



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO – UAD



TANILO GANDHI OLIVEIRA TORRES

**ANÁLISE ACERCA DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO V, ARTIGO 3º
DA LEI Nº. 5.123 DO ESTADO DA PARAÍBA**

Sousa – PB
2018

TANILO GANDHI OLIVEIRA TORRES

**ANÁLISE ACERCA DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO V, ARTIGO 3º
DA LEI Nº. 5.123 DO ESTADO DA PARAÍBA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Emília Paranhos Santos Marcelino

Coorientador: Prof. Giliard Cruz Targino

**Sousa – PB
2018**

TANILO GANDHI OLIVEIRA TORRES

**ANÁLISE ACERCA DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO V, ARTIGO 3º
DA LEI Nº. 5.123 DO ESTADO DA PARAÍBA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Emília Paranhos Santos Marcelino

Coorientador: Prof. Giliard Cruz Targino

Data de aprovação: 26/07/2018

Banca Examinadora

Orientadora: Prof^a. Emília Paranhos Santos Marcelino

Coorientador: Prof. Giliard Cruz Targino

Prof. Alexandre da Silva Oliveira

Dedico este trabalho aos meus avós (in memoriam) Durval, Elzita, Nelson, Mucinha, Martinha e Deinha. Que as suas bênçãos, e exemplos, estejam sempre na minha vida, para que não me falte forças.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me trazido até aqui sobre os seus braços e debaixo das suas bênçãos. Sem a Sua luz nada faria sentido.

Aos meus pais, Paulo Cezar e Zilene, sem os quais eu não seria nada. Obrigado por todo amor, dedicação, afeto, apoio, paciência... vocês são meu exemplo, meus amores.

Aos meus irmãos, Fanilo, Iansã e Laura. Obrigado pela parceria todos esses anos, pela credibilidade, pelo olhar de confiança (e apoio). À Laura, em especial, por nos ensinar a melhor forma de amar enquanto irmãos.

À Rosinha, que como uma irmã mais velha sempre esteve me vigiando da maneira mais afetuosa.

Aos meus avós. Vovô Nelson e vovó Mucinha que na sua simplicidade sempre mostraram a importância do cuidado e do afeto. Vovó Martinha, pelo o colo mais afetuoso e disponível. Vovó Elzita e vovô Durval que com seus exemplos de doação ao próximo, de honestidade, me mostraram que não há nada que nos faça mais felizes do que compartilhar. Deinha, por ter sido a pessoa que acreditou em mim quando eu ainda era bem pequeno. À ela que primeiro me ensinou que cuidar é a forma mais sincera de demonstrar amor e gratidão.

Aos meus sobrinhos Bruno César, Nelson César (que ainda está chegando, mas já fez tanto pela nossa união), Igor Nathan, Indira Paloma, Letícia e Beatriz, por todo carinho e brilho nos olhos sempre que os encontro.

Aos meus tios, em especial Tia Libânia e Titia Leidinha, elas que sempre foram tias e mães para mim.

Aos meus primos, em especial Carolina e Karina, os nossos laços afetivos sobrepõem os sanguíneos, muito obrigado pelas longas conversas. Obrigado por todo respeito.

Ao meu amor. Obrigado, Neilton, por compartilhar comigo a convivência diária, com muita paciência. Obrigado por todo amor, companheirismo e cumplicidade.

Aos meus amigos, que amo tanto:

Bera, obrigado por me ensinar tanto sobre a vida. Obrigado por compartilhar comigo grandes momentos, por ter estado SEMPRE ao meu lado, e por ter me ensinado que, sim, há muito amor na amizade.

Renata, que sempre me mostrou a beleza da amizade fiel e sincera; você que caminha comigo desde muito cedo, nessa brincadeira já se foram 19 anos de muita cumplicidade e (des)entendimento.

Xandy, meu grande irmão, aquele parceiro que não me deixa sozinho nunca (a não ser que a novela tenha começado).

Thaise e Leonnardo, minhas duas paixões, meus irmãos de alma, obrigado por sempre acreditarem em mim.

Vieira e Lucas, os irmãos que Sousa me presenteou. A companhia de vocês fez a estadia na cidade Sorriso ser mais leve; com vocês aprendi a estar em família mesmo tão longe de casa. Obrigado por tudo!

A Mateus Silva, "Lubianca", obrigado. Obrigado por sua grandeza, por compartilhar comigo as suas asas, foi lindo te ver crescer! Minha certeza do "bora? bora". Sua luz impressiona, e é contagiante.

Leozinho, "ALouri", que há 5 anos eu sequer imaginava que seria tão importante na minha vida. Muito obrigado por todos os momentos, pelas longas conversas nas viagens (terê-tei-tei), por ser companhia certa... a sua alegria ilumina.

Ruanna (Xuxis), muito obrigado por tudo, por todas as conversas, pelo exemplo de fé, e, sobretudo, pela amizade sempre sincera e transparente.

A Marllon por toda amizade, por me mostrar que a diferença é uma boa oportunidade para crescer.

Aos amigos do GE: Hayanna, Carol Sarmiento, Caio, França, Assis, Alan, Adolfo, pelos melhores momentos em Sousa. A convivência com cada um de vocês me deu a certeza de que em Sousa eu construí laços que farão a diferença na minha vida, e que jamais serão esquecidos. Vocês são os meus melhores!

Ao meu SG: Amanda, Yanne, Larissa, por amenizarem a exaustiva rotina de sala de aula, e pelos momentos de alegria e aperreio compartilhados nessa vida sousense.

À Liga da Justiça 2.0 pelo socorro nos momentos mais necessitados durante essa graduação.

Às colegas de curso, Neylli e Luana, a passagem de vocês pela minha vida foi muito importante, serei sempre grato ao carinho com que vocês me acolheram.

Aos meus mestres, professores-orientadores, Emília e Giliard, muito obrigado pelos ensinamentos, pela presteza e generosidade com que vocês acolheram as minhas ideias. Vocês são demais!

Vai dar certo.

RESUMO

O presente trabalho discute acerca do Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD –, imposto estadual conforme mandamento constitucional, cujo fato gerador é a transmissão, pelo evento morte, de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos. A Lei nº 5.123/89 do estado da Paraíba instituiu o referido imposto, prevendo, em seu artigo 3º, inciso V, como hipótese de incidência a sentença declaratória de usucapião. O presente trabalho tem como objetivo analisar a (in)constitucionalidade do dispositivo estadual, que institui o ITCMD. Enquanto metodologia, o método de abordagem é o dedutivo, visto que parte de uma situação geral e genérica para uma particular. Para alcançar o objetivo proposto, serão trabalhados os princípios constitucionais relacionados ao Direito Tributário, enquanto balizadores da constitucionalidade, limitadores do Poder do Estado e instrumentos assecuratórios aos contribuintes. Fez-se necessário, ainda, o conhecimento aprofundado acerca do ITCMD, suas características e elementos constituintes, importando destaque à análise dos seus fatos geradores. E, por fim, é discutido acerca do instituto jurídico da usucapião, bem como da Competência Tributária e das hipóteses de incidência do ITCMD, analisadas sob o prisma da Constituição Federal de 1967 e da Constituição Federal de 1988, e, ainda, analisando o inciso V, art. 3º, da Lei 5.123/89 do Estado da Paraíba, estabelecendo parâmetros de (in)constitucionalidade.

Palavras-Chave: Competência Tributária. Fato Gerador. Usucapião.

ABSTRACT

The present work discusses the Tax on cause mortis transmission and donation, of any assets or rights - ITCMD -, state tax according to constitutional command, whose generating event is the transmission, by the death event, of real estate and the donation of any assets or rights. Law nº 5.123/89 of the state of Paraíba instituted said tax, providing in its article 3, item V, as a hypothesis of incidence the verdict of usucaption. The present work has as objective to analyze the (un)constitutionality of the state device, which establishes ITCMD. As a methodology, the method of approach is the deductive, since it departs from a general and generic situation to a particular. In order to achieve the proposed objective, the constitutional principles related to the Tax Law will be worked out as constitutional principles, limiting the Power of the State and assecratorial instruments to the taxpayers. It was also necessary to have in-depth knowledge about the ITCMD, its characteristics and constituent elements, emphasizing the analysis of its generating facts. Finally, it is discussed the legal institute of usucaption, as well as the Tax Jurisdiction and the hypotheses of incidence of ITCMD, analyzed under the prism of the Federal Constitution of 1967 and the Federal Constitution of 1988, and also analyzing subsection V, art. 3, of Law 5.123/89 of the State of Paraíba, establishing parameters of (un)constitutionality.

Keywords: Tax Jurisdiction. Generation Fact. Usucapition.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

CIDE-Combustível – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis

COSIP – Contribuição para o Custeio de Iluminação Pública

CPC – Código de Processo Civil

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

II – Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;

IE – Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IR – Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza;

IPI – Imposto sobre produtos industrializados;

IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural;

IEG – Imposto extraordinário de guerra;

IGF – Imposto sobre grandes fortunas;

ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores;

IPTU – Imposto sobre a propriedade territorial urbana;

ITBI – Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRP – Lei de Registros Públicos

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	15
2.1 Princípio da Legalidade Tributária	16
2.1.1 <i>Princípio da Legalidade Tributária na Constituição Federal</i>	17
2.1.2 <i>Princípio da Legalidade Tributária no Código Tributário Nacional</i>	19
2.1.3 <i>Mitigação ao princípio da legalidade tributária</i>	20
2.2 Princípio da Irretroatividade Tributária	21
2.3 Princípio da Isonomia Tributária	23
2.4 Princípio da Capacidade Contributiva	24
2.5 Princípio da Anterioridade Tributária	25
2.5.1 <i>Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro</i>	26
2.5.2 <i>Princípio da Anterioridade Nonagesimal</i>	26
2.5.3 <i>Exceções ao Princípio da Anterioridade</i>	27
2.6 Princípio da vedação ao confisco	28
3 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ITCMD: ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO TRIBUTO	30
3.1 Definição e classificação do Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD: aspectos legais e doutrinários	33
3.2 Características do Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD	33
3.2.1 <i>Imposto direto</i>	33
3.2.2 <i>Imposto real</i>	34
3.2.3 <i>Imposto fiscal</i>	34
3.2.4 <i>Imposto sobre patrimônio e renda</i>	34
3.2.5 <i>Progressividade, proporcionalidade e seletividade</i>	35
3.3 Elementos constitutivos do Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD	37
3.3.1 <i>Sujeito ativo</i>	37
3.3.2 <i>Sujeito passivo</i>	38
3.3.3 <i>Fato Gerador</i>	39
3.3.4 <i>Base de cálculo</i>	41
3.3.5 <i>Alíquotas</i>	41
4 UMA ANÁLISE QUANTO A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ITCMD SOBRE A AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE PELA USUCAPIÃO NO ESTADO DA PARAÍBA	43
4.1 A Usucapião: o instituto jurídico	43
4.1.1 <i>Elementos da usucapião</i>	44
4.1.1.1 <i>Coisa hábil (res habilis)</i>	44
4.1.1.2 <i>Posse ad usucapionem</i>	45
4.1.1.3 <i>Decurso do tempo (tempus)</i>	46
4.1.1.4 <i>Justo Título (titulus)</i>	47
4.1.1.5 <i>Boa-fé (fidelis)</i>	48

4.1.2 A Ação de Usucapião	49
4.2 Competência Tributária: a autorização constitucional	51
4.2.1 Características da Competência Tributária	51
4.2.1.1 Indelegabilidade	51
4.2.1.2 Facultatividade	52
4.2.1.3 Incaducabilidade	53
4.2.1.4 Inalterabilidade	53
4.2.1.5 Irrenunciabilidade	53
4.2.2 O Exercício da Competência Tributária.....	54
4.3 Hipóteses de Incidência do ITCMD	54
4.3.1 Na Constituição Federal de 1967.....	54
4.3.2 Na Constituição Federal de 1988.....	55
4.3.3 Na Lei 5.123, de 27 de janeiro de 1989, do Estado da Paraíba.....	56
4.4 A Constitucionalidade do inciso V, art. 3º, da Lei 5.123/89	57
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS.....	63

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, incisos, I, II e III, traz autorização para que os Entes Federativos instituíam tributos. Os incisos do artigo citado elencam, enquanto espécies tributárias, impostos, taxas, e contribuições de melhoria. Logo depois, nos artigos 148 e 149, a CRFB/88, traz, ainda, previsão de instituição, por parte dos entes federativos, de empréstimos compulsórios e as contribuições. Não obstante os empréstimos compulsórios e as contribuições não constarem no rol do artigo 145, há uma convergência tanto na doutrina, como na jurisprudência – inclusive do Supremo Tribunal Federal – que ambos são espécies tributárias.

