e todo aquele a quem caiba a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e seus respectivos direitos e ações; e ainda, qualquer pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem a ser transmitido.

critério quantitativo

A) Base de Cálculo

O artigo 38 do Código Tributário Nacional estabelece que para os imóveis a base de cálculo para o imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Para os bens móveis não há lei complementar. Entretanto, os Estados-membros e o Distrito Federal legislaram, no âmbito de sua competência, estabelecendo que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

No caso de transmissão causa mortis o valor venal dos bens deve ser declinado em Primeiras Declarações nos processos de inventário ou arrolamento (art.s 993 e 1036 do CPC), devendo a Fazenda Pública informar ao juízo, de acordo com os dados que constam de seu cadastro imobiliário, o valor dos bens de raiz descritos nas primeiras declarações.

Só haverá avaliação por peritos, em caso de discordância da Fazenda em relação aos valores apresentados, ou ainda em caso de interesse de incapazes.

O imposto só será exigível após a homologação dos cálculos do imposto (Súmula 114 do STF – “o imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação dos cálculos”).

Anote-se que, em alguns casos, para apurar-se o valor do quinhão do herdeiro ou legatário necessário é aguardar todo o trâmite do processo judicial de inventário, com a apresentação das primeiras e últimas declarações pelo inventariante, em que estarão relacionados os bens e direitos transmitidos, valores, herdeiros e/ou legatários.

Para doação, raciocínio é o mesmo, acrescentando que o valor venal, ou de mercado, deverá ser apurado no momento da efetiva transmissão dos bens.

B) Alíquota

O artigo 155, § 1º, IV determina que o Senado Federal estabelece alíquotas máximas para o imposto sobre as transmissões causa mortis. Em cumprimento a tal determinação foi editada a Resolução 9, de 05.05.1992, estabelecendo a alíquota máxima de 8%, a partir de 01.01.1992.

No Paraná, tanto na transmissão *causa mortis* quanto na doação, a alíquota fixada é de 4%.

Uma vez analisado o ITCMD sob a égide lógico-metodológica da Regra Matriz de Incidência, impõe-se a tarefa de, descritivamente, apreciar o aspecto específico da progressividade acerca do mesmo. Esta chave de leitura visa demonstrar algumas situações polêmicas, problematizadas a partir de uma chave de leitura prática (a partir da praxis) deste no sistema tributário vigente.

O ITCMD no estado do Paraná

A Constituição Federal, em seu artigo 155 compete aos Estados a instituição de imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Referida atribuição foi realizada pelo Estado do Paraná através da edição da Lei Estadual 8.927, de 28 de dezembro de 1988.

Nessa lei, reiteram-se as previsões constitucionais e do Código Tributário Nacional, que também trata em seus artigos 35 a 42 do referido tributo, no que trata da hipótese de incidência tributária e aspectos gerais.

Um aspecto curioso, é que referida lei ao tratar de forma semelhante ao CTN do critério material da hipótese de incidência tributária, em seu artigo 1º, II, descumpra a exceção prevista no artigo 35, II do CTN e estende a incidência do imposto sobre transmissões de direitos reais, inclusive aos de garantia.

Tal excesso fere a hierarquia de normas, uma vez que o CTN (norma nacional) já havia excetuado a incidência do ITCMD sobre transmissões de direitos reais de garantia e a legislação estadual deve submeter-se a tal previsão.

No artigo 4º, são apresentados os seguintes casos de isenção:

- Aquisição, por transmissão causa mortis, do imóvel destinado exclusivamente a moradia do cônjuge supérstite ou herdeiro desde que outro não possua;

- Aquisição, por transmissão causa mortis de imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo depende sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a que tenha cabido partilha desde que outro não possua;

- Doação de imóvel com o objetivo de implantar o programa de reforma agrária instituído pelo governo;

- Doação de aparelhos, móveis velhos, móveis e utensílios domésticos e de vestuário e sua transmissão causa mortis;

- Doação de bens imóveis para construção de moradia vinculada à programa de habitação popular ou para instalação de projeto industrial.

A alíquota prevista para qualquer transmissão é de 4%, sem qualquer previsão de progressividade.

Ademais, tem-se como base de cálculo o valor venal (ou de mercado do bem). O art. 13, da Lei nº 8.927/88, ao fixar a base de cálculo do ITCMD, revela, ainda que não de modo expresso, o dever instrumental de o contribuinte submeter o bem cujo à apreciação da Fazenda Pública para avaliação do valor para termos de tributação.

Tal dever ainda vem à luz no art. 15 a art. 17 da referida Lei, onde se vislumbra a possibilidade de deflagração de processo administrativo caso Fazenda discorde do valor declarado pelo sujeito passivo. Nessa situação, haverá avaliação contraditória e, ainda, interrupção do prazo para o pagamento do imposto.

