



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO

PAULO HENRIQUE MARINHO BORGES

**GUERRA FISCAL DO ITCMD
NA LAVRATURA DE INVENTÁRIOS EXTRAJUDICIAIS:
CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE BENS MÓVEIS**

**BRASÍLIA
2020**

PAULO HENRIQUE MARINHO BORGES

**GUERRA FISCAL DO ITCMD
NA LAVRATURA DE INVENTÁRIOS EXTRAJUDICIAIS:
CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE BENS MÓVEIS**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria, apresentada para obtenção do Título de Mestre em Direito.

**BRASÍLIA
2020**

PAULO HENRIQUE M. BORGES

**GUERRA FISCAL DO ITCMD
NA LAVRATURA DE INVENTÁRIOS EXTRAJUDICIAIS:
CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE BENS MÓVEIS**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria, apresentada para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Brasília, de 17 de dezembro de 2020.

PROFESSOR DOUTOR LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA
Orientador

PROFESSOR DOUTOR REYNALDO SOARES DA FONSECA
Membro da Banca Examinadora

PROFESSOR DOUTOR RICARDO MORISHITA WADA
Membro da Banca Examinadora

RESUMO

A desjudicialização do procedimento de inventário e partilha, realizado perante os tabelionatos de notas, foi autorizada a partir da edição da Lei n. 11.441/2007, com o objetivo de tornar o referido procedimento mais célere e menos oneroso para os interessados, além de desafogar o Poder Judiciário. Outrossim, ao editar a Resolução n. 35/2007, com o intuito de regulamentar a aplicação do mencionado diploma legal, perante os cartórios do país, o Conselho Nacional de Justiça asseverou ser livre a escolha do tabelião de notas pelos interessados e inaplicáveis as regras de competência previstas no Código de Processo Civil, quando da realização dos referidos atos. Entretanto, a possibilidade da livre escolha do tabelião de notas para a lavratura dos atos notariais propiciou a realização de planejamento tributário no pagamento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), quando incidente sobre bens móveis, em razão de a Constituição Federal estabelecer que o referido tributo caberá ao Estado onde for realizado o inventário e a partilha. Por meio da análise das 27 legislações estaduais do ITCMD e do exame de dados empíricos do resultado da arrecadação do referido tributo, buscou-se verificar a existência de guerra fiscal na cobrança do ITCMD sobre a sucessão de bens móveis. Através da pesquisa, foi possível concluir que a livre escolha do tabelião de notas para realização do inventário pelos herdeiros contribuiu para a disputa tributária entre os mais diversos Estados em razão de estes terem capacidade legislativa plena diante da ausência de uma lei nacional do ITCMD. Por fim, diante da problemática verificada, com o objetivo de pôr fim à guerra fiscal e preservar a harmonia entre os entes federativos idealizada pela Constituição Federal, foram apresentadas três soluções para a problemática apresentada: (a) a edição de uma lei nacional do ITCMD; (b) a declaração de inconstitucionalidade dos preceitos das legislações estaduais que violem a Magna Carta ao exigir em duplicidade o tributo dos herdeiros mesmo que estes realizem o inventário no território de outro ente regional; e (c) a alteração da redação do art. 1º da Resolução n. 35/2007 do CNJ para mitigar a livre escolha do tabelião pelas partes.

Palavras-chave: ITCMD. Bens móveis. Guerra fiscal. Inventários extrajudiciais. Competência.

ABSTRACT

The “dejudicialization” of the probate process, performed by notary public offices, was authorized after the promulgation of Law n. 11,441/2007, so as to expedite and reduce the cost of that process for the interested parties, in addition to relieving the Judicial branch. Furthermore, in order to regulate the enforcement of the aforementioned statute in Brazil’s notary public offices, the National Council of Justice enacted Resolution No. 35/2007. In said document, the Council asserted that the interested parties were free to choose their notary public and that the rules of jurisdiction provided by the Code of Civil Procedure were inapplicable to such processes. Nevertheless, the possibility of choosing any notary public to draw up notarial acts led to tax planning in the payment of the Brazilian estate and gift tax (named *Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações* – ITCMD), when levied on movable property, due to a constitutional provision according to which that tax would belong to the state where the probate process took place. By analyzing the 27 state legislations concerning ITCMD and examining empirical data on the result of the collection of said tax, we sought to verify the existence of a Fiscal War to collect the ITCMD on the succession of movable property. This research allowed the conclusion that authorizing heirs to choose a notary public to carry out the probate proceeding contributed to a tax dispute among several states, since they have full legislative capacity in the absence of a national law regulating ITCMD. Lastly, faced with such problem and intending to end the Fiscal War and preserve the harmony between the federal entities idealized by the Federal Constitution, three solutions were presented: (a) enacting a national law on ITCMD; (b) declaring the precepts of state laws that require the heirs' tax in duplicate unconstitutional, even if they carry out the probate process in another regional entity; and (c) editing the wording of article 1 of Resolutionn. 35/2007, of the National Council of Justice, to mitigate the freedom of choice regarding the notary public by the parties.

