BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS"

BASIS OF CALCULATING THE TRANSMISSION TAX "CAUSE MORTIS"

Raphael Rego

INTRODUÇÃO

A presente investigação buscará responder ao questionamento: o que deve ser utilizado como base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* (ITCM), o valor do patrimônio hereditário à época da morte do *de cujus* ou o valor constatado apenas no momento de realização da operação numérica pela Fazenda Pública? A hipótese da qual se parte é que o tributo deverá ser calculado com base na cotação do acervo sucessório da época da abertura da sucessão, à luz do *Droit de Saisine*.

Para se testar a referida hipótese, a pesquisa será dividida em três etapas. Primeiramente, serão estudados aspectos conceituais de direito tributário, notadamente a noção de base de cálculo; do mesmo modo, será investigado com particularidade o ITCM. Em um segundo momento, será analisada a transmissão *causa mortis*, com ênfase na abertura da sucessão e na aquisição do patrimônio sucessório pelos herdeiros. Por fim, utilizando-se do método indutivo-dedutivo, com base nas informações colhidas até então, será verificada a adequação da hipótese para solução do problema suscitado.

O presente estudo se justifica em razão de suas consequências para a prática judicial e extrajudicial. Com efeito, é plausível a decorrência de demasiado tempo entre a abertura da sucessão e o cálculo do respectivo imposto (muito em razão da morosidade notória dos inventários e partilhas, ainda que extrajudiciais). No mencionado ínterim, pode ocorrer uma elevada valorização ou desvalorização do acervo hereditário, o que impacta diretamente na extensão do tributo devido pelos sucessores.

O marco teórico a ser utilizado, em especial no que se refere à “fenomenologia da juridicização”, é a Teoria do Fato Jurídico, desenvolvida no Brasil por Pontes de Miranda e aperfeiçoada por Marcos Bernardes de Mello.

2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*

Para a devida compreensão do problema já exposto, é necessária a familiarização do auditório com certas bases de Direito Tributário. Ora, só se pode chegar a corretas conclusões acerca da base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* quando se dominam noções conceituais como imposto, alíquota, fato gerador e base de cálculo. Ademais, é imprescindível um estudo em si do ITCM, com base justamente nos referidos conceitos.

2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos, abrangendo "todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária" (AMARO, 2009, p.2). Tributo, por sua vez, é uma prestação que, no Estado de Direito, "deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas" (AMARO, 2009, p.16).

O Código Tributário Nacional (CTN) define tributo como "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"[1].

Fala-se em tributo como prestação porque pagá-lo é o conteúdo de uma relação jurídica obrigacional: a obrigação tributária principal. O seu nascimento independe de manifestação de vontade ou mesmo de conhecimento do sujeito passivo (devedor) obrigado a cumpri-la; trata-se de relação obrigacional *ex lege*, ou seja, é efeito de incidência de uma regra jurídica (AMARO, 2009, p.246).

1 CTN, art. 3º.

A relação obrigacional tributária surge da ocorrência do fato normativamente previsto como capaz de produzir esse efeito. A doutrina costuma designá-lo de fato gerador, situação-base ou pressuposto de fato do tributo.

Diz o Código Tributário Nacional que "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador"[2] e que "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência"[3].

O termo "fato gerador" comporta certa ambiguidade, razão pela qual recebe diversas críticas doutrinárias. Na realidade, é importante distinguir entre a descrição normativa de fato ou conjunto de fatos, designada de hipótese tributária, e a verificação, no quadro do relacionamento social, daquilo descrito na norma, consistente no fato jurídico tributário (CARVALHO, 2012, p.314).

Resumidamente, a norma tributária prevê, em seu suporte fáctico, um fato ou conjunto de fatos; e, em seu preceito, o surgimento da relação obrigacional tributária. Quando, no mundo dos fatos, ocorrer evento ou conduta que guarde absoluta identidade com o desenho traçado na norma tributária, há a concretização do suporte fáctico. Assim, a norma incide, instalando-se, de forma automática e infalível, "o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la" (CARVALHO, 2012, p.316).

