

DIREITO CONSTITUCIONAL AO RECEBIMENTO DE HERANÇA E O ITCMD: CONTRIBUIÇÕES JURÍDICAS DE POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS

CONSTITUTIONAL RIGHT TO RECEIVE INHERITANCE AND ITCMD: LEGAL CONTRIBUTIONS OF PUBLIC TAX POLICIES

Hugo Thamir Rodrigues-
Marli Daniel*

RESUMO

Objetiva-se identificar, a partir da observação da evolução da propriedade e transmissão, a forma com que preserva a riqueza acumulada, apontando contribuições para a formação de contribuições jurídicas de políticas públicas tributárias. O trabalho é desenvolvido confrontando os conflitos suscitados nos tribunais brasileiros, quanto à necessidade de comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do Imposto de Transmissão “Causa Mortis” e Doação. Tal ação é condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz do artigo 192 do Código Tributário Nacional e do artigo 659, § 2º, do Código de Processo Civil, com os preceitos da justiça fiscal. Para estruturação das ideias, optou-se pelo método de investigação dedutivo e pela técnica de pesquisa bibliográfica. Como resultado, verificou-se que um sistema tributário é um indutor das políticas públicas, servindo de mecanismo corretivo das desigualdades e de instrumento para concretização da justiça social.

Palavras-chave: Desigualdades sociais; Direito Tributário; Inclusão Social; Justiça Fiscal.

ABSTRACT

The objective is to identify, from the observation of the evolution of property and transmission, the way in which it preserves accumulated wealth, pointing out contributions to the formation of legal contributions of tax public policies. This work's development lays in confronting the conflicts raised in the Brazilian courts, regarding the need to prove, in the summary listing, the payment of the “causa mortis” transmission tax and donation. Such action is a condition for the approval of the sharing or issuance of the award letter, in light of the article 192 of the National Tax Code and article 659, § 2, of the Civil Procedure Code, with the precepts of tax justice. In order to structure the ideas, it was opted for the deductive investigation method and the bibliographic research technique. As a result, it appears that the tax system is an inducer of public policies, serving as

* Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade de Santa Cruz do Sul/RS (UNISC). Professor do PPGD da UNISC – Doutorado e Mestrado. Coordenador do grupo de pesquisa Direito tributário e políticas públicas de desenvolvimento e inclusão social, vinculado ao PPGD da UNISC. Membro (subcoordenador) do Conselho de Ética na Pesquisa (CEP) da UNISC. Membro do Comitê de Ética no Uso de Animais da UNISC. Membro do Conselho Editorial da Edunisc. Professor das disciplinas de Direito Tributário I e de Direito Tributário II do Curso de Direito (graduação) da UNISC. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5161861990022466>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8286-8019>. E-mail: hugo.thamir@terra.com.br.

** Doutoranda no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC). Mestre em Direito pela Universidade de Passo Fundo UPF). Servidora do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS) – Campus Erechim. Advogada. O presente trabalho foi realizado com apoio do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS) – Campus Erechim. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0334276393147484>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5874-0341>. E-mail: marliadv36@gmail.com.

a corrective mechanism for inequalities and as an instrument for the realization of social justice.

Key-words: Social Differences; Tax Law; Social Inclusion; Tax Justice.

INTRODUÇÃO

O direito sucessório teve espaço no texto constitucional brasileiro somente com a atual Constituição Federal. Ao garantir o direito de herança no inciso XXX, do art. 5º, o direito de herança foi elevado ao patamar dos direitos fundamentais, passando a fazer parte do rol de direitos importantes para erradicar a pobreza e a marginalização, bem como, possui papel fundamental para promover o bem de todos, ao lado de outros direitos sociais, como a saúde, a educação, o trabalho, a moradia, o lazer, igualmente importantes para a construção de uma sociedade livre e justa¹.

Reconhecer o direito de herança como preceito fundamental ao Estado Democrático de Direito é a forma com que o legislador encontrou para proteger determinadas categorias de pessoas. Significa garantir o aumento e o acúmulo da riqueza, permitindo que os bens possam ser transmitidos sob o manto da preservação da família, tida até os dias atuais como base da sociedade.

Ao gerar a perpetuidade do patrimônio por meio da herança, é preciso considerar que a necessidade de se conjugar tal instituto com os princípios constitucionais é imprescindível. Deve-se, especialmente correlacioná-lo com o da solidariedade, revelada não só pelo dever de assistência da família, mas, também, pela função social da propriedade, por inovações trazidas a posteriori e que remetem a outro assunto interessante: o dever fundamental de pagar impostos, sendo essa a forma de todos contribuírem para a manutenção do Estado.

Em linhas gerais, objetiva-se analisar de que forma evoluiu a propriedade e a sua transmissão, sempre resguardando a preservação da riqueza acumulada, para compreender o conflito suscitado em inúmeros julgamentos no Superior Tribunal de Justiça (STJ), quanto à necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz do artigo 192 do Código Tributário Nacional (CTN)² e do artigo 659, § 2º, do Código de Processo Civil (CPC),³ sob o prisma da justiça fiscal.