Ressalte-se que o sistema jurídico em vigor determina que a transmissão de bens do falecido aos herdeiros e/ou legatários deverá ocorrer mediante os processos de inventário e arrolamento, como disposto no art. 1036 do CPC. Assim, sendo o lançamento aguardará o trâmite do processo judicial, e homologação dos cálculos, depois de aprovados pela Fazenda Pública.

Diferentemente, ocorrerá nos processos de arrolamento, já que nestes, o Formal de Partilha e os Alvarás serão expedidos somente após a comprovação do pagamento de todos os tributos, verificada pela Fazenda Pública.

Quanto ao lançamento do ITCMD é feito, em princípio, por homologação, tendo em vista que o contribuinte oferece à Fazenda do Estado os elementos necessários ao

respectivo cálculo para, posteriormente à sua homologação, efetuar o pagamento do respectivo tributo.

O prazo para o recolhimento do imposto será de 30 dias de acordo com o art. 10 da referida lei estadual, ou seja, esse prazo é contado da data do trânsito em julgado da sentença homologatória dos cálculos ou da partilha amigável.

As infrações e penalidades estão previstas no art. 18 e 19 da Lei 8.927/88, neste último há uma pequena desatualização, uma vez que a referida Lei é de 1988, enquanto vigia o Código Civil de 1916, razão pela qual faz referencia aos artigos 1.782 e 1.784 do Código Civil. No atual Código os artigos corretos são 1.994 e 1.996, conforme se observa no texto de lei a seguir transcrito:

Art. 18. Nas aquisições causa mortis ou por ato entre vivos, o contribuinte ou responsável que não recolher imposto nos prazos normais, fica sujeito à multa de 10% (dez por cento) do imposto devido.

§ 1º A multa prevista no caput será reduzida, do 1º ao 30º dia seguinte ao em que tenha expirado o prazo de pagamento, para 0,33% (trinta e três décimos por cento) do valor do imposto, por dia de atraso.

§ 2º Se houver sonegação de bens, direitos ou valores o adquirente ficará sujeito à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor ocultado a tributação, cumulativamente com a prevista no caput.

§ 3º A multa a que se refere o parágrafo anterior será reduzida a 50% (cinquenta por cento) quando o infrator se prontificar a pagá-la juntamente com o imposto devido, desistindo de qualquer reclamação ou recurso.

§ 4º As multas deste artigo poderão ser impostas proporcionalmente aos infratores, ou integralmente a qualquer deles.

Art. 19. A Fazenda, por seu representante, como credora da herança pelos tributos não pagos, poderá requerer ação de sonegados de acordo com os art. 1782 e 1784 do Código Civil, se outros interessados não o fizerem.

Denota-se, portanto, que o legislador, especificamente no caso do Paraná, não guardou a mesma preocupação que o legislador constitucional. Entretanto, pauta sua possibilidade legislativa no “espaço” de liberdade conferido pela Constituição Federal.

O princípio da progressividade e sua aplicabilidade ao ITCMD

Para tratarmos do princípio da progressividade e sua aplicabilidade ao ITCMD faz-se necessário elucidar alguns conceitos.

Conforme definição do Professor Roque Carraza (p. 37) “sistema, pois é a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentem

mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam”.

O sistema tributário nacional é regido por princípios constitucionalmente elencados, dentro os quais se destacam o princípio republicano, o princípio federativo e o princípio da igualdade (e por conseqüência, em matéria tributária, o princípio da capacidade contributiva).

Assim, tais princípios são responsáveis pela sustentabilidade do sistema tributário, e por isso de chegar-se a dizer que desrespeitar um princípio é mais grave que descumprir uma simples norma, pois nessa ocasião atingi-se todo o sistema, podendo, inclusive, culminar em seu desmoronamento.

Diante de tais fundamentos, faz-se indispensável discorrer, ainda que com brevidade, acerca destes princípios, para somente então, partir para a análise do princípio da progressividade, que viabilizará principalmente o princípio da igualdade (capacidade contributiva).

O princípio republicano carrega extrema importância ao traduzir todo o sistema constitucional, derivando dele e por ele sendo orientados os demais princípios.

República “é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade (CARRAZA, p. 37).”

Entende-se, portanto que o detentor do poder político é o povo, e todo e qualquer representante atuará segundo a Constituição e em nome do povo.

Também o princípio federativo é necessário ao sistema republicano brasileiro, pois a República dá-se através da autonomia recíproca da União e seus Estados-membros. Estes apesar de não soberanos, extraem suas competências do texto constitucional e assim asseguram sua autonomia.