Keywords: ITCMD. Movable property. Fiscal war. Extrajudicial probate process. Jurisdiction.

Primeiramente a Deus, por me presentear com o dom da vida, saúde e uma família maravilhosa. Aos meus pais, Nivaldo e Aymara, fontes inesgotáveis de incentivo e ânimo. À minha irmã Natália, pelo apoio e exemplo. Ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria, pela serenidade e sabedoria na condução deste trabalho. Aos colegas de turma, por tornarem a caminhada mais leve.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1 - Fundo de Participação dos Estados em 2019	25
Tabela 2 - Distribuição de <i>Royalties</i> de derivados de petróleo	27
Gráfico 1 - Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias em 2004 em % da Renda Mensal Familiar	40
Gráfico 2 - Carga tributária dos impostos diretos sobre a renda total das famílias em 2004.....	41
Gráfico 3 - Carga tributária dos impostos indiretos sobre a renda total das famílias em 2004	41
Gráfico 4 - Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais no ano de 2019.....	84
Gráfico 5 - PIB a preços de mercado – Taxa acumulada em 4 trimestres (%), 1º trimestre 1996 – 1º trimestre 2020	85
Gráfico 6 - Evolução da arrecadação do ITMCD na última década.....	86

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO 1 A FEDERAÇÃO ENTRE O ESTADO DE GUERRA E O DE COOPERAÇÃO	10
1.1 Aspectos gerais do federalismo	10
1.2 Objetivos constitucionais da repartição de competências tributárias na Constituição de 1988.....	16
1.3 Federalismo fiscal: o papel da receita tributária nas finanças estaduais	23
<i>1.3.1 Atuação do CONFAZ perante o duelo estadual</i>	<i>32</i>
1.4 Tributação sobre o patrimônio e incidência do ITCMD.....	36
CAPÍTULO 2 A DESJUDICIALIZAÇÃO COMO MUDANÇA DE PARADIGMA DOS SERVIÇOS EXTRAJUDICIAIS.	46
2.1 Acesso à justiça e eficiência da cooperação entre Poder Judiciário e os cartórios	52
2.2 O papel da Lei n. 11.441/2007 na desjudicialização.....	64
2.3 Competência para a realização de inventários judiciais e extrajudiciais	68
CAPÍTULO 3 - INVENTÁRIO EXTRAJUDICIAL E INCIDÊNCIA DO ITCMD	75
3.1 Planejamento tributário: a relevância da escolha do local do inventário no recolhimento do ITCMD	80
3.2 A responsabilidade subsidiária do tabelião de notas.....	88
3.3 Análise do ITCMD nos Estados da Federação.....	94
3.4 Possíveis soluções para o deslinde da Guerra fiscal do ITCMD.....	118
CONCLUSÃO.....	124
REFERÊNCIAS.....	128

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal do Brasil de 1988, ao regulamentar o Sistema Tributário Nacional, estabeleceu regras de repartição das competências tributárias, indicando os entes federativos para instituir cada um dos impostos existentes no país.

Nessa toada, estipulou quais são os impostos sob a responsabilidade da União, dos Estados e Distrito Federal, e, por fim, dos Municípios. Assim, a pretensão da Magna Carta foi conceber um modelo tributário no qual os entes federativos possuíssem autonomia financeira para a concretização de políticas públicas regionais e locais.

Ao tratar especificamente dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, o legislador constituinte definiu serem estes competentes para estabelecer tanto o imposto sobre as transmissões *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD), quanto o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS) e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Entretanto, em decorrência da dificuldade dos entes regionais manterem o equilíbrio de suas finanças públicas após a redemocratização, da imposição da redução e do controle dos gastos públicos, e de relevante concentração de receitas com a União, viu-se o surgimento de uma relevante instabilidade econômica entre os Estados, que passaram a competir entre si, oferecer benefícios fiscais como meio para atrair mais investimentos e, conseqüentemente, auferir mais arrecadação para suprir seus déficits orçamentários. Desta forma, acabaram por ferir os pilares de apoio do desenvolvimento federal harmônico.

Sabe-se que vários Estados da Federação brasileira atravessam uma das maiores crises econômicas da história devido à forte recessão que assolou o país nos últimos anos. Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Goiás são exemplos de Estados que aderiram ao Regime de Recuperação Fiscal, criado pelo Governo Federal com o objetivo de restabelecer suas contas públicas.¹

Todavia, a disputa tributária entre os entes federativos não se restringe ao ICMS, imposto amplamente debatido na doutrina e na jurisprudência pátria, mas também se estende a

¹ Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/regime-de-recuperacao-fiscal-rrf/#perguntas-frequentes> Acesso em: 29 nov. 2020.

outros tributos de competência estadual, como o IPVA e o ITCMD, em razão da autonomia dos entes regionais para definir alíquotas, base de cálculo e isenções dos tributos de sua competência.