Essas questões têm gerado entendimentos e conflitos de leis que reforçam a incontestável proteção ao direito de propriedade em detrimento da luta contra a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais. Sendo assim, o estudo encontra aparo

¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. Brasília, DF. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 10 fev. 2021.

² BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 10 fev. 2021.

³ BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de Março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 14 de nov. de 2021.

na função fiscal e extrafiscal do ITCMD, no qual a função primeira tem por objetivo fornecer ao Estado condições de existência, retirando riqueza daqueles cidadãos que a possuem e transferindo-a para o Estado. Por outro viés, na função extrafiscal, o objetivo é diverso, não estando focado apenas na riqueza, mas, sim, em fomentar ações para proteger aquela parcela da população economicamente vulnerável, com vistas a reduzir as desigualdades sociais existentes.

Para tanto, optou-se pelo método de investigação dedutivo e pela técnica de pesquisa bibliográfica. A partir dessas premissas iniciais, o estudo está estruturado a partir de três dimensões fundamentais: na primeira, aponta a evolução e as transformações ocorridas a respeito da propriedade e as diferentes implicações que essas representam na sociedade; na segunda, analisa-se o conflito suscitado em inúmeros julgamentos no STJ, quanto à necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do ITCMD, condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz do artigo 192 do CTN⁴ e do artigo 659, § 2º, do CPC,⁵ pré-requisitos para a finalização do processo de partilha pelos herdeiros.

Por fim, confronta-se o papel da tributação, especialmente do ITCMD, no que tange às transmissões *causa mortis* quanto à concretização da justiça social. Defende-se que as alíquotas do ITCMD não devem ser irrisórias, pois tendem a agravar a desigualdade com o passar das gerações, mas também que a incidência do tributo seja clara, quanto ao fato gerador e em relação ao momento da sua incidência.

Os argumentos são trazidos com base na leitura sistemática dos princípios constitucionais e, do ponto de vista de um Estado Democrático de Direito, cuja função primordial deve ser a atenuação das desigualdades sociais. Seu enfrentamento deve ser por meio de mecanismos jurídicos que preservem a isonomia e a igualdade perante a lei, conforme determina o texto constitucional, a fim de não acentuar as desigualdades existentes e persistentes.

Breve evolução da propriedade no Brasil

A partir do momento em que o homem, por meio dos mitos sociais, elevou a condição de sobrevivência humana à necessidade de aquisição de bens materiais como forma de se sobrepôr frente aos demais Estados e, deu valor a esses, definindo, posteriormente, isso como uma categoria de bens de propriedade particular, pode-se dizer que o curso da história da propriedade foi alterado. As transformações ocorridas mudaram drasticamente o conceito de terra, passando a despertar disputas em nome de um desejo maior de dominação. A propriedade particular passou a ser desejada até os dias de hoje, não só como representação de poder econômico, mas, sobretudo, por representar dignidade aos que a detém⁶.

Grande parte do que se vive como indivíduos, também é externalizada na forma de

⁴ BRASIL, 1966.

⁵ BRASIL, 2015.

⁶ AUGUSTO, Eduardo Agostinho Arruda. *Registro de imóveis: retificação de registro e georreferenciamento, fundamento e prática*. São Paulo: Saraiva, 2013.

coletividade, como continuidade da evolução das relações que as sociedades antecessoras tiveram com as questões relacionadas com a posse e com a propriedade. No momento em que se assumiu um modelo judaico-cristão, também se assumiu ideias, valores e mitos que sustentaram, ao longo da história, os pensamentos liberais e a estrutura do modelo capitalista, no qual a propriedade ultrapassou as meras necessidades humanas de abrigo e segurança, tornando-se, na atualidade, alvo da exploração financeira imobiliária, que subestima o alto custo social pela escassez de moradia digna a muitos⁷.

Nessa realidade, o conceito de propriedade, embora antigo quanto à ideia de família, vem sofrendo transformações, mesmo que não seja ainda possível dissociar a ideia de lar sem a materialidade de uma moradia, cuja forma de ocupação e domínio, depende da lei vigente e de um determinado local. O direito de propriedade e suas implicações, “modifica-se ao sabor das injunções econômicas, políticas, sociais e religiosas”, relegando a muitos esse direito básico⁸.

Com a evolução das sociedades e com a valoração do princípio da dignidade humana, estabeleceram-se novos paradigmas para a função social da propriedade, de tal forma que a moradia passou a pertencer ao rol de direitos considerados indispensáveis a uma existência digna. Muitas vezes, tal direito confunde-se com a dimensão patrimonial, que, não se vincula, necessariamente, a direitos de personalidade, mas, sim, está destinada a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, tal qual a liberdade, a igualdade e a justiça, valores supremos de uma sociedade comprometida com a harmonia social.

É sabido que o ser humano, de qualquer época, sempre está em busca da felicidade, daquilo que lhe traz segurança e plenitude, independentemente dos valores que a sociedade imprima para determinada coisa. Também é consenso que a propriedade registrada fornece a segurança necessária para lançar qualquer oposição imediata a quem possa pôr em risco tal situação, contudo, isso somente ocorre se exercida respeitando-se o cumprimento da sua função social⁹.