Não ocorrendo, no mundo fático, as condutas ou os eventos descritos na hipótese normativa, não há o surgimento da relação jurídica tributária. Por essa razão, diz-se que tanto a lei quanto o fato gerador são as fontes da obrigação tributária, sendo a primeira fonte formal, e a segunda material, mas ambas indispensáveis, porque não basta apenas uma ou outra; "a previsão legal – hipótese de incidência – mais a concretização desta – fato gerador – criam a obrigação tributária" (MACHADO, 2008, p.125).

Ocorrido o fato descrito na lei, opera-se o efeito a ele atribuído: o surgimento de uma relação entre alguém e o Estado, a relação jurídica tributária (MACHADO, 2008, p.121). A concretização do suporte fáctico acarreta automaticamente a incidência da norma jurídica tributária (BALEEIRO, 2015, p.286), inexistindo

2 CTN, art. 113, caput.
3 CTN, art. 114.

cronologia entre a verificação empírica do fato e o surgimento da obrigação tributária, pois, juridicamente, são entidades simultâneas (CARVALHO, 2012, p.317).

Pelo exposto, depreende-se que surge a relação obrigacional no exato instante em que se concretiza a hipótese fática descrita na norma. Para saber em que momento há a incidência e consequente surgimento da obrigação, deve-se verificar quando ocorre o fato gerador. O CTN estabelece regras definidoras a este respeito, todavia dá liberdade para que outras normas disponham em sentido contrário.

De todo modo, dispõe o Código Tributário Nacional:

> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Constituída a situação de fato ou jurídica, consistente no fato gerador, incide imediatamente a norma em que este é descrito, com a consequente criação da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p.353) aponta dois critérios para a identificação do aparecimento de uma relação jurídica, o pessoal e o quantitativo:

> O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no *prescritor* da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro. Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo. (Itálico no original)

Para os fins da presente investigação, destaca-se a análise do critério quantitativo. Por isso, passa-se ao estudo da base de cálculo e da alíquota, que conjugadas constituem o elemento objetivo da relação jurídica tributária, na medida em que com elas se calcula o *quantum* devido a título de tributo.

Conceitua-se a base de cálculo como

> a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária. (BALEEIRO, 2015, p.287)

Trata-se, pois, de uma realidade economicamente quantificável, que deve estar contida na norma descritora da hipótese de incidência tributária, consistindo na expressão econômica do fato gerador do tributo (MACHADO, 2008, p.135). De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2012, p.400), ela desempenha três funções: mensuradora (no sentido de medir as proporções reais do fato gerador); objetiva (compõe a determinação da dívida, quando combinada com a alíquota); e comparativa (confirmando quando houver sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato gerador, ou infirmando quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o suporte fáctico).

Destaque-se que o objeto da imposição tributária não é a base de cálculo, e sim o fato gerador; aquela é a medida de grandeza deste (AMARO, 2009, p.265). É medida legal, uma vez que só é base de cálculo aquilo que tiver sido eleito por lei (AMARO, 2009, p.264).

A alíquota, por sua vez, geralmente se representa por um percentual que, congregado "à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico" (CARVALHO, 2012, p.410).

Em suma, multiplicando-se a base de cálculo pela alíquota, obtém-se como resultado o valor devido a título de tributo.

2.2 O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*

Entre as espécies tributárias figura o imposto. Aliomar Baleeiro (2015, p.285) conceitua-o como

> a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que

> lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Luciano Amaro (2009, p.81) identifica como as características dos impostos, para além daquelas típicas de qualquer tributo, a sua instituição mediante a previsão legal de fatos típicos que, uma vez ocorridos, fazem nascer a obrigação tributária; a desvinculação a qualquer atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo; e a desafetação em relação a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal ou a entidades privadas que persigam o interesse público.

O legislador conceituou imposto como "o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte"[4].

A Constituição Federal de 1988 dispõe em seu art. 155, I, com redação dada pela Emenda Constitucional 03/1993, que compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.