Dentre as espécies tributárias elencadas, é importante destacar o imposto, enquanto objeto do presente trabalho. Os impostos têm como principal característica, o fato da sua cobrança não está vinculada a nenhuma contraprestação estatal, isto é, para ensejar a sua cobrança basta apenas que o contribuinte (sujeito passivo) realize no mundo fático a hipótese de incidência, não sendo necessária, nenhuma atividade específica por parte do Estado.

Enquanto objeto, o Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD – de competência dos Estados, assim foi definido pela Lei Maior, tem como fato gerador a transmissão *causa mortis* de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos, conforme Constituição Federal – artigo 155, I e § 1º; CTN: artigos 35 a 42.

As discussões que permeiam a constitucionalidade das leis demandam sempre atenção especial, pois trata-se de expressivo fundamento garantidor da segurança jurídica, bem como da uniformidade do sistema jurídico nacional. Assim, sendo tal cobrança indevida, estará o contribuinte sendo violado, suportando o pagamento de imposto formal e materialmente inconstitucional. Dessa forma, não é razoável num Estado Democrático de Direito que os contribuintes arquem com ônus fiscal indevido.

A Lei nº 5.123/89 do estado da Paraíba instituiu o referido imposto, prevendo, em seu artigo 3º, inciso V, como hipótese de incidência a “sentença declaratória de usucapião” (PARAÍBA,1989). É importante destacar que o instituto da usucapião é hipótese de aquisição originária da propriedade, ou seja, não há nenhum tipo de transmissão e/ou doação. Diante disso, levanta-se o seguinte

questionamento: pode a lei estadual prevê fato gerador, para imposto, diverso daqueles delimitados constitucionalmente?

O presente trabalho tem como objetivo analisar a (in)constitucionalidade do inciso V, artigo 3º, da lei nº 5.123 do Estado da Paraíba, que institui o ITCMD. Enquanto metodologia, o método de abordagem é o dedutivo, visto que parte de uma situação geral e genérica para uma particular. O método de procedimento é o histórico. A pesquisa é classificada, no que tange à natureza, como aplicada; quanto a forma de abordagem enquanto qualitativa; quanto ao objetivo geral como exploratória; quanto aos procedimentos técnicos como bibliográfica; e quanto à obtenção de dados será análise de conteúdo.

Para responder ao questionamento supracitado, no primeiro capítulo, serão trabalhados os princípios constitucionais relacionados ao Direito Tributário, seus conceitos e aplicações, enquanto balizadores da constitucionalidade, limitadores do Poder do Estado e instrumentos assecuratórios aos contribuintes das garantias fundamentais.

O segundo capítulo é direcionado ao conhecimento do ITCMD, sua definição, características, classificações jurídicas e doutrinárias, e elementos constituintes, importando destaque à análise dos seus fatos geradores.

No terceiro e último capítulo é apresentado o instituto da usucapião, com todas as suas características e elementos, é discutida a Competência Tributária e as hipóteses de incidência do ITCMD, analisadas sob o prisma da Constituição Federal de 1967 e da Constituição Federal de 1988, e, ainda, será analisado o inciso V, art. 3º, da Lei 5.123/89 do Estado da Paraíba, estabelecendo parâmetros de (in)constitucionalidade.

2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal brasileira de 1988 – CRFB/88, em sua Seção II, compreendida entre os artigos 150-152, traz as “Limitações do poder de tributar”, onde relaciona princípios que têm por fim dar segurança jurídica aos contribuintes (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, bem firmou entendimento o Supremo Tribunal Federal – STF, nas palavras do Ministro Celso de Mello, Relator da ADI 712-2/DF (DJU 19-2-93), como segue:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, por representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições (BRASIL, 1993).

Os princípios constitucionais, portanto, trata-se de um conjunto de critérios juridicamente considerados como limite ao poder de tributar, inserido na competência tributária outorgada pela Constituição ao ente político intraestatal.

Estes critérios têm natureza intrínseca diferenciada, embora a sua natureza jurídica seja a de um princípio. Pode-se, assim, entender que alguns deles, em sentido estrito, sejam meras técnicas, dessa forma entendidas as regras destinadas a disciplinar, em cada espécie de imposição, a apuração do quanto devido de tributo. Porém, se essa técnica estiver revestida das características com as quais se compõem os elementos do princípio tributário, nem por isso este se confunde com aquela, pelos seus próprios fundamentos (BRITO, 2016).

De acordo com Crepaldi (2015, p. 73):

Princípio é a regra básica implícita ou explícita que, por sua grande generalidade, ocupa posição de destaque no ordenamento jurídico e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação, seja dos simples atos normativos, seja dos próprios mandamentos constitucionais. Demonstra regra superior, mesmo que não positivada, à qual devem

se amoldar as disposições legais, visto que os princípios indicam “direção” que deve ser tomada pelo exegeta ou pelo legislador.

Como se verifica, os princípios são verdadeiras ferramentas eficazes na promoção da justiça.

A Constituição de 1988 estabeleceu dois tipos de limitações ao poder de tributar: as Imunidades e os Princípios. São regras que a nossa Carta Magna define para restringir a atuação do fisco. Ambos são elementos de cláusula pétrea, a qual enfatiza que não será objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir princípios ou imunidades tributárias (MATOS, 2016).

2.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade é o princípio basilar do direito tributário, dispõe o art. 5º da Constituição Federal que:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. (BRASIL, 1988).

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, base da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, consignou em seu texto o princípio da legalidade, ao dispor que as balizas do direito natural só podem ser determinadas pela lei.

O princípio da legalidade quando dirigido ao particular deve ser entendido dentro da autonomia da vontade, esta tem como objetivo afirmar que o particular pode fazer tudo que não for proibido por lei; e sob o prisma da Administração Pública, tal princípio estabelece que esta só pode fazer o que a lei permitir .

Pelo pressuposto constitucional do princípio da legalidade, trabalha-se não apenas com legalidade, mas sim com estrita legalidade. Nesse contexto, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias, instituir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça, qual seja, a lei ordinária, que, em regra, é a lei competente para aumentar tributo, ressalvados os

casos em que a lei determina que seja feito por lei complementar (SABBAG, 2017, p. 64).

Para Crepaldi (2015, p. 75):

O princípio da legalidade consiste num dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. Notável conquista da humanidade, na medida em que suprime da vontade do detentor do poder a fixação da obrigatoriedade das condutas, não poderia deixar de estar presente no universo tributário. Neste sentido, a obrigação do cidadão transferir parte de seu patrimônio para os cofres do Poder Público não pode prescindir da edição da lei competente. No campo tributário, este princípio quer significar que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que, anteriormente, haja lei que traga sua definição. Por outro lado, tal princípio guarda determinação de que é vedado às pessoas políticas criar tributos sem lei anterior que os estabeleça, vale dizer, com previsão de sua hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Pelo que se compreende do trecho acima, este princípio significa que a criação, aumento, redução ou extinção de um tributo sempre depende de lei, e esta precisa ser uma lei ordinária, todavia, como visto, há exceções. Há quatro tributos no direito brasileiro, dispostos na Constituição, que são criados por lei complementar, tais como: empréstimos compulsórios, previsto no art. 148; imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 153, VII; impostos residuais, previsto no art. 154, I; e novas fontes de custeio da seguridade (BRASIL, 1988).

Neste contexto o artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece as matérias sujeitas à reserva legal, quais sejam: a instituição de tributo ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo; a fixação de alíquota e da base de cálculo; a cominação de penalidades e as hipóteses de extinção, exclusão, suspensão do crédito tributário ou de dispensa ou redução de penalidades (CARDOSO, 2017).

2.1.1 Princípio da Legalidade Tributária na Constituição Federal

Para a compreensão do princípio da legalidade tributária na Constituição devem ser considerados outros critérios, conforme preceitua Brito (2016), por estarem intrinsecamente integrados.

A anualidade é um critério segundo o qual a Constituição determina que o ente federado utilize a lei de diretrizes orçamentárias para anunciar modificações que introduzirá na legislação tributária para o exercício financeiro subsequente, compreendendo bases de cálculo e alíquotas. Se não o fizer, será proibida qualquer alteração durante o ano que se seguir a essa lei (BRITO, 2016).

A anterioridade consiste na disposição constitucional que estabelece proibição para instituição ou para aumento de tributo, senão mediante lei editada com a antecedência de um ano para o outro, a qual deverá estar publicada até 90 (noventa) dias antes do final do ano de sua edição (BRITO, 2016).

A espera nonagesimal é um princípio introduzido pela Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, pelo qual não se pode cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou” e, mesmo assim, ter-se-á de respeitar o princípios da anualidade, previsto no §2º do art. 165, e da anterioridade, expresso na alínea “b” do inciso III, do seu art. 150, ambos da CRFB/88, a fim de que, diferentemente da contribuição social, não se cobre tributo que não seja noticiado pela lei de diretrizes orçamentárias (LDO), nem se cobre no mesmo exercício de sua criação (BRASIL, 1988). Há exceções, como é o caso da base de cálculo do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU –, mas ela se aplica no caso das alíquotas progressivas desse imposto.

A tipicidade é decorrência do elemento material que a norma de outorga de competência tributária descreve a partir de sua palavra “sobre”. A lei de instituição do tributo há de ser fiel à materialidade constitucionalmente posta, porque, dessa forma, evita-se invasão de competência tributária.

Os artigos. 155, I, e 156, II, da CRFB/88, são elucidativos quanto à delimitação da competência para tributar. A Constituição atribui competência aos Estados e aos Municípios para tributarem atos jurídicos negociais “inter vivos”, gratuitos e onerosos, respectivamente (BRASIL, 1988). A doação é contrato gratuito porque uma das partes – o disponente – quer empobrecer, enriquecendo a outra – beneficiária da liberalidade – às suas expensas. Enfim, nesse caso se pratica ato de atribuição patrimonial unilateral. Competente para tributá-la é o Estado. Já o Município é competente para tributar atribuição patrimonial recíproca, que é ato oneroso praticado “inter vivos”.

A irretroatividade é requisito fundamental da lei tributária; basta lembrar que é específica da relação jurídica tributária, porque, enquanto para a lei em geral é suficiente que a lei nova não alcance fatos ocorridos antes de sua eficácia, a lei tributária nova é inaplicável aos fatos geradores de obrigação tributária ocorridos antes de sua vigência, bem assim, inaplicável aos efeitos futuros desses fatos, sendo, portanto, objeto de ultratividade. A irretroatividade, além dessa especificidade referente à ultratividade, também abre espaço para a retroatividade benigna (BRITO, 2016).

A eficácia da lei complementar está disciplinada na Constituição, em seu artigo 149, de modo que essa integrante do princípio da legalidade tributária consiste no instrumento sem o qual nenhum tributo pode ser instituído, senão após a edição da lei complementar que estabelecer normas gerais sobre os elementos constitutivos de sua lei orgânica (BRASIL, 1988).

2.1.2 Princípio da Legalidade Tributária no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional – CTN – encontra seu abrigo de validade no art. 146 da Constituição Federal. É, dessa forma, materialmente, lei complementar, cuja função primeira é a de ser norma de integração da Constituição.

O CTN traz em seu bojo uma conceituação abrangente para a expressão “legislação tributária”, pois engloba toda e qualquer espécie de norma jurídica, seja esta assentada pela lei constitucional, seja por ato administrativo, alcançando todas as formas de norma jurídica nessa noção. E, ainda, porque não é necessário que o ato normativo cuide somente de matéria tributária, ou seja, pode a legislação estar cuidando de outra situação, mas o fato de veicular, também, normas tributárias passa a ser considerado (o ato normativo) como sendo legislação tributária (BRITO, 2016).

Conforme nos ensina Brito (2016), abrangem a expressão “legislação tributária” todas as fontes do Direito Tributário, por isso é cabível uma classificação que a discrimine entre normas tributárias principais e normas tributárias secundárias. Não há, na Doutrina, univocidade nessa maneira de classificar, por isso, encontram-se entre as normas principais: as leis, a partir da lei constitucional; os tratados e as convenções internacionais; e entre as secundárias: os decretos e as denominadas

normas complementares definidas no art. 100 do Código Tributário Nacional. São secundárias porque são regulamentares das principais, das quais são acessórias desde quando existam em função daquelas.

Sabbag (2017) traz classificação distinta, onde agrupa as leis, em sentido amplo, os tratados e convenções internacionais e os decretos como fontes formais primárias, e, enquanto fontes formais secundárias, o referido autor destaca as normas complementares.