A Constituição Federal prevê em seu art. 5º, inciso XXII, que é garantido a todos os brasileiros e estrangeiros no Brasil o direito de propriedade. Significa dizer, que o seu conteúdo é amplo, porém, para que a propriedade seja plena quanto aos direitos que confere ao seu titular, deve respeitar a legislação vigente¹⁰.

Por isso, o caput do art. 1.228 do Código Civil não define a propriedade, mas descreve as faculdades que o proprietário detém dentro dessa complexa relação jurídica, quanto aos direitos e deveres, permitindo utilizar o bem, irrestritamente, desde que, sua conduta esteja enquadrada para atender a função social. Em outras palavras, “os direitos inerentes à propriedade não podem ser exercidos em detrimento da sociedade ou contra

⁷ DRUMMOND, Carlos. *Nos EUA, uma nova bolha imobiliária ameaça criar outra crise*. Carta Capital. Publicado em 20 de jun. de 2017. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/186-noticias/noticias-2017/568840-nos-eua-uma-nova-bolha-imobiliaria-ameaca-criar-outra-crise>. Acesso em: 01 fev. 2021.

⁸ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. Direitos Reais. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

¹⁰ BRASIL, 1988.

as aspirações sociais”¹¹. Além disso, pela lei brasileira, a propriedade imóvel se adquire pela transcrição do título de transferência no registro de imóveis, pelo qual, confere ao seu possuidor também o ônus pelos encargos que recaírem sobre a propriedade.

Nesse processo de formação do conteúdo da propriedade, tem-se uma mescla de conteúdos de Direito Público e de Direito Privado que, cada vez mais, caminham para a confirmação dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Embora a previsão da obrigatoriedade do registro perante o Registro de Imóveis tenha sido consolidada como garantia fundamental, é importante reter o olhar para o Art. 170, II e III bem como para o princípio informador da ordem econômica, constante do Art. 182 e 183 da CF¹². Da mesma forma, deve-se atentar para outras previsões constitucionais que, igualmente, conferem respaldo aos verdadeiros interesses que circundam os requisitos da aquisição da propriedade, ou seja, respaldam a base formadora para a incidência de certos tributos.

Além disso, embora o registro imobiliário não seja a única forma de aquisição e comprovação da propriedade imóvel, esse é imprescindível para se preservar a continuidade nas relações familiares e comerciais e para conferir eficácia *erga omnes* perante o fisco e perante terceiros bem como configura segurança jurídica indispensável para o não perecimento de direitos. O ato consolidado pelo registro imobiliário, então, torna pública a transação imobiliária, permitindo afirmar a boa-fé dos envolvidos e consolidar as demais obrigações que daí decorrem.

Quando a forma de aquisição da propriedade ocorre pela *causa mortis*, o registro público passa a ser um divisor de águas para a incidência do ITCMD. Com a alteração legislativa introduzida no § 2º, do Art. 659, do Código de Processo Civil (CPC) de que¹³

§ 2º Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação, será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida, serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do § 2º do art. 662.

Veja que o artigo em questão possibilitou que a comprovação do pagamento dos tributos incidentes sobre a transferência da propriedade ocorre ao final do processo, após a lavratura e a expedição do formal de partilha.

Nesse sentido, o Art. 662 dispõe que: “No arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio”. Percebe-se que o momento da comprovação do pagamento do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário está definido diferentemente do que é definido para o caso de arrolamento sumário. Logo, no inventário, a parte precisa se manifestar previamente ao julgamento da partilha quanto à comprovação do recolhimento do impos-

¹¹ FIÚZA, César. *Direito Civil: curso completo*. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

¹² BRASIL, 1988.

¹³ BRASIL, 2015.

to de competência da Fazenda Estadual previsto no Art. 155, I da CF¹⁴.

Já, para o caso do arrolamento sumário, que comporta aquelas situações em que inexistia testamento e a de que o valor dos bens não ultrapasse 1.000 salários mínimos, ou ainda, existindo herdeiro incapaz que não haja oposição dos interessados ou do Ministério Público, o legislador preferiu facilitar o trâmite processual, oportunizando a comprovação do recolhimento do tributo ao final do processo.

É nesse contexto, e da dimensão constitucional do direito de herança, previsto na Constituição Federal de 1988, que se faz necessário analisar o conflito suscitado em inúmeros julgamentos no Superior Tribunal de Justiça (STJ), quanto à necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz do artigo 192 do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁵ e do artigo 659, § 2º, do Código de Processo Civil de 2015 (CPC)¹⁶ como pré-requisitos para a finalização do processo de partilha pelos herdeiros, o que será analisado no próximo tópico.

O conflito de leis e a proteção ao direito de propriedade

Como pontuado no item anterior, o tópico se propõe analisar o conflito suscitado em inúmeros julgamentos no Superior Tribunal de Justiça (STJ), quanto à necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do ITCMD como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz do artigo 192 do CTN¹⁷ e do artigo 659, § 2º, do CPC de 2015 como pré-requisitos para a finalização do processo de partilha pelos herdeiros¹⁸.