O parágrafo primeiro do referido artigo constitucional regulamenta a competência para instituição do referido tributo. Assim, quando se referir a bens imóveis e respectivos direitos, competirá ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal; 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. Por outro lado, se o doador tiver domicilio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, a competência para instituição será regulamentada por lei complementar. Em qualquer hipótese, prevê a Constituição que a alíquota máxima de tal tributo será determinada pelo Senado Federal.

No referido imposto, o legislador elegeu como fato denotativo de riqueza tributável o acréscimo patrimonial gratuito, decorrente de sucessão *causa mortis* ou doações. Verifica-se, assim, que não correspondem à hipótese tributária ora tratada os bens ou direitos adquiridos onerosamente. Para Hugo de Brito Machado (2008, p.356), "na definição do fato gerador do imposto sobre heranças e doações podem

4 CTN, art. 16.

ser descritas a transmissão da propriedade de quaisquer bens ou direitos por causa de morte ou por doação".

Verifica-se que o fato gerador do tributo mencionado é composto por dois elementos que guardam relação de causa e efeito e se confundem cronologicamente: de um lado, a transmissão gratuita de patrimônio por um sujeito (doador ou *de cujus*); por outro lado, o acréscimo patrimonial não oneroso por outro sujeito (donatário, herdeiro ou legatário).

Há essa coincidência cronológica entre transmissão e aquisição do patrimônio porque não há solução de continuidade, ou seja, em momento algum os bens e direitos transmitidos gratuitamente, *inter vivos* ou *causa mortis*, ficam sem um sujeito titular.

Por outro lado, como exposto, o referido acréscimo patrimonial gratuito pode advir de duas fontes distintas: uma liberalidade *inter vivos* (doação) ou a transmissão *causa mortis* (sobre a qual a presente investigação se aprofundará na Seção 3). Como são eventos diferentes, podem ser tratados de forma apartada, como geralmente o são nas normas estaduais que instituem o mencionado tributo. Assim, por exemplo, o *quantum* do imposto pode ser calculado com uma alíquota para as doações e com outra, maior ou menor, para as heranças e legados.

Não se analisará, aqui, as questões que envolvem os atos gratuitos *inter vivos*. O foco é sobre o imposto de transmissão *causa mortis* (ITCM).

Conforme exposto, seu fato gerador é a sucessão que se opera por causa de morte. Ele é devido sendo o falecimento natural ou presumido, de acordo com entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal[5].

O ITCM tem função notadamente fiscal, ou seja, de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Por outro lado, pode ser utilizado extrafiscalmente, em especial para desestimular a concentração de renda e o acúmulo intergeracional de riquezas, o que se faz comumente com a aplicação de alíquotas com aumento progressivo em razão da distância do beneficiário em relação ao *de cujus* ou em razão da extensão do acervo hereditário (DOMINGUES, 2017).

5 STF, Súmula 331 - É legítima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida.

O sujeito passivo do ITCM é o sucessor *causa mortis*, ou seja, o herdeiro ou legatário. O primeiro sucede a título universal; o segundo, a título gratuito. A este respeito, cumpre destacar que, se o *de cujus* era casado ou vivia em união estável, é necessário distinguir o que é acervo hereditário e o que é meação do cônjuge ou companheiro supérstite. Isso porque a meação "não é objeto de transmissão de propriedade e, assim, não pode ser submetida a tributação" (MACHADO, 2008, p.357).

Não é que o meeiro de imposto de transmissão. Na realidade, a meação sequer configura transmissão, na medida em que já é patrimônio do cônjuge ou companheiro sobrevivente. Sendo assim, sobre ela não há incidência da norma tributária, pois não corresponde ao quanto descrito na hipótese normativa; também não há em razão dela, consequentemente, surgimento da obrigação tributária a título de ITCM.

A alíquota utilizada para se chegar o *quantum* devido a título de imposto de transmissão *causa mortis* é aquela vigente no momento da abertura da sucessão, conforme jurisprudência sumulada do Supremo Tribunal Federal[6].