No que se refere a lei em sentido amplo tem-se: as leis ordinárias, as leis complementares, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, as resoluções (do Senado) e os convênios, além das emendas à Constituição Federal. Destaque-se, ainda, que a Constituição Federal pode ser inserida enquanto integrante da legislação tributária, pois trata-se de fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico (SABBAG, 2017).

Importa salientar acerca dos decretos que pode ocorrer oscilações classificatórias, entre fonte primária ou secundária, como visto. Nesse contexto, se poderia entender que os decretos legislativos seriam fontes principais e os decretos regulamentares fontes secundárias (SABBAG, 2017).

É nesse ponto que se topa com a chamada “matéria de reserva legal”, a qual já se encontra desde a matriz constitucional, quando o art. 150 da Constituição estabelece que somente a lei pode legitimar o sujeito ativo da obrigação a exigir ou aumentar tributo.

O Código Tributário Nacional, por isso, desdobra esse princípio constitucional tributário, o da legalidade, no seu art. 97, fixando qual o seu conteúdo semântico, excluindo, diante do tipo tributário fechado, o socorro à analogia como meio de exigir tributo não instituído em lei ou à equidade, para dispensar a sua exigibilidade. Essa matéria é que se convencionou chamar de reserva legal, porque somente a lei formal e material pode veicular. À medida provisória é vedado (BRASIL, 1966).

2.1.3 Mitigação ao princípio da legalidade tributária

Como visto, nos itens anteriores, todos os tributos estão sujeitos ao Princípio da Legalidade, isto é, só podem ser instituídos ou majorados por meio de lei.

Conforme previsto no art. 153, §1º, da Constituição Federal, há quatro impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas (ou reduzidas) por ato do Poder Executivo Federal, o que dá-se por meio de decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda, geralmente. São eles: Imposto sobre a Importação (II); Imposto sobre a Exportação (IE); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF) (BRASIL, 1988).

Embora observe-se tal atenuação nos referidos casos, há que se evidenciar não se tratar de atuação arbitrária da autoridade administrativa, mas de algo que se dá de forma completamente limitada pela lei (SABBAG, 2017). Analisando-se as espécies tributárias reguladas na atuação do Poder Executivo, vê-se que tal manejo tem o intuito de regulação de mercado ou da economia do País. Assim, diz-se que tais exações são gravames regulatórios ou reguladores de mercado.

Destaque-se, ainda, a previsão do art. 177, §4º, I, “b”, da Constituição Federal, o qual prevê a possibilidade do Poder Executivo reduzir e reestabelecer as alíquotas referentes à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Combustível – CIDE Combustível, por meio de ato próprio. Bem como, de acordo com o art. 155, §4º, IV, “c”, poderá o Executivo atuar na redução e reestabelecimento das alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, incidência monofásica, nas operações com combustíveis e lubrificantes previstos em lei complementar federal (BRASIL, 1988).

2.2 Princípio da Irretroatividade Tributária

A preocupação com a irretroatividade das normas tem como fundamento a segurança jurídica que deve reger as relações jurídicas, dentre as quais a do Estado com o particular. Com esta preocupação o poder constituinte originário alçou este princípio como cláusula pétrea, situando-o no art. 5º, XXXVI da Constituição Federal, ao dispor que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (BRASIL, 1988).

Irretroativo é o que não pode retroagir. Significa que a lei nova não poderá retroagir, devendo ser aplicada a lei vigente na data do fato gerador. Assim dispõe a Constituição Federal em seu artigo 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988)

O Código Tributário Nacional consignou este princípio ao dispor em seu art. 105 que “a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e aos pendentes”, implicitamente exclui da aplicação os fatos geradores passados (BRASIL, 1966).

Embora tal previsão expressa no citado artigo do CTN, posteriormente, em seu artigo 106, estão elencadas as hipóteses em que o referido princípio será mitigado, quais sejam: lei expressamente interpretativa, em se tratando de ato não definitivamente julgado e lei posterior venha a beneficiar o contribuinte em caso da penalidade aplicada ser menos severa. Vejamos, conforme o texto:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (BRASIL, 1966)

Temos, portanto, que a irretroatividade é um princípio constitucional que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente ao ingresso da lei (deve-se aplicar a lei vigente na data do fato gerador). Nesse contexto, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e é regido pela lei vigente na data do mesmo, e não na data da autuação. Todavia, há a possibilidade de ser aplicada a retroação benigna, na medida em que as penalidades menos severas serão aplicadas, interpretando-se de maneira mais favorável ao contribuinte, desde que não tenha sido definitivamente julgado (OLIVEIRA, 2015).

2.3 Princípio da Isonomia Tributária

O art. 5º da CRFB/88 assegura que: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (BRASIL, 1988). Também será aplicável tal previsão constitucional na seara tributária, pois o art. 150, II, da Constituição Federal, não se esqueceu de consagrar ainda mais tal princípio ao estabelecer a proibição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de:

instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988).

Para tanto, não se pode esquecer os ensinamentos de Rui Barbosa, de que a regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam, portanto, não é tratar a todos de forma igual, mas igualar os desiguais, a ponto de que possam de fato ser comparáveis (SABBAG, 2017).

Oliveira (2015, n.p.) enfatiza que:

A lei, em princípio, não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente (CF, art. 150, II). A União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderá instituir tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação. Trata-se de outro princípio com raio de ação superior ao universo tributário. Verdadeiro elemento conformador da ordem jurídica como um todo, fixa a premissa de que todos são iguais perante a lei.

Compreende-se, por meio da citação acima, que o fisco deve dar tratamento igual aos contribuintes com situação equivalente. Para isto, há duas regras básicas: a) *Non olet* – o dinheiro não tem cheiro, isto é, não interessa para o fisco de onde vem o dinheiro do contribuinte, razão pela qual atividades criminosas são tributadas e rendas de origem ilícitas também. b) A incapacidade civil é irrelevante para o Direito Tributário, ou seja, os civilmente incapazes também pagam tributos (MINARDI, 2017).

Esse princípio assegura tratamento uniforme do Estado para com os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Porém, existem situações

em que faz-se necessário que o Estado trate desigualmente alguns contribuintes a fim de atender com rigor ao princípio da igualdade. É o caso, por exemplo, do imposto progressivo, pois, conforme explica Machado:

Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza (MACHADO, 2012, p. 37).

Assim, por mais que pareça contraditório à primeira vista, tratar todos os contribuintes com igualdade não significa, em regra, tratá-los de forma exatamente igual. Para falar-se em igualdade, faz-se necessário, portanto, verificar critérios de discriminação, tendo em vista a tributação que será igual para os iguais e diferentes para os desiguais. Para tanto, constata-se que sem critérios para a formulação de juízos de igualdade entre pessoas, fatos ou situações, torna-se improvável traçar uma isonomia jurídica, visto que sempre haverá a configuração de desigualdades e igualdades.

2.4 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da Capacidade Contributiva é basilar no direito tributário, segundo o qual o cidadão tem o dever de contribuir na exata proporção da sua capacidade de suportar o encargo fiscal.

Encontra-se inserido no art. 145, § 1º da Constituição Federal:

Art. 145. (...)

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e dos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

Cumpra-se observar que a capacidade contributiva, é estabelecida como critério de graduação do imposto e do limite à tributação, impondo ao criador da lei determinar o que seja tributável ou não. Há critérios a serem observados na questão: 1º renda auferida; 2º o consumo ou renda despendida; 3º patrimônio ou renda acumulada (OLIVEIRA, 2015).

Sobre este princípio Crepaldi (2015, p. 93) sinaliza:

Faz parte da isonomia, também, tratar os desiguais de modo desigual, devendo, assim, o tributo ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um (CF, art. 145, § 1º). Não existe uniformidade quanto ao entendimento acerca da capacidade contributiva ("capacidade econômica do contribuinte"). Os impostos deverão ser graduados segundo a medida da possibilidade econômica dos contribuintes de pagar tributos.

Deste modo, o citado autor indica que os impostos terão caráter pessoal, ou seja, serão cobrados de acordo com a riqueza de cada qual. Por esta razão cabe enfatizar as alíquotas progressivas, conceito que será oportunamente apresentado no capítulo seguinte deste trabalho. Assim, os impostos que admitem alíquotas progressivas são: Imposto de Renda, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana e o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação (segundo a jurisprudência do STF no julgamento do RE 562.045/RS) (ALEXANDRE, 2014).

2.5 Princípio da Anterioridade Tributária

Previsto no art. 150, III, alíneas "b" e "c" da Constituição Federal, exige que a lei tributária não gere seus efeitos de forma imediata. Trata-se de uma promoção do não surpreendimento ao contribuinte, pois o sujeito passivo do tributo deve ter um tempo para se preparar aos impactos sobre a atividade econômica.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (BRASIL, 1988).

O princípio da anterioridade é inequívoca garantia ao contribuinte, implicando sua violação em irremissível vício de inconstitucionalidade.

2.5.1 Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro

A partir da leitura do artigo 150, III, da Constituição, tem-se que duas situações devem ser observadas, assim, na alínea “b” veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (BRASIL, 1988). O princípio da anterioridade do exercício financeiro predica, tão-somente, que se uma lei vier a aumentar ou criar um tributo, ela deverá ser anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado. O exercício financeiro corresponde ao ano civil (01 de janeiro a 31 de dezembro) (OLIVEIRA, 2015).

Observe que este princípio vem a reforçar o princípio da irretroatividade, pois além de o legislador vedar a aplicabilidade da lei a fatos anteriores à sua edição, ele também veda que a lei que crie ou aumente tributo venha a ser aplicada no mesmo exercício financeiro. Este princípio constitucional, assim como o princípio da irretroatividade, é considerado cláusula pétreia, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal na ADI 939-7 DF, Rel. Min. Sydney Sanches.

2.5.2 Princípio da Anterioridade Nonagesimal

Seguindo-se à leitura do artigo constitucional 150, III, em sua alínea “c”, tem-se a proibição da cobrança do tributo “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (BRASIL, 1988), onde, no entanto, tal leitura deve ser feita conjugando-se com a alínea anterior. Assim, este princípio foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42/2003, de forma a reforçar o princípio da anterioridade do exercício financeiro.

Ocorre que apenas o princípio da anterioridade do exercício financeiro não era o bastante para assegurar a “não-surpresa” do contribuinte na publicação de leis que viessem a instituir ou aumentar tributos. Por algumas vezes os contribuintes foram surpreendidos com o aumento e instituição de tributos nos últimos dias do ano, sem que esta lei estivesse a desobedecer ao princípio da anterioridade comum, pois o Estado estava a cobrar o tributo horas depois, contudo, em outro exercício financeiro.

Dessa forma, trouxe mais eficiência à anterioridade de exercício, na medida em que se passou a exigir a obediência à anterioridade anual, além da anterioridade

nonagesimal, em nítida aplicação cumulativa. Sobre o tema, Moraes (2006, p. 347) discorre:

(...) o princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinado o art. 150, III, "c", que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano.

Assim, a fim de coibir que um tributo fosse criado ou tivesse a sua alíquota aumentada no dia 31 de dezembro e passasse a ser cobrado no dia 01 de janeiro, horas depois, o princípio da noventena veio para reforçar o princípio da anterioridade do exercício financeiro, exigindo a observância do prazo de 90 (noventa dias) da data em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou o tributo.

2.5.3 Exceções ao Princípio da Anterioridade

As exceções às anterioridades estão previstas também na Constituição Federal. O art. 150, §1º, traz em si as exceções ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal:

Art. 150 (...)

§1º. A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV, e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (BRASIL, 1988).

Como depreende-se da leitura do artigo supramencionado, há três exceções a este princípio, que são tributos de cobrança imediata: Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Empréstimos compulsórios de calamidade pública ou Guerra Externa e o Imposto Extraordinário de Guerra.

Há também, exceção de tributos que respeitam apenas a anterioridade nonagesimal, ou seja, os 90 (noventa) dias: Imposto sobre Produtos Industrializados,

Contribuições Sociais do artigo 195 da Constituição, Cide Combustíveis e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-Combustíveis (ICMS Combustível).

E, por fim, a última exceção, a qual se refere aos tributos que respeitam apenas a anterioridade anual: Imposto sobre a Renda, Alterações na base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

2.6 Princípio da vedação ao confisco

Na esteira constitucional, artigo 150, inciso IV, tem-se que nenhum dos entes federados poderá utilizar o tributo com efeito de confisco. Assim vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco (...). (BRASIL, 1988).