Inicialmente, se faz necessário pontuar que o CTN, recepcionado pela Lei nº 5.172 de 5 de outubro de 1966, embora seja uma lei ordinária, possui status de lei complementar, isso em função da época em que o código foi criado. Na época de criação do CTN, vigorava a Constituição de 1946, na qual não figuravam as leis complementares¹⁹.

Pode-se dizer que as normas gerais de direito tributário foram afetadas por diferentes momentos na história do direito brasileiro, com amplos debates, no entanto, não se tem aqui o objetivo de esgotar todas as posições defendidas. O que se pretende é trazer para o debate que as normas gerais de direito tributário surgiram, basicamente, para demarcar, inicialmente, as competências em matéria de arrecadação, dirimindo os conflitos de competência existentes entre as esferas de poder de tributar²⁰.

Parte-se na noção de que foi a partir da Constituição de 1967 que o CTN precisou passar a ser tratado como lei complementar por conta da sua matéria, ou seja, por tratar das normas gerais de Direito Tributário e, somente, com a CF de 1988, passou a ser

¹⁴ BRASIL, 1988.

¹⁵ BRASIL, 1966.

¹⁶ BRASIL, 2015.

¹⁷ BRASIL, 1966.

¹⁸ BRASIL, 2015.

¹⁹ Idem.

²⁰ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional e Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

considerado lei complementar, por força das disposições do art. 146, III da CF²¹. Embora, como já referido, formalmente, seja uma lei ordinária e a CF não tenha conseguido eliminar por completo todos os conflitos existentes sobre a matéria²².

A partir de um sentido amplo, pode-se dizer que todas as leis são complementares à Constituição, por outro viés, a partir do olhar mais estrito e de uma leitura sistemática, percebe-se que as leis complementares estão submetidas ao regime jurídico inscrito nos arts. 59 e 69 da CF, ou seja, a lei complementar é submetida a um processo legislativo jurídico-formal que enlaça tanto critérios constitucionais de direito material, quanto critérios de conteúdo formal, de modo que ambos servem para operacionalizar determinadas matérias que estarão condicionadas à regulação própria²³.

Em termos de hierarquia, essas terminologias se prestam para dizer que uma norma é inferior a outra, sendo que a segunda regula a forma pela qual outra norma jurídica é criada, assim como, em certa medida, também limita o conteúdo dessa última, de modo que uma norma apenas determina o processo mediante o qual outra norma é produzida ou, também, noutra variável, o conteúdo da norma a ser produzido torna-se válido, porque foi criado na forma estabelecida por outra norma que funciona como o seu fundamento ou razão de validade²⁴.

Para o debate aqui proposto, interessa dizer que as normas gerais em direito tributário servem para evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes. Nesse sentido, o art. 146, III, “a” da CF, ao determinar a criação de normas gerais dispendo sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição, essas somente serão constitucionais se comparecerem no sistema para especificar os limites do inciso I, isto é, para prevenir conflitos de competência entre as pessoas políticas.²⁵ Por isso, é preciso superar a rigidez do texto constitucional a fim de ser possível avançar para um debate que de fato possibilite concretizar os preceitos do Estado Democrático de Direito²⁶.

Cabe destacar no debate que as normas gerais de direito tributário servem também para dar segurança jurídica, ante a impossibilidade espontânea de, por si só, dar respostas às exigências da justiça. Por isso, diante da situação posta perante os tribunais brasileiros quanto à necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do ITCMD como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz do artigo 192 do CTN e do artigo 659, § 2º, do CPC²⁷ como pré-requisitos para a finalização do processo de partilha pelos herdeiros, faz-se necessário pontuar também o que dispõe o Art. 192 do CTN: “Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens

²¹ BRASIL, 1988.

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990.

²³ BRASIL, 1988.

²⁴ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. *Revista de Direito Público*, São Paulo: RT, 1975.

²⁵ BRASIL, 1988.

²⁶ TORRES, Heleno Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional: hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 84, 2003.

²⁷ BRASIL, 2015.

do espólio, ou às suas rendas”²⁸.

Igualmente importante destacar o que dispõe o Art. 659, §2º do CPC²⁹

Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação, será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida, serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do §2º do art. 662 [...].

Considere-se o que estabelece o referido artigo³⁰:

Art. 662. No arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio.

§ 1º A taxa judiciária, se devida, será calculada com base no valor atribuído pelos herdeiros, cabendo ao fisco, se apurar em processo administrativo valor diverso do estimado, exigir a eventual diferença pelos meios adequados ao lançamento de créditos tributários em geral.

§ 2º O imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros.

Assim, como visto anteriormente, no direito positivo brasileiro, os limites e as competências para se criar ou arrecadar determinado tributo são regidos por diferentes normas constitucionais e infraconstitucionais. Por isso, em se tratando de matéria que versa sobre direito tributário, não se pode interpretá-la isoladamente, mas, sim, em conjunto com os demais signos presuntivos indicados no texto da Constituição, pois é ela que demarca o processo de positivação do direito.