Mencionou-se anteriormente que determina-se a extensão do tributo devido a partir da conjugação entre alíquota e base de cálculo. Assim, é necessário determinar a base de cálculo do ITCM para que o herdeiro ou legatário saiba o quanto efetivamente deverá pagar.

A este respeito, o Supremo Tribunal Federal a Súmula 113, aprovada na sessão plenária de 13 de dezembro de 1963, determinando que "o imposto de transmissão 'causa mortis' é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação". Estaria resolvido o problema suscitado na introdução da presente pesquisa? Acredita-se que não. Para demonstrar o anacronismo do entendimento do Pretório Excelso, é imprescindível um estudo aprofundado de direito material a respeito do fato gerador do ITCM: a transmissão *causa mortis*.

3 A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*: CAUSA E EFEITOS

6 STF, Súmula 112 - O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

O fato gerador do ITCM é indicado em seu nome: a transmissão *causa mortis*. Mas do que isto se trata? A questão é atinente ao Direito das Sucessões.

Com o falecimento, encerra-se a existência da pessoa natural[7]. Se o morto, por não mais existir, não pode titularizar relações jurídicas, aquelas das quais ele era sujeito terão dois possíveis destinos: as personalíssimas serão extintas *ipso facto*; e as não personalíssimas serão transmitidas aos seus sucessores (herdeiros ou legatários). Deste último fenômeno se trata a transmissão – ou sucessão – *causa mortis*.

Na presente seção, a investigação se pautará em dois aspectos: a abertura da sucessão e os seus efeitos, notadamente aqueles decorrentes da vigência, em matéria sucessória, de um princípio conhecido como *saisine*.

A abertura da sucessão é o ponto de partida do direito hereditário; trata-se do momento em que o vivo é chamado a ocupar o lugar deixado pelo falecido nas relações transmissíveis deixadas por este (ITABAIANA DE OLIVEIRA, 1936, p.70). O morto passa, então, a ser designado *de cujus* – que decorre do brocardo latino *de cujus sucessione agitur*, que em tradução livre significa "aquele de cuja sucessão se trata".

Normativamente, o fenômeno sucessório pode ser descrito da seguinte maneira: no suporte fáctico, há a morte de uma pessoa natural; no preceito, a abertura da sucessão. Trata-se de fato jurídico *stricto sensu*, conforme proposta classificatória de Marcos Bernardes de Mello (2011, p.165).

É interessante notar, todavia, que verificado o fato jurídico "óbito", a incidência normativa faz com que automaticamente seja produzido o efeito descrito: a abertura da sucessão. Isso significa que, apesar de esta última não se confundir com a morte (e sim ser efeito dela), ambas coincidem cronologicamente.

Por essa razão, Carlos Maximiliano (1952, p.36) já determinava que "a morte fixa o momento em que cessa a capacidade jurídica de um indivíduo e começa a de outro em relação aos bens do primeiro".

7 Diz o Código Civil de 2002, art. 6º: "A existência da pessoa natural termina com a morte; presume-se esta, quanto aos ausentes, nos casos em que a lei autoriza a abertura de sucessão definitiva".

Aberta a sucessão, de forma imediata o acervo sucessório é transmitido do *de cujus* para os seus herdeiros. Não há solução de continuidade, não há momento em que o patrimônio deixado pelo morto fica sem titular: a transferência da posse e da propriedade dos bens do sucedido para os sucessores se verifica incontinenti. Isso ocorre, inclusive, quando os beneficiados ignorem o fato; e independe da prática de qualquer ato: reitere-se, o fenômeno sucessório se dá automaticamente. Trata-se de regra positivada no Código Civil de 2002[8], desde muito já aplicada no direito brasileiro, e fruto de uma construção jurídica medieval: o *droit de saisine*.

No direito romano, o herdeiro só adquiria a posse do acervo hereditário com a apreensão física deste; por esse motivo, havia lapso temporal no qual o patrimônio sucessório permanecia sem sujeito (RODRIGUES, 2003, p.13). Em razão da solução de continuidade na titularidade dos bens deixados pelo morto, estes poderiam perecer ou mesmo ser indevidamente tomados por estranhos à sucessão.