Dessa forma, tem-se que o artigo supracitado é lacônico, pois não deixa claro em si o que seria caracterizado enquanto efeito confiscatório, dado o grau de generalidade e abstração do seu conceito. A doutrina tem-se limitado a afirmar que assim o será aquele tributo que exceder a capacidade contributiva, que não ofereça critérios objetivos para a sua verificação (SABBAG, 2017).

Destaque-se que o efeito confiscatório do tributo será verificado quando incidir de maneira exagerada de forma que, absorvendo parcela considerável do patrimônio ou renda produzida pelo particular, gerasse a sensação de verdadeira punição (ALEXANDRE, 2014).

Ainda que não haja um conceito objetivo sobre o efeito confiscatório, há um consenso de que o tributo terá esse efeito quando inviabilizar o direito de propriedade do contribuinte. Assim, a tributação não poderá ser tão elevada que chegue ao ponto de impedir que o sujeito passivo mantenha a sua propriedade sobre o bem (MINARDI, 2017).

O posicionamento do STF, pelo Relator Ministro Ilmar Galvão, no julgamento da ADI 551/RJ, diz:

Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da

Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto Constitucional Federal (STF, Tribunal Pleno, ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, DJ 14.02.2003, p. 58).

Destaque-se ainda o estabelecimento de alguns parâmetros, para a caracterização do confisco, adotados pela jurisprudência do Pretório Excelso, extraído de acórdão proferido nos autos da ADC 8-MC:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. (STF, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003, p. 38).

Como vê-se, a verificação do caráter confiscatório de um tributo deve ser realizada tendo-se em vista todo o Sistema Tributário, considerando o total da carga tributária exigida pelo mesmo ente federativo e não de forma individual. Deve-se, ainda, ter-se como balizadores os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Saliente-se que, conforme entendimento consolidado pelo STF, bem como pela doutrina, as multas tributárias também devem obedecer ao princípio da não confiscabilidade.

3 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ITCMD: ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO TRIBUTO

O tributo é a principal espécie de receita derivada obtida pelo órgão tributante, e tem como melhor conceito o descrito no próprio CTN, em seu art. 3º:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

Embora a Constituição Federal traga em seu texto apenas 3 espécies tributárias, quais sejam: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 145, CRFB/88), de acordo com entendimento doutrinário uníssono, corroborado pelo entendimento do STF, existem 5 espécies de tributos, são elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148, da CRFB/88, e as contribuições prevista no artigo 149, da CRFB/88 (SABBAG, 2017).

O presente trabalho pretende analisar acerca da espécie tributária “imposto”, portanto, passa a defini-la trazendo seus elementos constitutivos, imprescindíveis à melhor compreensão acerca da temática.

A definição de Imposto é trazida pelo art. 16 do CTN, onde diz que trata-se de “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (BRASIL, 1966).

De acordo com lição de Paulo Barros Carvalho (2004, p. 142) “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados à atividade estatal que incidem sobre manifestação de riqueza do sujeito passivo (devedor).

Importa destacar que os tributos não vinculados são aqueles que não dependem da realização de nenhuma atividade específica por parte do Estado para ensejar a sua cobrança.

Para Ricardo Alexandre (2014, p. 21)

o imposto de sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum. Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis em

área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (Imposto sobre Renda), com os Estados (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços) e com os Municípios (Imposto sobre a propriedade predial territorial urbana). Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade (...). Em resumo, as taxas e contribuições de melhoria tem caráter retributivo (contraprestacional) e os impostos, caráter contributivo.

Assim, conforme visto, para o pagamento do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, não correspondendo em si a uma atividade equivalente a uma contraprestação do Estado (por meio de serviço, ou vantagem qualquer), mas tão somente à captação de riqueza para o tesouro público, com o fim de prestações sociais para promoção do bem comum.

Sobre o tema sentença Sabbag (2017, p. 447)

Essa é a razão porque se diz que o imposto é tributo unilateral. Em outras palavras, costuma-se rotular a exação de tributo sem causa ou gravame contraprestacional, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal.

Assim, é elementar a percepção de tais características do imposto, pois o contribuinte age e ele próprio arca com o gravame. O fato gerador do imposto é uma situação que não prescinde nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte.

Mister salientar que o regime jurídico-constitucional dos impostos é bastante peculiar. A constituição não cria tributos, apenas atribui competência para que os entes políticos o façam. O constituinte repartiu tal competência para instituí-los à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Por conseguinte, tem-se que a esta competência é privativa.

Os impostos foram nominalmente enumerados na Constituição Federal, indicando-se a cada uma das pessoas políticas quais os que lhe cabe instituir. Assim, a União pode instituir os sete impostos previstos no art. 153, quais sejam: Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e Imposto sobre Grandes Fortunas; os Estados e Distrito Federal os três previstos no art. 155, quais sejam: Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; os Municípios e

Distrito Federal Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, Imposto sobre a Transmissão de Bens *Inter vivos* e Imposto Sobre Serviços previstos no art. 156. (BRASIL, 1988).

A priori, tais impostos são *numerus clausus*, isto é, possui rol taxativo (exaustivo), porém, a União está constitucionalmente autorizada a instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados na Constituição (art. 154, I). Além destes, a União possui competência para criação de impostos extraordinários quando da iminência de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária (art. 154, II, CRFB/88).

Destaque-se que, conforme nos ensina Sabbag (2017, p. 454), as siglas dos impostos “não equivalem, inexoravelmente, a seus verdadeiros nomes (*nomen juris*)”, a saber: II – Imposto sobre importação de produtos estrangeiros; IE – Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; IR – Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza; IPI – Imposto sobre produtos industrializados; IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural; IEG – Imposto extraordinário de guerra; IGF – Imposto sobre grandes fortunas; ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores; IPTU – Imposto sobre a propriedade territorial urbana; ITBI – Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

Para cumprir os objetivos propostos neste trabalho monográfico, tendo elucidado os pontos acerca da conceituação de tributo e imposto, bem como as peculiaridades deste último, passemos à conceituação do ITCMD, objeto do presente estudo, bem como suas características e elementos constitutivos.

3.1 Definição e classificação do Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD: aspectos legais e doutrinários

O ITCMD, como visto, trata-se de imposto estadual, sua instituição é de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incidirá sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, conforme disposto no art. 155, I, da Constituição Federal.

De acordo com a doutrina majoritária, os impostos podem ser classificados, de acordo com suas características, das seguintes formas: (a) impostos diretos e indiretos; (b) impostos pessoais e reais; (c) impostos fiscais e extrafiscais; (d) impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN; (e) impostos progressivos, proporcionais e seletivos (SABBAG, 2017).

3.2 Características do Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD

3.2.1 Imposto direto

O imposto direto é aquele cobrado diretamente ao contribuinte, onde este não tem como, ao menos teoricamente, repassar a outrem o ônus do pagamento. Conforme lição doutrinária de Melo (1989) é aquele onde a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible.

Em contraponto, o imposto indireto é aquele cujo ônus tributário pode ser repassado para terceira pessoa, não sendo assumido por quem realizou o fato gerador (MINARDI, 2017).

Na lição de Eduardo Sabbag (2017, p. 455):

(...) enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte.

O ITCMD é, portanto, exemplo de imposto direto, pois o encargo econômico é suportado diretamente pelo contribuinte, ou seja, por aquele que pratica o fato

gerador desde tributo. São, ainda, exemplos de impostos diretos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, etc.).

3.2.2 Imposto real

Os impostos reais são aqueles em que levam em consideração o próprio bem ou coisa, sem considerar as condições do sujeito contribuinte. São denominados, ainda, impostos sobre o patrimônio.

Para Kiyoshi Hadara citada por Sabbag (2017, 455)

Os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob considerações únicas da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte.

Já o imposto pessoal é aquele onde são consideradas condições inerentes ao contribuinte, em suas particularidades juridicamente qualificadas, tendo, por conseguinte, um caráter eminentemente subjetivo.

O ITCMD trata-se de imposto real. Conforme explicita Sabbag (2017), apenas o IR é considerado imposto pessoal.

3.2.3 Imposto fiscal

Os impostos fiscais são aqueles que têm caráter estritamente arrecadatório, buscando, dessa forma, prover o Estado (SABBAG, 2017).

Os extrafiscais, por outro lado, não visam apenas a arrecadação de recursos para o Estado, mas a atividade regulatória de mercado ou da economia. Dessa forma, conforme necessidade, acaba por incentivar ou desestimular determinadas atividades (SABBAG, 2017).

O ITCMD, junto do IR, ITR, ITBI, ISS e etc., são exemplos de impostos fiscais.

3.2.4 Imposto sobre patrimônio e renda

O Código Tributário Nacional – CTN – classifica os impostos em quatro grupos. Trata-se de rol classificatório que tem pouca expressão na doutrina, bem

como junto ao Supremo Tribunal Federal. Assim segue: a) Impostos sobre o comércio exterior: II e IE; b) Impostos sobre patrimônio e renda: IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, IGF; c) Impostos sobre a produção e a circulação: ICMS, IPI, IOF e ISS; d) Impostos especiais: IEG. (BRASIL, 1966).

A aplicabilidade de tal classificação é pouco usual, de acordo com Sabbag (2017, p. 456)

Sua suscitação desponta à luz do rol classificatório de impostos, segundo o qual a imunidade abrangeria tão somente impostos sobre patrimônio, rendas e serviços (art. 150, VI, “c” e §§2º e 4º, CRFB/88). Todavia, como é cediço, a doutrina não se mostra seduzida pela adoção dessa limitada dimensão exonerativa, que reduz a abrangência da benesse constitucional, impondo-se a incidência de um imposto aqui e a desoneração de outro acolá.

O STF nos diz no mesmo sentido:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, “c”, I. Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. (...) (RE 203.755/ES e RE 193.969/SP, 2ªT., rel. Min. Carlos Velloso, j. em 17-09-2006).

Assim, entendeu a Corte Suprema, no mesmo sentido da doutrina, pela não restrição que essa classificação acaba por acarretar, desconsiderando-a, e afastando quaisquer impostos que possam onerar economicamente a finanças da entidade impositora, protegida pela regra imunizante.

3.2.5 Progressividade, proporcionalidade e seletividade

O imposto progressivo é aquele no qual o aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. Na primeira “quanto mais se ganha, mais se paga”, tendo como característica a função meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar a riqueza presumida do contribuinte. A segunda está relacionada com a modulação de condutas, no aspecto do interesse regulatório. Conforme previsão constitucional tem-se três impostos

progressivos: o imposto sobre a renda, previsão do artigo 153, §2º, o IPTU, previsão no artigo 156, §1º, I, e o ITR, previsão no artigo 153, §4º. E, segundo entendimento recente do STF, tem-se que a esses soma-se, ainda, o ITCMD. (BRASIL, 1988).

Embora tenha sido autorizada a progressividade do ITCMD, conforme virada jurisprudencial do STF, no estado da Paraíba tal alíquota é fixa, sendo, portanto, um imposto proporcional.

O imposto proporcional obtém-se com a aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável. Trata-se de instrumento de justiça fiscal “neutro”, pelo qual se busca aplicar na prática o princípio da capacidade contributiva. Tal técnica proporciona uma variação na tributação proporcional com a grandeza da expressão econômica do fato tributado. Conforme explica Sabbag (2017, p.457)

Partindo-se da adoção de uma mesma relação matemática entre o tributo e a matéria tributável, a proporcionalidade faz com que a alíquota mantenha-se incólume, uniforme e invariável. Desse modo, tal sistemática faz com que ela seja uma constante, e a base de cálculo, uma variável. Portanto, quer a base de cálculo seja um valor *alfa* ou um valor *beta*, a alíquota sobre esses montantes recairá por idêntica percentagem.

Importa destacar que, ao contrário da progressividade, a proporcionalidade não está expressa no texto constitucional. Como exemplos dessa classe de impostos tempo, dentre outros: ICMS, IPI, ITBI etc.

Saliente-se, ainda, que há uma outra classe de impostos, que são os “fixos”, “aqueles em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada” (HARADA, 2001, p. 328).

A seletividade é a forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos.

Tal postulado será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação. Mais que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão da praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, § 1º, da CRFB/88. (SABBAG, 2017, p. 458).

Tal imposto incidirá, desta forma, apenas sobre determinados produtos, e terão alíquotas diferenciadas de acordo com o produto sobre o qual recaem, por

exemplo, os impostos sobre cigarros, bebidas alcoólicas, perfumes/cosméticos, dentre outros.

3.3 Elementos constitutivos do Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD

O ITCMD trata-se, como visto, de imposto de competência estadual e distrital, nos termos do artigo 155, I, da Constituição Federal, e artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional. Isto posto, destaca-se que o CTN foi editado sob a égide da Constituição de 1946 e suas emendas, época em que estava vigente o ITBI unificado com o Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, razão pela qual os artigos do CTN que tratam destes impostos o fazem simultaneamente, cabendo ao intérprete identificar os dispositivos que se referem a um e a outro imposto.