Dito isso, importante destacar também que o CPC, instituído pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, em seu art. 926 estabeleceu que: “Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”³¹. Ao estabelecer esse novo paradigma para o sistema jurídico brasileiro, ressalta-se a importância da segurança jurídica e do papel dos tribunais superiores quando suscitado divergência quanto à interpretação de normas e, em especial, de conflitos de competência em matéria tributária.

Nesse sentido, a situação posta perante os tribunais superiores quanto ao momento da arrecadação do ITCMD no arrolamento sumário não deveria causar tanto desconforto por parte dos envolvidos quando se analisa os dispositivos separadamente. No entanto, independentemente do procedimento processual adotado, na sucessão causa mortis, os tributos que recaem sobre os bens do espólio e às suas rendas são todos aqueles que integram o passivo patrimonial deixado pelo *de cuius*, constituindo-se no fato gerador para a imposição do ITCMD.

Segundo às disposições do art. 192 do CTN, os responsáveis pela herança devem

²⁸ BRASIL, 1966.

²⁹ BRASIL, 2015.

³⁰ BRASIL, 2015.

³¹ Idem.

comprovar a quitação de todos os tributos referentes aos bens deixados pelo espólio e às suas rendas, sendo essa condição *sine qua non* para que o magistrado determine a homologação da partilha, possibilitando a expedição e a entrega dos formais de partilha³².

De outro modo, o art. 659, §2º do CPC deixou de condicionar a entrega dos formais de partilha ou da carta de adjudicação mediante comprovação de quitação dos tributos concernentes à transmissão patrimonial aos sucessores do *de cujos*, isso porque o arrolamento sumário comporta forma simplificada de inventário, sendo admitido somente naqueles casos onde “todos os herdeiros são maiores e capazes e concordam amigavelmente sobre a partilha ou quando for caso de herdeiro único”.³³ Ou seja, em todos aqueles casos que não houver conflito de interesses entre as partes, porquanto quis o legislador preservar a consensualidade e a celeridade na solução da causa, respeitando-se o princípio da duração razoável do processo, previsão do art. 5º, LXXVIII, da CF³⁴.

Nesse contexto, não é possível concluir que existe inconstitucionalidade formal do art. 659, §2º do CPC, pois que o dispositivo que vem sendo questionado nos tribunais superiores não trata de matéria tributária, tampouco de norma geral sobre direito tributário e, sim, versa sobre matéria tipicamente processual, com vistas a assegurar a celeridade processual quando adotado o procedimento do arrolamento sumário³⁵.

Por outra perspectiva, tal dispositivo repercute sobre o modo de cobrança do crédito tributário, no entanto, nada estabelece sobre assegurar garantias do crédito tributário. Também não afasta a incidência, isenção ou exclusão do ITCMD, apenas desloca a competência para a via administrativa fiscal, a fim de que essa adote as diligências necessárias ao recolhimento do tributo, conferindo tratamento mais célere na via judicial.

Tal compreensão é fundamental para se poder avançar sobre os requisitos que justificam certas exigências tributárias como um dever fundamental de todos para a construção do bem comum.

Estado Democrático de Direito: caminhos para a Justiça Social

O texto da Constituição Federal é claro quanto à formação do Estado brasileiro (ao menos no plano formal), constitui-se em Estado Democrático de Direito, sendo que, esse mesmo Estado, nos termos da CF, optou pelo sistema econômico capitalista e, paralelamente, evidencia que possui uma função social primordial, que, segundo os termos do inciso III, do art. 3º, busca “erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Pode-se perceber, a partir disso que o Estado, compreendido em âmbito federal, estadual, distrital e municipal, revestido dos poderes que lhe compete, deve buscar a efetivação dos direitos fundamentais a todos e, não somente a alguns, pois a expressão “Estado Democrático de Direito” deve ser tomada em sua completude. A expressão somente se concretiza quando os direitos fundamentais são acessíveis a cada um, tornan-

³² BRASIL, 1966.

³³ BRASIL, 2015.

³⁴ BRASIL, 1988.

³⁵ Idem.

do obrigatório, como dever do Estado, a disponibilidade de direitos sociais.

Segundo Streck e Morais³⁶, pode-se dizer que tal modelo de Estado representa um avanço em relação ao Estado Social de Direito, fomentando a democracia, a qual “contém e implica, necessariamente, a solução do problema das condições materiais de existência”. Salientam, que, dentre os princípios do Estado democrático de Direito encontra-se “a Justiça Social como mecanismo corretivo das desigualdades; [...] igualdade não apenas como possibilidade formal, mas, também, como articulação de uma sociedade justa”³⁷.

Sendo assim, não há como falar em Estado Democrático de Direito sem considerar pressupostos do Estado de Bem-Estar Social, que implicam que “a dignidade humana (manifestada nos pressupostos socioeconômicos) é uma condição para o exercício da liberdade”. Assim, “não há possibilidade de garantir a liberdade, se o seu estabelecimento e as garantias formais não estão acompanhadas de condições mínimas que tornem possível o seu exercício real”³⁸.