Na Idade Média, surge na França e na Alemanha a ideia de que a herança não ficaria momento algum sem sujeito, em razão da imediata transmissão dos bens do *de cujus* aos seus sucessores, operada imediatamente no momento da morte. Os franceses desenvolveram o brocardo *le mort saisit le vif*; os germânicos enunciavam *Der Tote erbt den Lebenden*[9]. O conteúdo jurídico era semelhante: a ficção de que, no momento de sua morte, o defunto havia transmitido a propriedade e a posse de seus bens aos seus herdeiros.

De acordo com José Luiz Gavião de Almeida (2003, p.33), havia a necessidade de se "evitar que os senhores feudais cobrassem dos herdeiros valores a título de lhes transferir a posse que antes pertencia a seus pais". Para a compreensão do contexto histórico ora referido, cite-se o magistério de Clovis Bevilaqua (1932, p.25).

> Os senhores feudais eram considerados os verdadeiros donos de todas as terras submetidas à sua autoridade, e o domínio direto delas, mesmo depois de subenfeudadas, lhes era conservado. Pensava-se, portanto, que o vassalo entregava, ao morrer, as terras que possuía ao senhor de quem as recebera, e que a este deviam pedir os herdeiros a posse mediante uma contribuição. Para fugir a

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

9 A respeito da expressão germânica, Pablo Stolze Gagliano (2012) chama a atenção para o fato de que, se convertida para o português, não faz sentido algum. Após relatar contatos com diversos juristas versados na língua alemã, o mencionado autor afirma que deve haver uma explicação histórica para a frase, porém alerta seus leitores para que evitem a repetição acrítica de fórmulas estrangeiras.

> esse tributo odioso, imaginou-se que o vassalo falecido, no momento mesmo da morte, tinha imitido os seus herdeiros na posse de todos os seus bens. E, assim, uma ficção destruiu a outra.

Conforme leciona José Luiz Gavião de Almeida (2003, p.33), "pela nova sistemática, os mortos eram substituídos pelos vivos, independentemente de novo ato de vontade do titular do domínio". Conferia-se, assim, a posse do acervo sucessório independentemente de requerimento formulado à Justiça ou ao senhor feudal.

Desse modo, consolidou-se o *droit de saisine* para os franceses e a *ideelle Gewere*[10] em favor dos herdeiros para os alemães.

Com fundamento nas origens germânicas do instituto, Roberto de Ruggiero (1973, p.415) defende que à *saisine* "não corresponde uma relação de fato com a coisa: é um direito a possuir, uma faculdade de entrar na sua posse, que pertence pois a quem ainda não tem a disponibilidade física da coisa". Assim, o herdeiro, ainda que não tenha a apreensão física sobre os bens componentes do acervo hereditário, pode exercer as ações possessórias para tutelá-los.

A *saisine* interessa à ordem pública; por esse motivo, não se permite que o autor da herança modifique ou exclua os seus efeitos, mesmo que por testamento (JOSSERAND, 1951, p.14).

O *droit de saisine* foi consagrado no art. 724 do Código de Napoleão, sendo transportado, dessa maneira, para os ordenamentos jurídicos inspirados por tal diploma normativo.

No ordenamento jurídico luso-brasileiro prevalecia a sistemática romana até a edição do Alvará de 09 de novembro de 1754, seguido do Assento de 16 de fevereiro de 1786, através dos quais a *saisine* foi introduzida e consolidada no Brasil e em Portugal.

10 A *Gewere* se tratava do conceito nuclear do medieval direito das coisas alemão, consistindo na presunção de existência de um direito real, que por ela é exteriorizado; a *ideelle Gewere* é aquela que existe independentemente de apreensão material imediata sobre a coisa, e uma de suas hipóteses de ocorrência é em favor do herdeiro, no momento exato da morte do *de cujus* (ALVES, 1967, p.208-211).