3.3.1 Sujeito ativo

O ITCMD é um dos impostos mais antigos da história da tributação, havendo relatos de sua exigência em Roma, sob a forma de *vigésima* sobre heranças e doações (SABBAG, 2017).

Conforme previsto no art. 155, I, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal podem instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. Vejamos:

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

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

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

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

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; (BRASIL, 1988).

Como já mencionado, o imposto de transmissão *causa mortis* (herança e legados, em virtude de falecimento de uma pessoa natural), e o imposto de

transmissão *inter vivos* (referentes aos atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas), até a Constituição de 1988 estavam na competência dos Estados. Desde a promulgação da Constituição vigente, houve uma bipartição da competência (apesar de ainda presente no CTN): a transmissão quando decorrente de morte ou doação (evento não oneroso), de bens móveis ou imóveis ficou na competência estadual; já a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens imóveis passou para a competência dos Municípios (ALEXANDRE, 2014; SABBAG, 2017; MINARDI, 2017).

Faz-se imperioso, para identificar o Estado (sujeito ativo) responsável pela cobrança e arrecadação do ITCMD, levar em consideração alguns aspectos. Se tratar-se de bem imóvel, o critério espacial deverá obedecer ao local da situação do bem. Conforme elucida Minardi (2017, p. 201):

Quanto ao critério espacial pode-se afirmar que quando o ITCMD, previsto no art. 155, inciso I da Carta Magna, incidir sobre a transmissão de bens imóveis, competirá o seu recolhimento ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, conforme previsto no parágrafo primeiro do artigo ora mencionado. Se o *de cujus* possuía bens em vários Estados, a cada um deles competirá o imposto, relativamente à transmissão do bem nele situado.

Já no caso da transmissão de bens imóveis, a competência será do local onde se processar o inventário ou arrolamento, em caso de morte, ou onde tiver domicílio o doador.

Se a transmissão for de bens móveis, títulos e créditos, a competência para a cobrança do respectivo imposto será do Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador, ou do Distrito Federal (MINARDI, 2017, p. 201).

Vale salientar, ainda, que de acordo com entendimento da súmula 435 do STF, quando houver transmissões de ações, o imposto será devido ao Estado em que tenha sede a companhia (BRASIL, 1964).

Nos casos em que o dador tiver domicílio ou residência no exterior, ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, a matéria acerca do sujeito ativo será tratada por meio de lei complementar (MINARDI, 2017).

3.3.2 *Sujeito passivo*

São sujeitos passivos do Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD, conforme previsão constitucional em seu artigo 155, inciso I: a) o herdeiro ou o legatário, nos casos em que haja a transmissão *causa mortis*; b) qualquer das partes envolvidas na doação (doador ou donatário), na forma da lei. (BRASIL, 1988)

Sobre tal aspecto Minardi (2017, p. 202) traz importantes considerações:

Quando se tratar de imposto incidente sobre transmissão resultante de doação, no entanto, quaisquer das partes, tanto o doador quanto o donatário, poderão ser erigidos pela lei à condição de contribuinte. Além disso, utilizando a faculdade prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional, podem as leis locais considerar a outra parte como responsável subsidiário ou por substituição, pelo pagamento do tributo, em ocorrendo inadimplemento por parte daquele a quem a lei considera contribuinte.

Conforme o disposto no artigo 42 do CTN os Estados estão autorizados a elegerem qualquer das partes envolvidas no negócio como contribuinte do imposto, conforme dispuser a lei do Estado. (BRASIL, 1966).

Deve-se entender que o CTN optou por delegar ao legislador estadual a definição legal do contribuinte, desde que a indicação recaia sobre uma das partes da operação (ALEXANDRE, 2014). Embora em casos de transmissão *causa mortis*, somente poderão ser contribuintes do tributo os beneficiários (herdeiros ou legatários).

Assim tal definição cumpre o disposto no art. 121, parágrafo único, I, do CTN, onde explicita que o contribuinte deve possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação. (BRASIL, 1966).

3.3.3 Fato Gerador

Tem-se como fato gerador do ITCMD: a) a transmissão, quando haja falecido o titular ou por doação, de propriedade de quaisquer bens imóveis ou móveis (*ex vi*, veículos, valores financeiros, títulos de crédito, etc); b) a transmissão (cessão) de direitos em decorrência de falecimento de seu titular, ou, ainda, a título gratuito (doação, cessão gratuita). (ALEXANDRE, 2014).

Para interpretação acerca do fato gerador do ITCMD faz-se necessário conceituar doação. O Código Civil brasileiro em seu art. 538 estabelece: “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra” (BRASIL, 2002). Por conseguinte, a transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra (SABBAG, 2017).

No que tange à transmissão *mortis causa*, é o próprio falecimento que determina a imediata transmissão desses bens ou direitos aos seus herdeiros ou legatários, pois não se admite, em nosso ordenamento, que um bem não tenha proprietário ou possuidor. Leciona Minardi (2017, p. 199):

Os bens do *de cuius*, tão logo ocorra o falecimento, devem pertencer a alguém. Assim sendo os herdeiros recebem os bens em seu conjunto, *pro indiviso*, devendo ser realizada posterior partilha, para especificação do quinhão de cada um. Cada herdeiro terá direito apenas a sua parcela na herança, assim como cada legatário terá direito apenas aos bens que expressamente lhe houverem sido deixados pela pessoa falecida, por força de testamento.

Conforme depreende-se da lição supramencionada, na transmissão *causa mortis* ocorrerão tantos fatos geradores quantos herdeiros ou legatários hajam. Dessa forma está disposto o art. 35, parágrafo único do CTN. (BRASIL, 1966).

Com a abertura da sucessão, conforme disposto no art. 1.784 do Código Civil, “a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”. (BRASIL, 2002).

Assim, infere-se que a ocorrência do Fato Gerador do ITCMD dar-se-á na abertura da sucessão (critério temporal).

No que tange ao critério temporal, com relação à doação, pode-se afirmar que o ITCMD deve ser recolhido no momento em que há a efetiva transmissão da propriedade. Assim, tem-se que se for doado um bem móvel só haverá transmissão da propriedade quando for realizada a tradição, conforme previsão do art. 541 do Código Civil, segundo o qual será válida a doação verbal de bens móveis e de pequeno valor, se houver a sua entrega. Agora, em se tratando de bem imóvel, o momento de ocorrência do fato gerador será do registro desses bens no Cartório de Registro de Bens Imóveis, pois, conforme prevê o art. 1.245 do Código Civil, apenas nesse momento é que se verifica a transmissão da propriedade. (BRASIL, 2002).

Neste mesmo sentido, o artigo 1.227 do Código Civil prevê que “os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código”. (BRASIL, 2002).

Sobre o tema, Minardi (2017, p. 201) finaliza:

Dessa forma, constata-se que o simples contrato de doação não é passível de tributação pelo ITCMD, que somente poderá incidir quando do registro desse ato de liberalidade no Cartório de Imóveis, pois só neste momento é que verifica a transmissão de propriedade.

Embora o entendimento citado até aqui seja o majoritário, e, por todo o exposto, o adotado pelo presente trabalho, há doutrina que defenda não poder ser o momento do Registro da escritura no Cartório o fato gerador do ITCMD, posto que a cobrança do mesmo estaria inapelavelmente condicionada uma ação estatal, o que é absolutamente impossível na seara do fato gerador de impostos. Nesses casos, o fato gerador nos casos de bens imóveis doados seria englobado por todas as formalidades tendentes à transmissão dos direitos da propriedade, desde a lavratura da escritura até o registro no Cartório de Registro de Imóveis (SABBAG, 2017).

3.3.4 Base de cálculo

Conforme o disposto no art. 38 do CTN, a base de cálculo será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, e da doação. Tem-se que o valor de mercado do bem considerado para a base de cálculo é aquele em vigor na data da avaliação, não devendo superá-lo, observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão. (BRASIL, 1966).

Assim, “o que não se pode admitir é que o lançamento do imposto, alguns anos depois, tome como base o valor histórico dos bens na data do evento morte, sem atualizá-lo” (MINARDI, 2017, p. 202).

Em caso de compromisso de compra e venda, sendo o bem objeto desse contrato, calcula-se o imposto sobre o saldo credor no momento da abertura da sucessão do promitente comprador, conforme entendimento da súmula 590 do Pretório Excelso (BRASIL, 1976).

3.3.5 Alíquotas

O art. 155, §1º, inciso IV, da Constituição Federal, prevê que as alíquotas máximas do ITCMD serão fixadas pelo Senado Federal, que em 1992 editou a Resolução 9/92 com o seguinte conteúdo:

Art. 1º A alíquota máxima do Imposto de que trata a alínea "a", inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º As alíquotas dos Impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal. (BRASIL, 1992).

Nesse sentido a referida casa legislativa editou a Resolução 9/92 onde determina em seu artigo 1º que a alíquota máxima para este imposto será de 8%, autorizando ainda a progressividade do imposto. Sobre o tema Alexandre (2014, p. 586) traz que:

A constitucionalidade da previsão era bastante duvidosa, pois ela parecia contrariar a jurisprudência consolidada da Corte no sentido de que a progressividade de impostos reais dependeria de expressa autorização constitucional. Não obstante, depois de longas discussões sobre a matéria, em 2013 o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a lei do Estado do Rio Grande do Sul adotando a técnica autorizada pelo Senado, entendeu que “essa progressividade não é incompatível com a Constituição Federal nem fere o princípio da capacidade contributiva” (n.º 562.045/RS).

Da leitura do referido dispositivo, conclui-se que as alíquotas do ITCMD serão fixadas livremente pelos Estados, desde que respeitado o limite máximo de oito por cento estabelecido, tendo sido, no Estado da Paraíba fixada em 4% (quatro por cento), obedecendo a resolução do Senado Federal.

4 UMA ANÁLISE QUANTO A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ITCMD SOBRE A AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE PELA USUCAPIÃO NO ESTADO DA PARAÍBA

4.1 A Usucapião: o instituto jurídico

A usucapião consiste em um modo de aquisição originário da propriedade de qualquer bem suscetível de domínio, bem como de alguns direitos reais.

Dessa forma, a usucapião é o modo de adquirir o domínio de outros direitos reais pelo decurso do tempo condicionado à posse incontestada e ininterrupta (DONIZETTI & QUINTELLA, 2013). É também chamada de prescrição aquisitiva, regulada no direito das coisas, é modo originário de aquisição da propriedade e de outros direitos reais suscetíveis de exercício continuado pela posse prolongada no tempo, acompanhada de requisitos exigidos pela lei (GONÇALVES, 2017).

O que fundamenta a usucapião, portanto, é a ideia de que o tempo consolida a situação de quem exterioriza a propriedade sem tê-la, porém querendo tê-la, em detrimento de proprietário que não reivindica o que é seu.

Gonçalves (2017) traz enquanto fundamentos da usucapião o princípio da utilidade social, a conveniência de dar segurança e estabilidade à propriedade, e a vantagem de consolidarem as aquisições e de facilitar a prova do domínio.

Donizetti & Quintella (2013, p. 742) sobre os fundamentos da usucapião dizem:

Hoje, com grande nitidez, enxerga-se no fenômeno da usucapião a atuação das funções sociais da posse e da propriedade, aliadas: o possuidor que tem a propriedade putativa cumpre a função social da posse, o que acaba por lhe dar o direito à propriedade verdadeira, e o proprietário que descumpra a função social da propriedade, abandonando o objeto do seu direito, como renunciando à sua propriedade, acaba por perde-la.

A propriedade precisa cumprir a sua função social, não bastando “ser dono” para garanti-la. Assim, aquele possuidor putativo, que atribui ao imóvel uma função, acaba por fazer jus à sua propriedade, adquirindo-a originariamente por meio da usucapião.

Continua Gonçalves (2017, p. 535) no mesmo sentido:

Tal instituto, segundo doutrina, repousa na paz social e estabelece a firmeza da propriedade, libertando-a de reivindicações inesperadas; corta pela raiz um grande número de pleitos, planta a paz e a tranquilidade na vida social: tem a aprovação dos séculos e o consenso unânime dos povos antigos e modernos.

Assim, como se observa, à propriedade é indispensável o cumprimento da sua função social, não devendo, portanto, ficar sem qualquer utilização. O instituto da usucapião é ferramenta indispensável ao fiel cumprimento de tal função, pois dá ao que tem a propriedade putativa (uma propriedade aparente), o direito de adquirir o bem por conta do proprietário desidioso.