A inclusão social, por seu turno, exige a compreensão do termo desenvolvimento aplicado à seara estatal, e, em tal sentido, Eros Roberto Grau³⁹ afirma que o que comprova o desenvolvimento do povo é o aumento da qualidade de vida, o que pressupõe a redução das desigualdades sociais e, por óbvio, a inclusão social, o que exige a busca da efetivação da igualdade material (art. 3º, III, CF). Sendo assim, para falar de inclusão social, em âmbito tributário, é necessário não esquecer que a justiça social passa, obrigatoriamente, pela justiça fiscal. E, a respeito de tal assunto busca-se em Tipke e Yamashita, um referencial teórico fundamental.

Tipke e Yamashita⁴⁰ apontam que:

A justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito. Num Estado de Direito merecedor deste nome o Direito positivado em leis fiscais deve ser Ética aplicada. A moral da tributação corresponde à ética fiscal, é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um processo sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira. Também a maioria parlamentar está, num Estado de Direito, sujeita à Ética. Ela também deve observar os princípios da justiça, não podendo invocar sua força quantitativa.

Tipke⁴¹, por sua vez, após salientar que o princípio da justiça deve ser efetivado segundo a realidade social, afirma que “a justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei, no Direito Tributário pela *igualdade na distribuição da carga tributária*”. A justiça social, em suas razões e objetivos, pode ser facilmente visualizada no

³⁶ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luiz Bolzan de. *Ciência Política & Teoria do Estado*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

³⁷ Idem.

³⁸ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e os deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

³⁹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

⁴⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

⁴¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Moral Tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012.

campo do dever ser constitucional, basta uma leitura atenta da CF, o que exige, segundo o mesmo autor⁴², que as leis tributárias busquem suas diretrizes morais nos direitos fundamentais nela presentes.

A justiça fiscal deve ter o seu norte na justiça social, o que implica na obrigatoriedade do tratamento desigual dos desiguais, na erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução de desigualdades sociais e regionais. Deve, portanto, como impossível prover o subjetivismo da felicidade, servir de instrumento a que todos tenham acesso aos conteúdos do princípio da dignidade humana.

Nabais⁴³ ressalta que o princípio da igualdade fiscal é “uma expressão específica do princípio geral da igualdade”, vinculando o legislador ao seu conteúdo. Assim, cabe a ele perceber as diferenças e “fazer discriminações ou a adotar tratamentos desiguais a fim de criar um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de *chances*, dependendo do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social, educação). Seja um mínimo de igualdade como ponto de chegada ou igualdade de resultados, dependendo principalmente da satisfação dessas necessidades primárias e, complementarmente, do rendimento produtivo, dada a sua utilidade para o crescimento econômico e dos atributos pessoais, que levam a uma mais eficaz distribuição dos empregos, manifestando igualdade pela lei.

Dessas interpretações resulta que a igualdade perante a lei, prevista pelo art. 5º da CF, a qual complementa o conteúdo da igualdade material ao dizer que iguais devem ser tratados como iguais e desiguais como desiguais, ou seja, a situação posta perante os tribunais brasileiros quanto à necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do ITCMD como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz do artigo 192 do CTN⁴⁴ e, do artigo 659, § 2º, do CPC⁴⁵, sendo pré-requisitos para a finalização do processo de partilha pelos herdeiros é um exemplo claro de que o legislador quis imprimir tratamento desigual aos desiguais, servindo de instrumento para a concretização dos preceitos constitucionais.

Por isso, toma-se emprestado o pensamento de J. J. Gomes Canotilho, o qual expõe e debate a respeito do método de argumentação denominado de “metódica jurídica normativo-estruturante”, método pelo qual entende-se que a CF deve ser interpretada a partir de seu sentido semântico, dado em função das especificidades de cada caso, dentro de uma realidade espaço-temporal, o que implica que a norma é o fruto da interpretação/concretização e, por consequência, da sua própria normatividade. Tal método prescinde de uma leitura sistemática, não podendo cada dispositivo ser compreendido de forma isolada, necessitando de uma leitura conjunta e em harmonia com os princípios constitucionais⁴⁶.

⁴² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Moral Tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012.

⁴³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

⁴⁴ BRASIL, 1966.

⁴⁵ BRASIL, 2015.

⁴⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1991.

Sob o ponto de vista do Direito Tributário, é preciso conjugar esses elementos com a questão de fundo, que, no presente caso, passa por duas questões fundamentais: a primeira diz respeito à função extrafiscal do ITCMD na luta contra a desigualdade sócia; e a segunda concerne ao momento em que inicia a ocorrência do fato gerador que dá início ao prazo quinquenal de decadência para o lançamento do ITCMD nas decisões judiciais que envolvem o arrolamento sumário, assumindo também vanguarda nessa luta a favor dos menos favorecidos economicamente. Segundo aponta Piketty⁴⁷, as riquezas vindas do passado progridem automaticamente mais rápido (sem a necessidade de trabalhar) do que as riquezas produzidas pelo trabalho, sendo possível a partir da primeira poupar e acumular riqueza.