A Federação é constituída por uma união institucional de Estados, dando lugar ao um Estado maior, o Estado Federal.

O princípio republicano e o federativo têm status de cláusulas pétreas e coordenam todos os demais princípios, os quais devem se submeter e respeitar os limites impostos por aqueles.

Do princípio republicano decorre o princípio da igualdade, estando estes ligados e indissociados, pois numa república não pode haver privilégios, e a lei (no caso, tributária) deve ser igual para todos, ou melhor, deve-se garantir tratamento igual aqueles que se encontrem em situação semelhante e tratamento diferenciado aos que careçam deste.

E dos três princípios acima expostos surge o princípio da capacidade contributiva, que diz que: art. 145, § 1 da CF/88 - "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)"

Nas palavras do Professor Carraza (p. 37), "o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza ."

Importante diferenciar capacidade contributiva, diga-se econômica, de capacidade financeira (ausência de condições para pagar). Esta não se confundem, já que a capacidade econômica pode ser representada pelo potencial econômico do bem (patrimônio).

Elucidado o princípio da capacidade contributiva entende-se que o legislador constituinte ao elencar tal princípio, o fez no intuito de que fosse aplicado "sempre que possível", ou seja, como se regra fosse, afinal o princípio da igualdade deve ser resguardado. Portanto, entende-se que tal dispositivo torna expresso o referido princípio e assegura sua aplicabilidade.

O princípio da capacidade contributiva é a expressão do princípio da igualdade, não podendo ser dissociado dos princípios republicano e federativo.

Anote-se que a uma alíquota proporcional desrespeitaria o princípio da capacidade contributiva, e por conseqüência o princípio da igualdade, uma vez que duas pessoas em situações econômicas pagariam proporcionalmente a mesma coisa, por isso se atribui apenas ao princípio da progressividade a possibilidade de realizar a dita Justiça Fiscal.

A efetivação do princípio da capacidade contributiva somente torna-se possível através da aplicação de alíquotas progressivas, em virtude do grau de essencialidade dos

produtos ou mercadorias. Somente assim, aqueles que possuem capacidade contributiva maior contribuirão mais, da mesma forma que os que são menos favorecidos contribuirão de forma a se respeitar suas limitações. Portanto, quanto maior a base de cálculo, maiores deverão ser as alíquotas incidentes.

Outrossim, a progressividade é o meio para a realização dos princípios da igualdade, da Federação e da República.

Tais considerações são mais aceitas pela doutrina e até pela jurisprudência. A questão que tem gerado inúmeras discussões é quanto parte-se para a aplicabilidade ou não de alíquotas progressivas aos impostos que não constem no rol constitucional, como o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD.

Existem dois argumentos contrários à aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD: o primeiro fundado na não existência de menção expressa à aplicação do princípio da progressividade ao ITCMD na Constituição; e a outro por tratar-se de imposto real, aos quais não seria possível aplicar o princípio da capacidade contributiva e por conseqüência o da progressividade, pela ausência do elemento pessoal.

O primeiro argumento constitui uma análise extremamente literal do texto constitucional, olvidando-se da lição de Roque Carraza, trazida no início deste capítulo acerca de sistema. É dessa forma que deve ser analisada a matéria tributária, dentro de um sistema constitucional, regido por princípios e premissas básicas, não podendo por não haver expressa previsão legal, desconsiderar-se um princípio fundamental do sistema tributário nacional: a igualdade.

A interpretação constitucional deve acontecer de forma sistêmica, orientando-se, principalmente pelos princípios já mencionados: republicano, federativo, da igualdade e da capacidade contributiva.

Ademais, a progressividade constitui-se em garantia a efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva, e, portanto, da igualdade.

A isonomia (leia-se igualdade) foi erigida como princípio fundamental, elencado no preâmbulo da Constituição, constituindo ainda direito e garantia fundamental, princípio geral do sistema tributário, reafirmando sua importância e ligando-se à idéia de justiça social.

Em matéria tributária o princípio da capacidade contributiva constitui medida de implementação da igualdade, não a absoluta, mas a igualdade jurídica de tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais.

A progressividade assegura a graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte, constituindo-se em conseqüente lógico do princípio da igualdade e, portanto, dispensa qualquer previsão expressa.

É inerente ao sistema tributário o princípio da capacidade contributiva, e se esta somente se efetiva por meio de aplicação de alíquotas progressivas é evidente que não há o que se questionar. Se a Constituição é enfática na vontade de assegurar a igualdade, é evidente que uma medida que assegure esta igualdade é repleta de constitucionalidade.