4.1.1 Elementos da usucapião

Para caracterizar a usucapião é imperioso que se apresentem os seus elementos, quais sejam: coisa hábil (*res habilis*), posse (*possessio*), decurso do tempo (*tempus*), justo título (*titulus*) e boa fé (*fides*). Há, ainda, quem inclua entre tais elementos a sentença judicial e o registro. Importa destacar que na doutrina majoritária estes últimos não são considerados, pois, assim sendo, a usucapião não seria, em si, um modo de aquisição originária, tratar-se-ia, senão, de transcrição do título translativo no Registro Público (GONÇALVES, 2017). Conforme elucida Donizetti & Quintella (2013, p. 742):

Para que o usucapiente adquira a propriedade, não é necessária a sentença judicial, nem a sua transcrição no Registro Público. A sentença, na ação de usucapião, tem natureza tão somente declaratória de um direito que já foi adquirido; não é direito constitutivo de propriedade.

Portanto, verifica-se que, tendo a sentença natureza meramente declaratória, a usucapião não necessita da mesma para transpor-se a propriedade em direito ao usucapiente. Destaque-se que é de grande importância, a sentença, não para constituir o direito, mas para declará-lo dando publicidade ao feito, servindo como fundamento para o registro.

4.1.1.1 Coisa hábil (*res habilis*)

A coisa precisa ser hábil, ou seja, é necessário que ela esteja suscetível à usucapião, pois nem todos os bens se sujeitam à aquisição prescritiva, tais como os

bens fora do comércio e os bens públicos. Dentre os primeiros estão aqueles naturalmente indisponíveis (insuscetíveis de apropriação pelo homem, como o ar atmosférico, a água do mar, etc.), os legalmente indisponíveis (bens de uso comum, de uso especial e de incapazes, os direitos da personalidade e os órgãos do corpo humano, entre outros), e os indisponíveis pela vontade humana (deixados em testamento ou doados, com cláusula de inalienabilidade) (GONÇALVES, 2017).

4.1.1.2 Posse *ad usucapionem*

É a posse que se prolonga por determinado lapso temporal definido em lei, deferindo ao seu titular a aquisição do domínio. Conforme ressalta Gonçalves (2017, p. 393) “é aquela capaz de gerar direito de propriedade”. Decorrido o período temporal, em conjunto com outros requisitos, tais como *animus domini*, exercício contínuo de forma mansa e pacífica, previstos nos artigos. 1.238 e 1.242 do Código Civil tem-se a referida posse. (BRASIL, 2002).

Diz-se, ainda, na lição de Donizetti & Quintella (2013), a posse jurídica de coisa hábil, que revela-se incontestada e ininterrupta. Sendo, portanto, a posse jurídica (*possessio civilis*) aquela que contrapõe a posse injusta (que tem natureza de *possessio naturalis*).

A posse ad usucapionem deveria ser cum animo domini porquanto a doutrina e jurisprudência entendiam que nem o locatário, nem o comodatário, nem o depositário, nem o usuário, nem usufrutuário etc. tinham intenção de dono, vez que possuíam temporariamente, por força de relação obrigacional, ou porque tinham direito real sobre a coisa alheia, e, por conseguinte, não tinham a propriedade putativa. O que tinham era um direito de uso advindo de locação ou comodato, ou um dever de guarda advindo de depósito, ou o direito real de uso ou de usufruto, e assim por diante (DONIZETTI & QUINTELLA, 2013, p. 744).

Destaque-se, portanto, que é imprescindível que esteja presente na posse o *animus domini*, ou seja, o possuidor deve ter a vontade de ser dono. Não relacionando com direitos advindos de contratos a títulos de negócio jurídico em execução como a locação, comodato, depósito, ou direito real de uso e usufruto, entre outros.

Incontestada. Por incontestada deve-se entender a posse mansa e pacífica, sendo aquela que se dá sem oposição. Diz-se do possuidor que não é incomodado

em sua posse, por quem tenha interesse legítimo (ou seja, o proprietário). Porém, se este lançou mão de alguma medida judicial, visando quebrar a continuidade da posse, fica descaracterizada a *ad usucapionem* (DONIZETTI & QUINTELLA, 2013; GONÇALVES, 2017).

Ininterrupta. A posse deve ser contínua, ou seja, não deve sofrer nenhuma interrupção. O possuidor não pode perder a coisa nem por um instante, não pode possuí-la a intervalos, intermitentemente. Conforme explica Gonçalves (2017) “é necessário que a tenha conservado durante todo o tempo até o ajuizamento da ação de usucapião”.

4.1.1.3 Decurso do tempo (*tempus*)

A usucapião depende do transcurso de um lapso temporal previsto em lei. Vejamos os dispositivos do Código Civil brasileiro que trazem tais previsões:

Art. 1.238. Aquele que, por quinze anos, sem interrupção, nem oposição, possuir como seu um imóvel, adquire-lhe a propriedade, independentemente de título e boa-fé; podendo requerer ao juiz que assim o declare por sentença, a qual servirá de título para o registro no Cartório de Registro de Imóveis.

Parágrafo único. O prazo estabelecido neste artigo reduzir-se-á a dez anos se o possuidor houver estabelecido no imóvel a sua moradia habitual, ou nele realizado obras ou serviços de caráter produtivo. (BRASIL, 2002).

Como visto, no artigo 1.238, o Código Civil exige o decurso de 15 anos para a usucapião extraordinária, que será reduzido a 10 anos se o possuidor houver estabelecido no imóvel a sua moradia habitual, ou nele haja realizado obras ou serviços de caráter produtivo (parágrafo único).

Art. 1.242. Adquire também a propriedade do imóvel aquele que, contínua e incontestadamente, com justo título e boa-fé, o possuir por dez anos.

Parágrafo único. Será de cinco anos o prazo previsto neste artigo se o imóvel houver sido adquirido, onerosamente, com base no registro constante do respectivo cartório, cancelada posteriormente, desde que os possuidores nele tiverem estabelecido a sua moradia, ou realizado investimentos de interesse social e econômico. (BRASIL, 2002).

Já para a usucapião ordinária, onde o possuidor deve ter justo título e boa-fé, este prazo será de 10 anos, conforme o supramencionado artigo 1.242. Será de 5

anos nos casos em que o imóvel tenha sido adquirido, onerosamente, com base em transcrição constante do registro próprio, cancelada posteriormente, desde que os possuidores nele tiverem estabelecido a sua moradia, ou realizado investimentos de interesse social e econômico (parágrafo único).

Assim, conforme leciona Gonçalves (2017, p. 553) “a posse deve ter sido exercida por lapso temporal de modo contínuo, não interrompido e sem impugnação”.

No que tange à contagem do prazo, incidem as regras do art. 132 do Código Civil. Assim, os anos serão contados em dias (*de die ad diem*), onde o prazo começa a fluir no dia seguinte ao da posse. Não se conta o primeiro dia (*dies a quo*), mas se conta o último (*dies ad quem*). (BRASIL, 2002).

4.1.1.4 Justo Título (*titulus*)

O justo título é, para fins de usucapião, um título hábil para transmitir o domínio e a posse, caso não houvesse nenhum vício impeditivo dessa transmissão, sendo requisito somente para a aquisição da propriedade pela usucapião ordinária, conforme previsto no art. 1.242 do Código Civil. (BRASIL, 2002).

Assim conceitua Donizetti & Quintella (2013, p. 750):

É, por definição, um título hábil, potencialmente, à transferir a propriedade, ainda que não chegue a transferi-la, por algum defeito, ou pela supressão de algum ato necessário para que fosse eficaz. Logo, quem possui justo título, necessariamente, considera-se proprietário, ainda que não o seja.

Assim, para a usucapião ordinária não basta apenas o *animus domini* – mera intenção –, sendo indispensável a *opinio domini*, isto é, a convicção de dono, provocando no adquirente a certeza de que se tornou dono.

Conforme Ribeiro (2003, p. 780), o título para ser justo deve:

além de válido, certo e real, ser registrado, chegaríamos à conclusão de que o domínio já estaria cabalmente adquirido, pois obedecidas todas as formalidades legais intrínsecas ou extrínsecas. Estaria afastada a possibilidade de promover-se a usucapião ordinária, salvo mínimas exceções.

Dessa forma, entende-se que para caracterizar o justo título deve o mesmo estar revestido de formalidades externas, ainda, registrado no cartório de registros imobiliários.

As hipóteses de justo título, em se tratando de usucapião, são a alienação inválida, cujo título é válido, e a alienação válida, porém ineficaz. No primeiro o ato jurídico que gerou o título é inválido (nulo ou anulável), porém o título em si atendeu aos requisitos previstos em lei. O vício, aqui, não deve ser de forma, nem tampouco constituir nulidade absoluta. Se o título é nulo não enseja usucapião ordinária. Somente o título anulável não impede a usucapião ordinária. No segundo caso, dá-se, por exemplo, quando quem realiza uma compra e venda de imóvel o faz por instrumento particular. Nesse caso, o próprio título se reputa nulo, pois não atende a forma prescrita em lei (escritura pública) (DONIZETTI & QUINTELLA, 2013; GONÇALVES, 2017).

Outra hipótese, de acordo com entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, é a promessa de compra e venda, constituindo título justo independente do registro.

O compromisso de compra e venda irretratável e irrevogável, por conferir direito real ao compromissário comprador e possibilitar adjudicação compulsória, mesmo não registrado, é considerado justo título, para efeitos de usucapião ordinária (GONÇALVES, 2017, p. 558).

Como se vê, tal compromisso, ainda que não tenha sido levado a cartório gera direito à adjudicação compulsória, não obstante não gerar o direito real à aquisição do imóvel, sendo este constituído apenas com o registro.

4.1.1.5 Boa-fé (*fidelis*)

A posse de boa-fé se dá quando o possuidor desconhece os vícios que a maculam, ou seja, quando ignora aquilo que lhe impede a aquisição da coisa, ou mesmo quando não há vícios.

Os vícios da posse são: violência, clandestinidade e a precariedade. Os dois primeiros vícios cessam. Convalidada a situação da posse originalmente injusta, o possuidor será dito de boa-fé, ainda que soubesse dos vícios (art. 1.208, CC). Já o

vício da precariedade jamais cessa e o possuidor que conhece o vício originário será sempre possuidor de má-fé (DONIZETTI & QUINTELLA, 2013).

A boa-fé costuma estar atrelada ao justo título, embora uma não dependa da outra para existir juridicamente. Assim, sendo o título o ato exterior que justifica a posse e motiva a boa-fé.

Lafayette (1943) citado por Gonçalves (2017, p. 559) diz:

Boa-fé e justo título são duas coisas distintas, mas o justo título estabelece a presunção de boa-fé. Daí procede que na prescrição ordinária, uma vez provado o justo título, a boa-fé se presume. A boa fé pode existir sem o justo título, como se o possuidor está na crença de haver comprado a coisa e na realidade não a comprou; e *vice versa*, pode se dar justo título sem boa-fé, com se o comprador soube que a coisa comprada não pertencia ao vendedor (grifo do autor).

Neste mesmo sentido vem o art. 1.201 do Código Civil, em seu parágrafo único, sedimentar que há a presunção *juris tantum* de boa-fé em favor de quem tem justo título. Importa destacar que ela deve estar presente em todo o decurso do prazo, uma vez que o possuidor tomando conhecimento da existência de vício deixará de existir a boa-fé, não ficando sanada a mácula, conforme o previsto no artigo 1.202 do Código Civil. (BRASIL, 2002).

4.1.2 A Ação de Usucapião

De acordo com o exposto no art. 1.241 do Código Civil “poderá o possuidor requerer ao juiz seja declarada adquirida, mediante usucapião, a propriedade imóvel”. (BRASIL, 2002).

Assim, aquele possuidor com posse *ad usucapionem* pode ajuizar ação declaratória no local de situação do bem imóvel, que deverá ser bastante individuado na inicial, uma vez que não deverá restar qualquer dúvida acerca do domínio sobre determinado imóvel (GONÇALVES, 2017).

Além de expor o que fundamenta o seu pedido na referida ação, o autor deverá juntar planta da área que se pretende ter declarada a aquisição da propriedade usucapienda, conforme prevê o artigo 216-A, II, da Lei de Registros Públicos – LRP (BRASIL, 1973). O Código de Processo Civil – CPC – em vigor, diferentemente do anterior, não prevê qualquer procedimento especial para a ação

de usucapião, porquanto a ela se refira em seus artigos 246, §3º e 259, I. (BRASIL, 2015).