Demonstra que essa tendência gera, de maneira quase inescapável, a perpetuidade das desigualdades criadas no passado e, de certo modo, estão ligadas às heranças. A consequência disso é a de que os rendimentos do capital sempre favorecerão aqueles que já construíram grandes patrimônios ou herdaram. Por isso, dentre os mecanismos de redistribuição de renda para a diminuição das desigualdades está a tributação das heranças e/ou doações, cujos recursos podem ser redistribuídos ou direcionados para investimentos em políticas públicas que servirá para beneficiar aqueles que se enquadram em programas do governo com o objetivo de erradicar a pobreza, bem como para fortalecer a economia do país.

Percebe-se que se não existirem mecanismos capazes de equilibrar as diferenças entre aqueles que possuem altos ganhos de capital, provenientes das quantias recebidas por herança, daqueles que não as receberam, ou receberam valores muito pequenos, ocorre um desequilíbrio, culminando em uma desigualdade desencadeada pelo fator hereditário. Desse modo, o papel da tributação, aqui especialmente do ITCMD, no que tange às transmissões *causa mortis* é fundamental para a concretização da justiça social.

Por isso, defende-se tanto que as alíquotas do ITCMD não devam ser irrisórias, pois tendem a agravar a desigualdade com o passar das gerações, como também que a incidência do tributo seja clara, quanto à incidência (fato gerador) e quanto ao momento da sua incidência. Tais argumentos são defendidos pois, sob o ponto de vista de um Estado Democrático de Direito, a atenuação das desigualdades sociais devem ser enfrentadas com mecanismos jurídicos que preservem a isonomia e a igualdade perante a lei, conforme determina o texto constitucional, já que se assim não for, ocorrerá a acentuação das desigualdades, que em nada contribui para uma sociedade que almeja por justiça social, posto que é dever do Estado buscar confrontar essa situação em benefício de todos.

Desse modo, é pertinente que o judiciário, ao analisar os princípios constitucionais intrínsecos quanto à necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do ITCMD como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz do artigo 192 do CTN⁴⁸ e do artigo 659, § 2º, do CPC⁴⁹, ao cumprir com o seu papel de guardião da Constituição, postule critérios claros para garantir a justiça

⁴⁷ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

⁴⁸ BRASIL, 1966.

⁴⁹ BRASIL, 2015.

fiscal e social que envolve o direito constitucional ao recebimento de herança no Brasil. Por conseguinte, não se pode esquecer que a discussão sobre o tema também envolve o momento em que deve ocorrer o lançamento do tributo bem como a sua comprovação, se perante o juízo da causa ou perante o fisco (administrativamente).

Nesse sentido, cumpre esclarecer que a decadência quanto ao direito de promover o lançamento de ofício de tributos está definida no CTN, especificamente no art. 173, inciso I, que estabelece a decadência geral válida para todos os tributos e, o art. 150, §4º, que trata da homologação tácita do lançamento promovido pelo contribuinte⁵⁰. No que diz respeito ao ITCMD, o entendimento majoritário, é de que ele também está sujeito à decadência quinquenal, ou seja, o direito de constituição de crédito tributário pela Fazenda Pública Estadual extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ter sido realizado.

Caracteriza-se a decadência pela perda do direito de constituição do crédito tributário por força do decurso do prazo para se efetuar o lançamento. De outra banda, a prescrição seria a perda, pelo fisco, do direito de promover a execução fiscal do crédito já constituído pelo lançamento⁵¹.

Porém, outra questão que cerca o ITCMD é definir a partir de qual momento o prazo começa a ser contado, pois, a maioria dos Estados brasileiros não adota o evento morte como início para a contagem do prazo, sob a alegação de que é difícil a identificação do evento morte pela Fazenda Pública. Embora seja esse o momento para fixação do fato gerador. O fisco passou a adotar entendimento particular, utilizando como marco inicial da contagem do prazo decadencial, o primeiro dia útil do ano seguinte àquele em que a autoridade fazendária teve conhecimento do fato gerador, e não do possível lançamento, como expressamente disposto na legislação⁵².

Ocorre que no inventário administrativo e no arrolamento de bens de pequeno valor o lançamento somente será realizado após transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação. Somente a partir dessa será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida, serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária.

Está claro que o objetivo do legislador foi imprimir maior celeridade na transmissão de bens, quando se enquadrarem na modalidade de inventário administrativo ou arrolamento sumário. Assim, não se apresenta, portanto, razoável que o fisco queira antecipar o recolhimento do tributo, sob pena de ferir o direito de recebimento de herança àqueles cuja situação necessitam primeiro receber o bem para depois arcar com as obrigações perante o fisco.

Importante destacar também que, em decisão recente, o Superior Tribunal Federal (STF) decidiu por unanimidade que o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

⁵⁰ BRASIL, 1966.

⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2011.

⁵² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

somente poderá ser cobrado pela Fazenda Pública Municipal após a compra ser registrada no Cartório de Registro de Imóveis. Fixou-se, assim, o entendimento de que a exigência do ITBI ocorre somente com a transferência efetiva da propriedade, que se dá com o registro imobiliário, não se admitindo a incidência do tributo sobre bens que não tenham sido transmitidos.

Apesar de se tratar de tributos distintos, inclusive de competências diferentes quanto à arrecadação, existe aqui uma semelhança para o caso em questão, que é a fixação do momento em que a transmissão de bens ocorre, seja, *inter vivos* ou *causa mortis*. Para o caso em debate, a legislação prevê que ela somente ocorre após a expedição dos alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos.