Durante o Império, Teixeira de Freitas incluiu o *droit de saisine* e seus efeitos em diversos dispositivos da Consolidação das Leis Civis, em especial no art. 978[11].

Já na República, o Código Civil de 1916 previu a transmissão *ipso jure* do domínio e da posse da herança aos herdeiros legítimos e testamentários. Clovis Bevilaqua (1947, p.07) ressalta o uso inapropriado de "domínio" por este diploma normativo, considerando que este vocábulo tem uma significação mais restrita do que aquela que a *saisine* realmente alcança.

Em verdade, Pontes de Miranda (1968, p.17) sustenta que melhor teria agido o legislador de 1916 se tivesse escrito que "morto o decujo, qualquer titularidade de direito transmissível a causa de morte e a posse transmitem-se aos herdeiros". Afinal, pela saisina[12], transferem-se aos herdeiros todos os direitos, obrigações, ações e pretensões dos quais o *de cujus* era titular – excetuando-se, por óbvio, os seus direitos e obrigações intrasmissíveis.

Atentando-se para a ampla abrangência dos efeitos da *saisine*, o Código Civil de 2002 consagrou este princípio em seu artigo 1.784, segundo o qual "aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários"[13]. Consequentemente, como já sustentado, por exemplo, o herdeiro poderá tutelar a posse dos bens hereditários ainda que nunca tenha tido apreensão física imediata sobre eles.

Efeito primordial de se reconhecer a transmissão imediata aos herdeiros é a natureza declaratória, e não constitutiva, da partilha. Com efeito, não é a sentença que homologa o formal (para os casos de partilha judicial) nem a elaboração da escritura pública (para as extrajudiciais), nem o registro de ambas, que transfere a propriedade. Tudo isso é formalização de uma transmissão de propriedade que já se operara desde a morte do *de cujus*.

Do mencionado princípio sucessório decorre, ainda, que a lei regente de toda a sucessão será aquela vigente no momento em que esta for aberta; diz-se que, em

11 Art. 978. Na successão á intestado a posse civil dos fallecidos transmitte-se logo á seus herdeiros com todos os effeitos da posse natural, não sendo necessário que esta se-tome. (*sic*)

12 Expressão da preferência de Pontes de Miranda.

13 Destaque-se que, no regime adotado pelo Código Civil de 2002, o princípio da *saisine* aplica-se exclusivamente aos herdeiros, sejam eles legítimos ou testamentários. Aos legatários, que são sucessores a título singular, compete regramento diferente, que varia com a espécie de bem legado.

matéria sucessória, não se legisla retroativamente. Isso significa que alterações legislativas não afetam o regime de sucessões já abertas.

Não por outra razão, a alíquota vigente no momento da morte do *de cujus* é a que será utilizada no cálculo do ITCM, conforme já mencionado entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal.

4 FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITCM À LUZ DO *DROIT DE SAISINE*

Note-se que, de acordo com o quanto já exposto, morte, abertura da sucessão e transmissão do acervo hereditário não se confundem conceitualmente, todavia coincidem cronologicamente. Assim, morto o *de cujus*, os herdeiros são instantaneamente chamados à sucessão, ainda que dela não tenham conhecimento, e adquirem automaticamente a posse e a propriedade do acervo hereditário.

Por essa razão, justificado está o quanto se afirmou na Seção 2 a respeito da relação de causa e efeito e da coincidência cronológica entre os dois elementos que compõem o fato gerador do ITCM: a saída do *de cujus* da titularidade do acervo hereditário (pois o morto deixa de existir juridicamente); e a aquisição da herança, a título gratuito, pelo sucessor *causa mortis*. Sustentou-se que não há solução de continuidade na titularidade do patrimônio sucessório. Isso decorre diretamente dos efeitos do *droit de saisine*.

Existe, em verdade, uma "sub-rogação pessoal *pleno jure*, de maneira que os direitos não se alteram substancialmente, verificando-se apenas uma imediata mutação subjetiva" (DINIZ, 2013, p.39).