São considerados legitimados passivos, na referida ação, aquele em cujo nome estiver registrado o imóvel; na falta desse registro deverá juntar impreterivelmente certidão negativa comprobatória do fato. Poderá, ainda, figurar no polo passivo os confinantes do imóvel, que conforme determina súmula 391 do STF deverá o mesmo ser citado pessoalmente, sob pena de nulidade (RF, 255/313), podendo em caso de não ocorrência da citação, inclusive, pleitear a nulidade da sentença (RT, 609/59) (BRASIL, 1964). Estando em lugar incerto, serão citados por editais, conforme prevê o artigo 259, I, do CPC, o mesmo ocorrendo em relação a eventuais interessados (BRASIL, 2015).

Conforme o previsto na art. 216-A, §3º, da Lei de Registros Públicos, é indispensável, ainda, a intimação dos representantes da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para que se manifestem. (BRASIL, 1973).

Nos casos que envolverem pessoas casadas, parte autora ou parte ré, o cônjuge deverá, sob pena de nulidade, intervir no feito, conforme prevê o art. 73, §1º, do CPC: “ambos os cônjuges serão necessariamente citados para a ação: I – que verse sobre direito real imobiliário, salvo quando casados sob o regime de separação absoluta de bens”.

No que se refere ao valor da causa, não havendo regra específica explícita no CPC, adota-se o critério estabelecido para a ação reivindicatória no art. 292, IV, do CPC, que diz corresponder ao “valor de avaliação da área ou do bem objeto do pedido” (GONÇALVES, 2017, p. 562). Assim, devido à natureza da ação, bem como a similaridade no objeto, qual seja reconhecimento do domínio, utiliza-se a mesma regra.

De acordo com o previsto no art. 178, I, do CPC, o Ministério Público deverá intervir sempre que houver em discussão matéria de interesse social relevante (BRASIL, 2015). Embora não haja expressa determinação nesse sentido, por parte do CPC, entende-se que tal intervenção justifica-se dada a relevância social da matéria discutida em sede de usucapião.

Por fim, Pinto (1987, p. 73) traz a seguinte lição: “Ora, já se tendo o usucapião consumado, quando a posse foi perdida, não vemos como negar o direito à ação declaratória deste, àquele titular desse direito, mesmo sem posse atual”.

Embora o citado doutrinador nos traga tal lição, há entendimento de que a propositura da ação de usucapião caberá somente a quem tem a posse atual do imóvel.

4.2 Competência Tributária: a autorização constitucional

Como é sabido, a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias. Dessa forma, pode-se afirmar que a competência tributária é o poder constitucionalmente atribuído aos entes federados para, por meio de leis, instituir tributos (ALEXANDRE, 2015).

Carrazza (2009, p. 507) sobre o conceito de competência tributária diz ser “a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem”.

Minardi (2017, p. 41) leciona que “a competência tributária é a permissão concedida pela Constituição Federal aos entes federativos para criarem e majorarem tributos”.

4.2.1 Características da Competência Tributária

Conforme melhor doutrina, a competência tributária apresenta cinco características importantes, são elas: indelegabilidade, facultatividade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade.

4.2.1.1 Indelegabilidade

De acordo com tal característica entende-se que o ente federado não poderá transferir a sua competência tributária, quer no todo ou em parte, para nenhum outro ente, ainda que por meio de lei. Sobre o tema Minardi (2017, p. 41), traz a seguinte lição:

quando a Constituição permite aos entes federativos criarem os tributos, ela estabelece exatamente quais serão os tributos de competência de cada ente, de modo que a competência tributária seja indelegável, ou seja, intransferível.

Importa destacar que a competência tributária tem relação direta com a criação e majoração dos tributos, e, portanto, tal cláusula de indelegabilidade se restringe a tais atos. Assim, a capacidade ativa tributária, que corresponde a função administrativa de arrecadar, fiscalizar tributos e executar leis, podem ser delegadas, conforme prevê o art. 7º do CTN, segundo o qual: “a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária”, embora essas possam ser delegadas somente a pessoas jurídicas de direito público. (BRASIL, 1966).

4.2.1.2 Facultatividade

O exercício do poder atribuído é uma faculdade, e não uma imposição constitucional (ALEXANDRE, 2014). Isto é, os entes não estão obrigados a instituir tributos (MINARDI, 2017). Tal característica observa-se do texto constitucional, onde em seu art. 145 vale-se do vocábulo “poderão” e não “deverão” instituir tributos. Vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I – impostos;
II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
(BRASIL, 1988).

Conforme leitura, a criação dos tributos é posta à disposição dos Entes Públicos, que o farão conforme seus critérios de oportunidade e conveniência política e, principalmente, econômica.

Importa destacar, que constitui importante requisito para uma gestão fiscal responsável a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos autorizados constitucionalmente, conforme disposto no art. 11, da Lei Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000). Assim, a referida lei, em seu parágrafo único, prevê a vedação às transferências voluntárias para os entes federados que deixarem de instituir os impostos de sua competência.

Sobre o tema Alexandre (2014, p. 192) faz importante ressalva: “o dispositivo deve ser interpretado com cuidado. O espírito da LRF não é o de exigir a criação do tributo a qualquer custo, mas tão somente o de estimular a criação dos tributos economicamente viáveis”.

Por óbvio, se um ente possui autorização para criar um imposto e não o faz, presume-se que o mesmo não necessite de tal receita, pois está renunciando a um meio pelo qual poderia suprir uma potencial carência.

4.2.1.3 Incaducabilidade

O direito que assiste ao ente federativo de instituir tributo pode ser exercido a qualquer tempo, não estando submetido a prazo. O não exercício imediato da competência tributária não obsta que a pessoa política venha a exercê-lo posteriormente (MINARDI, 2017).

4.2.1.4 Inalterabilidade

A competência tributária não pode ser alterada por norma legal ou infralegal. Os limites referentes à criação dos tributos estão determinados na Constituição Federal, e, portanto, não poderá ser modificada por nenhuma norma infraconstitucional, a exemplo do CTN (MINARDI, 2017).

Importa destacar que a Emenda Constitucional terá o poder de alterar a competência tributária, como aconteceu com a COSIP (Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública), que foi inserida na Constituição Federal por meio da Emenda nº 19/02.

4.2.1.5 Irrenunciabilidade

A competência tributária é irrenunciável. O ente federativo pode até não exercer o direito de instituir determinado tributo, mas jamais poderá renunciar a esse direito em favor de outro. “Trata-se de matéria de direito público constitucional, portanto, indisponível” (MINARDI, 2017, p. 43). A renúncia seria ato unilateral e definitiva abdicação ao direito de criar tributos, o que é juridicamente ineficaz (CARRAZZA, 2009).

4.2.2 O Exercício da Competência Tributária

Os entes da federação irão exercitar a sua competência tributária, instituir e majorar os tributos, apenas por meio de lei. Via de regra, por meio de lei ordinária.

Há, porém, quatro tributos que podem ser instituídos ou majorados por meio de lei complementar, conforme disposto no texto constitucional. São eles: Contribuição Social Residual, no artigo 195, §4º; Empréstimo Compulsório, no artigo 148; Imposto sobre grandes fortunas, no artigo 153, VII; e o Imposto Residual presente no artigo 154, I. (BRASIL, 1988).

Ainda de acordo com o texto constitucional, em seu art. 62, §2º, a Medida Provisória poderá ser utilizada em determinados casos para o exercício da competência tributária, desde que atendidos dois requisitos, são eles: a) o Imposto deve ser instituído por meio de Lei Ordinária, pois conforme o art. 62, §1º, III, da CRFB, é vedada à Medida Provisória tratar de matéria reservada à Lei Complementar; b) em se tratando de impostos, excetuando-se o IEG, II, IE, IOF e IPI, é necessário que a Medida Provisória que os criar seja convertida em lei até o final do exercício financeiro, para que possa produzir efeitos no exercício subsequente. (BRASIL, 1988).

4.3 Hipóteses de Incidência do ITCMD

4.3.1 Na Constituição Federal de 1967

O texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 dispunha sobre a incidência de uma espécie de imposto sobre as transmissões da propriedade sobre bens imóveis ou direitos reais a qualquer título.

Nos termos do artigo 24, inciso I, competia aos Estados e Distrito Federal decretar impostos sobre: “I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;”. (BRASIL, 1967).

Como visto, havia a previsão de um único imposto para transmissão, fosse ela *inter vivos* (referentes a atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas) ou *mortis causa* (herança e legados, em virtude do falecimento de uma pessoa natural), que era de competência dos Estados e Distrito Federal.

A partir da leitura do referido diploma, pode-se inferir que a hipótese de incidência eleita pelo legislador constitucional para proporcionar o fato gerador do imposto era: a) a transmissão, a qualquer título (oneroso ou gratuito), de bens imóveis por natureza e acessão física; b) a transmissão, a qualquer título (oneroso ou gratuito), de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; c) a transmissão, a qualquer título (oneroso ou gratuito), sobre direitos à aquisição de imóveis. (BRASIL, 1967).

4.3.2 Na Constituição Federal de 1988

Desde a promulgação da Constituição em vigor, houve uma bipartição na competência do imposto relativa à transmissão da propriedade sobre bens imóveis ou direitos reais a qualquer título.

Assim, quando a transmissão decorrer de evento *causa mortis* ou evento não oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, será de competência estadual, conforme disposto no artigo 155. Já a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens imóveis, passou a ser de competência dos Municípios, de acordo com o art. 156, ambos da Constituição Federal. Vejamos o que diz o texto constitucional:

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

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

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (BRASIL, 1988).

Como visto a Constituição Federal, quando inovou em sua redação, não criou novo imposto ao bipartir a competência, mas apenas desmembrou deixando com os Estados a competência de tributar sobre a transmissão *causa mortis* ou doação, e com os Municípios as demais.

Dessa forma, importa salientar as hipóteses de incidência definidas pelo legislador como fato gerador do ITCMD, como visto no capítulo anterior deste trabalho, quais sejam: a) transmissão de quais quer bens ou direitos decorrentes do

evento morte; b) transmissão não onerosa de quaisquer bens ou direitos (doação). (BRASIL, 1988).

4.3.3 Na Lei 5.123, de 27 de janeiro de 1989, do Estado da Paraíba

A lei nº 5.123 de 27 de janeiro de 1989, do Estado da Paraíba, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 33.341, de 27 de setembro de 2012, traz a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos.

Balizando-se pelo texto constitucional, a Assembleia Legislativa do Estado aprovou o texto legal para instituição e determinações acerca do ITCMD (ou ITCD). Nessa lei constam todos os elementos constitutivos do imposto, dentre os quais estão presentes as hipóteses de incidência.

Como fatos geradores, que ensejarão a cobrança deste imposto, o legislador estadual, nos artigos 2º e 3º, elegeu as seguintes hipóteses:

Art. 2º O imposto de que trata o artigo anterior incide sobre a transmissão “causa mortis” ou a doação, a qualquer título, de:

I - propriedade ou domicílio útil de bem imóvel;

II - direitos reais sobre bens imóveis;

III - bens móveis, títulos, créditos e respectivos direitos.

Parágrafo único - Para efeito desta Lei, a doação abrange:

a) a desistência ou renúncia de herança ou legado por ato de liberalidade que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos;

b) qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos, inclusive cessão por ato de liberalidade.

Art. 3º Incluem-se entre as hipóteses definidas no artigo anterior, além de outras estabelecidas em regulamento:

I - a sucessão legítima ou testamentária de bens imóveis situados no Estado e de direitos a eles relativos;

II - a sucessão legítima ou testamentária de bens móveis, títulos e créditos, quando o inventário ou arrolamento se processar neste Estado;

III - a doação, a qualquer título, de bens imóveis e respectivos direitos e de bens móveis, títulos, créditos e direitos a eles relativos;

IV - a instituição de usufruto ou a sua extinção;

V - a sentença declaratória de usucapião;

VI - a reversão dos bens ao patrimônio do doador ou de terceiro, por morte do donatário;

VII - a incorporação de bem móvel ou imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica;

VIII - a transferência de bem móvel ou imóvel do patrimônio de pessoa jurídica para o de qualquer dos seus sócios, acionistas ou respectivos sucessores;

IX – a quota-parte que exceder ao valor da meação do patrimônio comunal em virtude da separação judicial, separação extrajudicial ou falecimento;

X - a divisão para extinção de condomínio, quando for recebida, por qualquer condômino, quota-parte material que excede ao valor da quota-parte ideal.

Parágrafo único. Nas transmissões “causa mortis” e nas doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários, donatários, fiduciários e fideicomissários. (PARAÍBA, 1989).