Em que pese a urgente necessidade de uma reforma tributária, com vistas a possibilitar melhorias na gestão das finanças públicas, de nada adiantaria, se ela continuar a beneficiar alguns em detrimento da grande maioria de pobres, que vivem abaixo da linha da pobreza no Brasil. O ITCMD, igualmente a outros tantos tributos pode servir de importante ferramenta para evitar que se perpetue a desigualdade que está sendo transmitida entre as gerações.

Em um Estado Democrático de Direito, proporcionar que os cidadãos tenham um ponto de partida em igualdade de condições para conquistar o próprio sustento e superar dificuldades com seu esforço deve ser um dos pilares de integridade. Nesse sentido, os mecanismos de tributação são uma via de combate às desigualdades indesejáveis, devendo ser um dos propósitos do sistema tributário para combater esse mal.

Dessa forma, pode-se concluir que, a exigência do lançamento do ITCMD pelas Fazendas Públicas Estaduais, sem observância do devido prazo decadencial estabelecido pelo CPC para as modalidades de inventário administrativo ou arrolamento sumário, não possuem fundamento constitucional ou legal, sendo, portanto, ilegais e abusivas. O que se espera é que o judiciário pacifique o entendimento posto na legislação, fixando tese de repercussão geral, como forma de preservar os contribuintes dos abusos do Estado, preservando os interesses sociais.

Considerações finais

A análise da problemática em discussão mescla regras que dizem respeito a encargos tributários diversos do ITCMD e, portanto, não devem ser tomadas como parâmetro para a aplicação do imposto de transmissão *causa mortis*. Condicionar o julgamento da partilha no arrolamento sumário à quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, deve ser visto como um ônus de natureza diversa do ITCMD.

Isso porque, o ITCMD não é tributo que incide sobre os bens do espólio, mas, sim, especificamente sobre a transmissão da herança, tendo como fato gerador (art. 155, I, da CF e arts. 35 e 42, do CTN) a causa morte. Destaca-se, inclusive, que o legislador sempre que faz referência ao imposto de transmissão, o faz de maneira discriminada das demais espécies de tributos, dado seu caráter específico⁵³.

⁵³ BRASIL, 1966.

Por consequência, os tributos incidentes sobre os bens do espólio (dívidas de IPTU, ITR ou IR), cujo recolhimento condiciona a sentença que julga a partilha, não devem ser confundidos com o ITCMD, especialmente para o arrolamento sumário, em que a apuração e o pagamento devem ser resolvidos na esfera administrativa, após expedição dos referidos formais de partilha, conforme expressa previsão legal.

Além disso, pontuou-se que o papel da tributação, especialmente do ITCMD, no que tange às transmissões *causa mortis* é fundamental para a concretização da justiça social. Por isso, defendeu-se que as alíquotas do ITCMD não devem ser irrisórias, pois tendem a agravar a desigualdade com o passar das gerações, mas, também, que a incidência do tributo seja clara, quanto à incidência (fato gerador) e quanto ao momento da sua incidência.

Tais argumentos justificam-se, pois, sob o ponto de vista de um Estado Democrático de Direito, a atenuação das desigualdades sociais deve ser enfrentada com mecanismos jurídicos que preservem a isonomia e a igualdade perante a lei, conforme determina o texto constitucional. Se assim não for, ocorrerá a acentuação das desigualdades, que em nada contribui para uma sociedade que almeja por justiça social, sendo que é dever do Estado buscar confrontar essa situação em benefício da coletividade.

Por fim, concluiu-se que a sistemática adotada pelo legislador, no que diz respeito ao momento diferenciado para recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis*, no arrolamento sumário, configura-se em tratamento especial, cujo objetivo maior é imprimir tratamento desigual aos desiguais. Deve, assim, servir de instrumento para a concretização dos preceitos constitucionais, além de servir de mecanismo corretivo das desigualdades, na tentativa de propiciar igualdade, não apenas como uma possibilidade formal, mas, também, como instrumento de articulação para a concretização da justiça social.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

AUGUSTO, Eduardo Agostinho Arruda. *Registro de imóveis: retificação de registro e georreferenciamento, fundamento e prática*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. *Revista de Direito Público*, São Paulo: RT, 1975.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF. Disponível em: www.planalto.gov.br . Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. Brasília, DF. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 14 de nov. de 2021.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e os deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1991.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional e Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2011.

DRUMMOND, Carlos. *Nos EUA, uma nova bolha imobiliária ameaça criar outra crise*. Carta Capital. Publicado em 20 de jun. de 2017. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/186-noticias/noticias-2017/568840-nos-eua-uma-nova-bolha-imobiliaria-ameaca-criar-outra-crise> . Acesso em: 01 fev. 2021.

FIÚZA, César. *Direito Civil: curso completo*. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. Direitos Reais. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luiz Bolzan de. *Ciência Política & Teoria do Estado*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Moral Tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional: hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 84, 2003.

Data de Recebimento: 05/01/2022.

Data de Aprovação: 21/02/2022.