Com base nos ensinamentos de Marcos Bernardes de Mello (2011, p.108-132) sobre a fenomenologia da juridicização, uma norma jurídica incide no momento em que seu suporte fáctico suficiente é composto, ou seja, a hipótese descrita se torna realidade; gera-se, assim, o fato jurídico.

A norma tributária que estabelece o ITCM incide no momento da concreção do seu suporte fáctico, ou seja, aquisição do patrimônio sucessório pelo herdeiro. Este fato, denotativo de riqueza tributável, ocorre, por força da *saisine*, no instante da morte do *de cujus*.

Sendo assim, resumidamente, há as seguintes estruturas normativas. Em primeiro lugar, uma norma cujo suporte fáctico contém um evento natural (morte), cujo efeito jurídico é a abertura da sucessão. Esta, por sua vez, compõe o suporte fáctico de uma segunda norma, que tem como consectário a transmissão do patrimônio para o sucessor. Por outro lado, a transmissão patrimonial corresponde à hipótese tributária do ITCM, e sua concretização tem como efeito o surgimento de uma obrigação tributária. Por força do *droit de saisine*, todos esses fenômenos de incidência normativa ocorrem simultaneamente, em um mesmo momento, qual seja, o do falecimento do autor da herança.

De tudo isso, depreende-se que surge a obrigação de pagar o imposto de transmissão *causa mortis* no instante em que se abre a sucessão. É nessa ocasião que se concretiza o fato gerador do tributo e se particulariza a relação jurídica tributária, com o estabelecimento dos sujeitos ativo e passivo, bem como com a definição da base de cálculo, da alíquota e, consequentemente, o *quantum* devido à Fazenda Pública estadual ou distrital.

Como visto, decorre da *saisine* a fixação, para o cálculo do ITCM, da alíquota vigente à época da abertura da sucessão.

Sendo assim, como justificar que o entendimento consolidado na Súmula 113 do STF determine o cálculo do tributo tomando como base o valor do bem à época da avaliação, e não da efetiva transmissão?

Sacha Calmon Navarro Coelho aduz que, no ITCM, “o lançamento, melhor seria dizer a avaliação, precede a ocorrência do fato gerador, pois a transmissão e, pois, a realização do ganho de capital só ocorre após o pagamento do imposto”. Não se pode concordar com tal afirmação, na medida em que, como já demonstrado, a partilha não tem natureza constitutiva, e sim declaratória. Isso porque, conforme exaustivamente demonstrado, a transferência patrimonial já se operou desde a morte do *de cujus*.

Pode-se alegar que a Súmula 113, por ser anterior à Lei da Correção Monetária (de 1964), visava a evitar distorções prejudiciais à Fazenda Pública. Semelhantemente, pode-se sustentar que o enunciado sumulado favorece o Fisco, cujo trabalho arrecadatório seria dificultado com a realização de avaliações retroativas à data da abertura da sucessão.

Em relação ao primeiro argumento, a atual possibilidade de corrigir monetariamente a base de cálculo afasta a aplicação do entendimento sumulado pelo STF. Sobre o segundo argumento, apesar de o uso do valor do bem atender ao pragmatismo da Fazenda Pública, contraria frontalmente a parte inicial do art.144 do CTN, segundo o qual "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação".

Há outros problemas em se utilizar o valor do bem à época da avaliação, e não da abertura da sucessão, para o cálculo do tributo. Em primeiro lugar, se houve valorização, a cobrança de ITCM sobre essa diferença corresponde a uma tributação referente a fato não incluído na hipótese normativa do mencionado tributo: o acréscimo não foi objeto da transmissão *causa mortis*, na medida em que ocorreu quando o bem valorizado já estava no patrimônio do herdeiro. Por outro lado, se houve desvalorização entre a morte e a avaliação, há uma cobrança menor do que o *quantum* efetivamente devido à Fazenda Pública, o que pode configurar uma indevida renúncia fiscal.