Como se depreende da leitura minuciosa dos incisos referentes aos fatos eleitos enquanto hipótese de incidência, no art. 3º, inciso V, tem-se que, além da transmissão *causa mortis* e doação, a “sentença declaratória de usucapião” está englobada entre os fatos geradores do ITCMD (PARAÍBA, 1989). Embora, como visto anteriormente, as hipóteses de incidência do referido imposto já tenham sido previamente delimitadas pela Constituição Federal em seu artigo 155, I.

Cumprido esclarecer, ainda, que, conforme prevê o art. 146, III, “a”, da CRFB/88, cabe exclusivamente à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária no que tange a fatos geradores dos impostos dispostos na Constituição.

Pelo que se observa, ao legislador estadual foi dada a competência tributária para instituição do referido tributo, tendo sido definidos constitucionalmente os limites para tanto, principalmente as hipóteses de incidência, evitando-se os conflitos de competência entre os Entes Federativos.

4.4 A Constitucionalidade do inciso V, art. 3º, da Lei 5.123/89

A supremacia constitucional é a base de sustentação do próprio Estado Democrático de Direito, pois ela assegura o respeito à ordem jurídica, e, ainda, garante a efetivação dos valores sociais.

É imprescindível, nesse contexto, a existência de uma Constituição formal, sendo necessário compreendê-la como norma jurídica fundamental, rígida e suprema, a fim de que possa distingui-la das leis comuns. Por conseguinte, decorre exatamente dessa rigidez constitucional a distinção entre as leis constitucionais (superiores ou supremas) e as leis comuns (inferiores), existindo entre elas, necessariamente, uma relação hierárquica.

Tal supremacia nos leva ao fato de que todas as normas jurídicas devem compatibilizar-se, formal e materialmente, com a Constituição. Caso contrário, a norma lesiva ao preceito constitucional deve ser invalidada e afastada do sistema jurídico, como meio de assegurar a supremacia do texto Maior (CUNHA-JÚNIOR, 2015).

Como visto no item 4.3.3, que trata acerca da hipótese de incidência do ITCMD, bem como no capítulo anterior – item 3.3.3 – quando visto acerca do fato gerador do referido imposto, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, I, restringiu a incidência do ITCMD apenas aos casos de “transmissão *causa mortis*” ou “transmissão por doação” de quaisquer bens ou direitos, definindo dessa forma o seu fato gerador. O mesmo artigo constitucional determina, ainda, quais serão os sujeitos ativos, aqueles competentes a instituir tal imposto, quais sejam: os Estados e o Distrito Federal.

Tendo sido autorizados pela Constituição Federal a instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, a Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba, como visto no item anterior, editou a Lei 5.123/89, regulamentada por meio do Decreto nº 33.341/2012. Para tanto a referida casa legislativa o fez de forma a incluir dentre os fatos geradores do ITCMD (ou ITCD) a sentença declaratória da usucapião (art. 3º, V, da lei estadual 5.123/89).

Destarte, a sentença declaratória de usucapião, como visto exhaustivamente no item 4.1 deste capítulo, não se trata de transmissão *causa mortis*, nem tampouco doação de bens ou direitos, ao contrário, é meio de aquisição originária da propriedade sobre bens.

Deve-se ter em mente, como visto quando tratado acerca das características da Competência Tributária, item 4.2.1.4 da inalterabilidade, que os limites referentes à criação dos tributos estão determinados na Constituição Federal, e, portanto, não poderá ser modificada por nenhuma norma infraconstitucional. Ainda, destaque-se que a lei de instituição do tributo há de ser fiel à materialidade constitucionalmente posta, porque, dessa forma, evita-se invasão de competência tributária.

Assim, é flagrante a inconstitucionalidade de tal dispositivo, visto que a Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba desobedece ao texto constitucional, tributando fato não autorizado pela Lei Maior, qual seja: transmissão da titularidade de propriedade adquirida por usucapião.

Diante disso, buscou-se pesquisar acerca das disposições das leis do ITCMD vigentes em todos os estados da federação. A partir de pesquisa minuciosa na legislação dos 26 estados, bem como do Distrito Federal, foi possível perceber que o único estado que realiza a cobrança do referido imposto sobre a “sentença de usucapião” é o Estado da Paraíba. Isso leva ao fortalecimento da tese acerca da impossibilidade de incidência do ITCMD sobre esse fato gerador, uma vez que não há qualquer autorização constitucional aos Estados para fazê-lo.

Fato importante observado foi que alguns estados já tiveram, em seus Códigos Tributários, tal previsão. Como exemplo, pode-se citar o estado de Alagoas, que na Lei 4.418 de 27 de dezembro de 1982, em seu art. 203, inciso VI, trazia a seguinte redação: “Art. 203. Incluem-se entre as hipóteses de incidência, as transmissões resultantes de: VI - aquisição por usucapião” (ALAGOAS, 1982). Esse texto foi oportunamente revogado, a partir da Constituição de 1988, pela edição da Lei nº 5.077/89 – Novo Código Tributário do Estado de Alagoas.

Importa salientar que tais legislações foram editadas à luz da Constituição de 1967, que, como visto no item 4.3.1 deste trabalho, autorizava os estados a instituírem imposto sobre a “transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis” (BRASIL, 1967). Desse modo, pode-se inferir que o Estado da Paraíba editou lei inconstitucional, visto que tem como balizador o texto constitucional revogado.

Por fim, destaque-se que, conforme tratado no item 4.3.1, sob a luz da Constituição de 1967, havia apenas um imposto que incidia sobre transmissões da propriedade de bens a qualquer título, bem como de direitos reais, e, ainda, sobre direitos à aquisição. Ainda, no item 3.3.1, do capítulo 2 deste trabalho, quando tratou-se acerca do sujeito ativo do ITCMD, a partir da Constituição de 1988 houve a bipartição de tal competência, dando-se origem ao ITCMD, de competência dos estados, e ao ITBI, de competência dos municípios.

Porquanto os estados tenham ficado com a tributação sobre as transmissões a título gratuito, bem como aquelas decorrentes de *causa mortis*, aos municípios foi dada a competência tributária sobre as transmissões “‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”, conforme disposto no artigo 156 da Constituição Federal. (BRASIL, 1988).

Ao passo que a casa legislativa da Paraíba instituiu como fato gerador do ITCMD a sentença declaratória de usucapião, houve uma extrapolação da competência para tributar. Assim, é evidente a usurpação de competência realizada pelo estado da Paraíba ao tributar, com o ITCMD, as aquisições de propriedade por meio de sentença declaratória de usucapião.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme visto, os princípios e normas tributárias, previstos na Constituição Federal, são instrumentos parâmetro da constitucionalidade, onde o desrespeito a qualquer que seja deles, ensejará a discussão da (in)constitucionalidade do referido dispositivo.

Assim, o regramento constitucional fora violado e os limites ao poder de tributar estabelecidos pelo artigo 155, inciso I, da CRFB/88, quando do estabelecimento da hipótese de incidência do ITCMD, foram desrespeitados.

Diante do exposto, ficou demonstrado que a hipótese de incidência do Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD –, definida constitucionalmente, é a transmissão diante do evento morte, ou, ainda, a título gratuito.

Dessa forma, tratando-se a usucapião, de meio de aquisição originária da propriedade, quando o detentor da posse reivindica a sua propriedade, diante de proprietário desidioso, fica evidente que não há, na usucapião, transmissão *causa mortis*, nem tampouco doação. Portanto, não se enquadrando ao texto constitucional, assim, a previsão da Lei 5.123/89, do Estado da Paraíba, que define a sentença declaratória de usucapião enquanto fato gerador a ensejar a cobrança do ITCMD.

Nessa ótica, não poderia o Estado da Paraíba, não obstante sua Competência Tributária para instituição do ITCMD, prever fato gerador em desrespeito aos ditames da Constituição Federal de 1988. O inciso V, art. 3º da Lei 5.123/89 deveria, ter sido revogado por ter sido elaborado de acordo com a Constituição Federal de 1967, e ser incompatível com a nova ordem Constitucional (CRFB/88).

Destaque-se, ainda, que a Paraíba é o único estado que atribui à sentença declaratória de usucapião a hipótese de incidência do ITCMD. Assim, a análise acerca das previsões legislativas de alguns estados da federação, no que tange ao referido imposto, tem-se que tal previsão fora prontamente excluída das legislações estaduais, uma vez que anacrônica diante da novidade constitucional, a qual dividiu tal competência surgindo dois impostos, um de competência estadual e outro municipal.

É imprescindível a adequação da Lei estadual nº 5.123/89 para que a segurança jurídica seja privilegiada, assegurando as garantias constitucionais em favor dos contribuintes, que hoje suportam ônus fiscal indevido. Para tanto, conforme se depreende dos resultados analisados nesta pesquisa, sugere-se que seja alterado esse diploma legal pela declaração da inconstitucionalidade do inciso V, art. 3º, da referida lei paraibana, com o fito de afastá-lo do ordenamento jurídico, excluindo-se, por fim, das hipóteses de incidência do ITCMD a sentença declaratória da usucapião.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Lei nº. 4.418/1982. **Código Tributário do Estado do Alagoas**. 1982. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116656>>. Acesso em junho de 2018.

_____. Lei nº. 5.077/89. **Código Tributário do Estado do Alagoas**. 1989.

Disponível em:

<<http://intranet.cbm.al.gov.br/app/webroot/arquivos/legislacao/Lei%205.077%20Codigo%20Tributario%20AL.pdf>>. Acesso em junho de 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

BRASIL. **Código Civil**. 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110406.htm>. Acesso em abril de 2018.

_____. **Código de Processo Civil**. 2015. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em abril de 2018.

_____. **Código Tributário Nacional**. 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em abril de 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em abril de 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em junho de 2018.

_____. **Emenda Constitucional nº. 19/2002**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc39.htm>. Acesso em maio de 2018.

_____. **Emenda Constitucional nº. 42/2003**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em abril de 2018.

_____. **Lei de Registros Públicos**. 1973. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6015compilada.htm>. Acesso em abril de 2018.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2000. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em abril de 2018.

_____. **Resolução 9/92**. Brasília: Senado Federal, 1992. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em maio de 2018.

_____. STF. Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC-MC 8/DF. Relator: Ministro Celso de Mello. DJ: 04/04/2003. **JusBrasil**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14696236/medida-cautelar-na-acao-declaratoria-de-constitucionalidade-adc-8-df>>. Acesso em maio de 2018.

_____. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 712-2/DF. Relator: Ministro Celso de Mello. DJU 19/02/1993. **JusBrasil**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/750567/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-712-df>>. Acesso em maio de 2018.

_____. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 939-7/DF. Relator: Ministro Sydney Sanches. DJ: 18/03/1994. **JusBrasil**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/748749/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-939-df>>. Acesso em maio de 2018.

_____. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 551/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ: 14/02/2003. **JusBrasil**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772507/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-551-rj>>. Acesso em maio de 2018.

_____. STF. **Súmula 391**. 1964. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=4066>>. Acesso em maio de 2018.

_____. STF. **Súmula 435**. 1964. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=4233>>. Acesso em maio de 2018.

_____. STF. **Súmula 590**. 1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=3556>>. Acesso em maio de 2018.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

CARDOSO, Beatriz. **Princípios do Direito Tributário Brasileiro**. 2017. Disponível em: <<https://beacardoso.jusbrasil.com.br/artigos/459419930/principios-do-direito-tributario-brasileiro>>. Acesso em maio de 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paul de Barros. **Curso de direito tributário**. 16.ed. São Paulo: Sariva, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Fiscal e Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

DONIZETTI, Elpídio & QUINTELLA, Felipe. **Curso Didático de Direito Civil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil 2: contratos em espécie e direito das coisas**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MATOS, Francisco de Castro. **Direito Tributário: princípios, imunidades, competências e espécies de impostos**. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/52802/direito-tributario-principios-imunidades-competencias-e-especies-de-impostos>>. Acesso em maio de 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária, v.14, 1989.

MINARDI, Josiane. **Tributário: teoria e prática**. 7.ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 20.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Alexandre Machado. **Princípios do Direito Tributário**. 2015. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866>. Acesso em maio de 2018.

PARAÍBA. **Decreto nº. 33.341/2012**. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/61-decretos-estaduais/itcd/907-decreto-n-33-341-de-27-de-setembro-de-2012>>. Acesso em abril de 2018.

_____. **Lei nº 5.123/1989**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=145077>>. Acesso em abril de 2018.

PINTO, Nelson Luiz. **Ação de usucapião**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1987.

RIBEIRO, Benedito Silvério. **Tratado de usucapião**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. V.1 e 2.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.