A progressividade, conforme já citado, é garantia de justiça fiscal, o Fisco continua arrecadando, e em alguns casos pode chegar a arrecadar mais, sem extrapolar os limites da capacidade econômica dos contribuintes.

A tributação progressiva do ITCMD não fere princípio constitucional, muito menos agride cláusula pétrea conforme alguns doutrinadores afirmam, é exatamente o contrário que aqui está se demonstrando.

Quanto à impossibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ITCMD por tratar-se de imposto real, Hugo de Brito Machado assevera que os impostos reais (que consideram objetivamente a situação material sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a situação) também devem ser informados por este princípio, o qual constitui postulado universal de justiça fiscal.

Já Sacha Calmon Navarro Coelho assegura o caráter pessoal do tributo, afirmando que além da transmissão de bens e direitos, o ITMCD traz consigo acréscimo ao patrimônio do beneficiário (seja ele herdeiro, legatário ou donatário), e que se não houvesse a tributação sobre a transmissão essa se daria na área do imposto de renda.

Por outra linha, esclarece José Souto Maior Borges, que todo imposto traz consigo o caráter real e pessoal, uma vez que o caráter pessoal é indispensável para a constituição de uma relação jurídica tributário, a qual está presente em todos os impostos. Portanto, considera infundada tal classificação dos tributos em reais e pessoais, ante a necessária existência de relação jurídica (Fisco x contribuinte).

De qualquer forma, não há nenhum respaldo constitucional para tal classificação, nem mesmo encontra-se expresso ou implícito no texto constitucional qualquer menção a tal divisão dos tributos.

Em que pese, a Resolução n.º 9/1992 editada pelo Senado Federal haver assegurado a aplicabilidade do princípio da progressividade ao ITCMD, esta não pode ser considerada, uma vez que extrapolou a competência trazida pela Constituição Federal, uma vez que somente foi outorgado ao Senado a edição de resolução acerca da alíquota máxima para o ITCMD.

Mesmo assim, independente de previsão expressa, entende-se plenamente aplicável e constitucional a progressividade às alíquotas do ITCMD, pois somente ao garantir-se tal aplicação estará se efetivando a vontade constitucional e assegurando os princípios republicano, federativo e principalmente, da igualdade.

Conclusão

A elaboração do presente cingiu-se às proposições descritas no em sede de Introdução, qual seja, sondar se o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação se adequa aos critérios que compõem a Regra Matriz de Incidência; a exposição do imposto no contexto da legislação do Estado do Paraná, visto a estadualidade do mesmo, garantida pela Constituição Federal; e, por fim, abordar a problemática da progressividade.

Didaticamente a Regra Matriz constitui-se em seguro instrumental para análise e percepção de um imposto no contexto do ordenamento jurídico. A primeira constatação é que o legislador, a seu modo, previu os critérios que definem a incidência do imposto. Assim, da leitura dos elementos trazidos pelo legislador do ITCMD, denota-se que atende aos requisitos ou critérios de incidência.

Diga-se que no sistema tributário a metodologia ou tipologia lógico-descritiva da Regra Matriz de Incidência Fiscal analisa em todos os elementos lógicos a constituição da norma tributária, revelando suas imprecisões e incongruências. Ateste-se que essa é a missão do estudioso do Direito, muito mais árdua do que do próprio ato do legislador, seja constitucional ou infraconstitucional. O estudioso analisa a precisão, a coerência e a incidência da norma no contexto do ordenamento jurídico, numa visão sistêmica.

De uma leitura atenta da Lei Estadual 8.927, de 28 de dezembro de 1988, percebe-se que o legislador estadual não teve a mesma preocupação sistêmica que o legislador constitucional. Aliás, por se tratar de um tributo onde há certa margem de “criação” (*mens legislatoris*) dos estados, pode-se dar início à algumas incompatibilidades ou mesmo acirramento de ânimo entre os estados, iniciando a chamada “guerra fiscal”, conforme se pode apreender mais explicitamente de impostos como o IPVA, por exemplo. No ITCMD, esclareça-se, não há essa incidência de “guerra fiscal” desveladamente.

Em termos de conclusão, assinala-se que, ao encerrar o presente, tratou-se do espinhoso tema da progressividade. Desde uma visão ampliada do ordenamento normativo tributário, há que se levar em conta que a progressividade assegura a graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte, constituindo-se em conseqüente lógico do princípio da igualdade. O princípio da capacidade contributiva é inerente ao sistema tributário. Se a Constituição é enfática na vontade de assegurar a igualdade, é evidente que uma medida que assegure esta igualdade é repleta de constitucionalidade.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

_____. *Sistema Constitucional brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação –ITCMD*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.