Por todas as razões expostas, conclui-se que um dos efeitos do *droit de saisine* é fixar, além da alíquota, a base de cálculo do imposto de transmissão *causa mortis* como aquela verificada no momento da abertura da sucessão. No momento da avaliação, o valor para se apurar o *quantum* devido será atualizado monetariamente, para evitar defasagem indevida, mas referente ao apurado à época da morte do *de cujus*.

Sugere-se o cancelamento da Súmula 113 do Supremo Tribunal Federal, por incompatível com a fenomenologia de incidência da norma criadora da obrigação tributária.

5 CONCLUSÃO

A partir da presente investigação, inferiu-se que a obrigação tributária nasce da concretização da hipótese normativa prevista como seu fato gerador.

Entendeu-se que o *quantum* do tributo devido é definido a partir da conjugação da base de cálculo com a alíquota.

Constatou-se que o imposto de transmissão *causa mortis* (ITCM) tem como fato gerador o acréscimo patrimonial decorrente de uma sucessão por causa de morte.

Averiguou-se que, por força do *droit de saisine*, o falecimento do *de cujus*, a abertura da sucessão, a transmissão do acervo hereditário aos sucessores e o surgimento da obrigação de pagar o ITCM surgem simultaneamente.

Depreendeu-se, por fim, que, à luz dos efeitos do *Droit de Saisine*, o cálculo do ITCM deve tomar como base o valor do acervo hereditário no momento da abertura da sucessão, ou seja, da morte do *de cujus*, na medida em que se trata do exato instante em que se verifica o fato gerador do tributo, qual seja, a transmissão de propriedade *causa mortis*. Concluiu-se, portanto, pela confirmação da hipótese indicada na Introdução, sugerindo-se ainda o cancelamento da Súmula 113 do Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Luiz Gavião de. **Código Civil Comentado: direito das sucessões, sucessão em geral, sucessão legítima: Artigos 1.784 a 1.856, Volume XVIII.** São Paulo: Atlas, 2003.

ALVES, José Carlos Moreira. A "Gewere" - Um instituto do antigo direito germânico. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S.l.], v. 63, p. 193-228, dec. 1967. ISSN 2318-8235. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66559>. Acesso em: 14 apr. 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BEVILAQUA, Clovis. **Direito das successões.** Segunda edição, revista e accrescentada. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1932.

_____. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado, volume VI.** Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1947.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro (comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo).** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, volume 6: direito das sucessões.** – 27. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da herança.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

GAGLIANO, Pablo Stolze. **"*Der tote erbt den Lebenden*" e o Estrangeirismo Indesejável**. 2012. Disponível em: <http://www.ibdfam.org.br/_img/artigos/Artigo%20Pablo%20stolze%2015_06_2012.pdf>. Acesso em 25 de novembro de 2015.

ITABAIANA DE OLIVEIRA, Arthur Vasco. **Tratado de Direito das Sucessões.** Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1936.

JOSSERAND, Louis. **Derecho civil, Tomo III, vol. III: Liberalidades (Testamentos, donaciones, sustituciones fideicomisarias, fundaciones, particiones de ascendiente).** Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1951.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAXIMILIANO, Carlos. **Direito das Sucessões, v. I.** 3ª Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1952.

MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do fato jurídico: plano da existência.** – 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado: parte especial, Tomo LV.** Rio de Janeiro: Borsoi, 1968.

RIBEIRO, Raphael Rego Borges. **Reprodução assistida *post mortem*: a atribuição de direitos sucessórios aos filhos gerados após a morte de um dos genitores.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: direito das sucessões.** – 26. ed. rev e atual. por Zeno Veloso: de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406 de 10-1-2002). – São Paulo: Saraiva, 2003.

RUGGIERO, Roberto de. **Instituições de direito civil, v.3.** Tradução da 6. ed. italiana, com notas remissivas aos Códigos Civis brasileiro e português pelo Dr. Ary dos Santos. 3. ed. inteiramente revista e adaptada aos novos Códigos Civis italiano e português pelos Prof. Antônio Chaves e bacharel Fabio Maria de Mattia. São Paulo: Saraiva, 1973.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.