O objeto de estudo do presente trabalho é a implicação da desjudicialização do procedimento de inventário, autorizado a partir da edição da Lei n. 11.441/2007, tornando-se possível sua realização perante os tabelionatos de notas, e sua inferência no surgimento da guerra fiscal do imposto de transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD), quando incidente sobre bens móveis.

O estudo da guerra fiscal do ITCMD adquiriu relevância a partir da edição do mencionado diploma legal, ao introduzir, no ordenamento jurídico brasileiro, a possibilidade da realização de inventários, partilhas, separação consensual e divórcio extrajudicial. A referida norma veio ao encontro dos anseios da sociedade ao desburocratizar o procedimento de inventário, tornando-o mais ágil e menos oneroso, bem como descongestionando o Poder Judiciário.

O novo Código de Processo Civil, ao tratar de inventário e partilha, revogou expressamente a lei supracitada e definiu no § 1º do art. 610 que “Se todos forem capazes e concordes, o inventário e a partilha poderão ser feitos por escritura pública, a qual constituirá documento hábil para qualquer ato de registro, bem como para o levantamento de importância depositada em instituições financeiras”. Já no art. 48, estabeleceu que o foro de domicílio do autor da herança no Brasil é o competente para a realização do inventário, partilha, arrecadação, cumprimento de disposições de última vontade, impugnação ou anulação da partilha extrajudicial e para todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

Com o objetivo de regulamentar o procedimento a ser adotado pelas serventias extrajudiciais e suprir as divergências acerca da aplicação do inventário extrajudicial, o Conselho Nacional de Justiça editou a Resolução n. 35/2007, que acabou por ir além da regulamentação e interpretação do preceito, ao criar normas sobre a matéria. Cite-se, por exemplo, seu art. 1º, que dispõe:

Art. 1º Para a lavratura dos atos notariais relacionados a inventário, partilha, separação consensual, divórcio consensual e extinção consensual de união estável por via administrativa, é livre a escolha do tabelião de notas, não se aplicando as regras de competência do Código de Processo Civil.

Observa-se, portanto, que a Resolução n. 35/2007 do CNJ, ao normatizar a livre escolha do tabelião de notas para a lavratura da escritura de inventário extrajudicial, possibilitou a realização de planejamento tributário por parte dos herdeiros, visando o recolhimento do menor valor do ITCMD sobre bens móveis e, assim, acabou por propiciar conflitos tributários entre as diversas leis estaduais que tratam do tema.

Verifica-se que, no momento da edição da Magna Carta, o Constituinte Originário vislumbrou um modelo econômico baseado na preservação do patrimônio familiar, lastreado principalmente na aquisição de imóveis, em razão dos referidos bens historicamente serem capazes de suportar as altas taxas de inflação experimentadas à época. Este é o motivo pelo qual a Constituição Federal atribuiu e regulou com mais ênfase a carga tributária incidente sobre imóveis, tais como o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD) sobre imóveis.

Entretanto, com a implantação do Plano Real e o controle das taxas inflacionárias nas últimas décadas, gradualmente observou-se alteração nos hábitos de poupança e construção do patrimônio das famílias. Se antes o investimento mais seguro consistia na aplicação de recursos em imóveis, hoje preza-se pela liquidez dos recursos e pela facilidade na distribuição do patrimônio.

Por esta razão, é cada vez mais comum a instituição de sociedades familiares ou mesmo a manutenção de valores apenas em aplicações financeiras, com o objetivo de realizar planejamento tributário, a fim de efetuar a partilha, apenas, das cotas sociais e, conseqüentemente, facilitar a transferência de patrimônio entre os herdeiros.

Diante desse fato, é possível constatar a relevância do planejamento tributário na elaboração do inventário extrajudicial e na partilha dos bens móveis, uma vez que a livre escolha do tabelião de notas possibilita o pagamento do ITCMD no Estado de menor incidência tributária, independentemente do local do último domicílio do falecido, uma vez que, tratando-se de bens móveis, o imposto sobre a herança caberá ao local de realização do inventário.

Portanto, o planejamento tributário do ITCMD na realização do inventário extrajudicial tem origem não apenas na possibilidade de as partes escolherem o tabelião de sua confiança, mas também em razão de relevantes divergências em relação às alíquotas, base de cálculo e isenções entre as legislações estaduais que regulam a aplicação do referido imposto.

Não obstante a possibilidade de os herdeiros escolherem o local de realização do inventário, outro fato relevante é o surgimento de insegurança jurídica, tanto para as partes quanto para os tabeliães, em razão da responsabilidade tributária subsidiária por eles suportada. A referida incumbência decorre do Código Tributário Nacional, em algumas situações, por atribuir a obrigação tributária a terceira pessoa, ainda que não possua vinculação direta com o fato gerador da obrigação principal. Desta forma, o objetivo do diploma tributário foi tornar mais efetiva a fiscalização do recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos lavrados por notários e registradores.

No primeiro capítulo, é realizada a abordagem acerca do federalismo, em especial o brasileiro, seus reflexos na repartição de competências tributárias prevista pela Constituição Federal e a importância das receitas tributárias nas finanças estaduais para a realização dos programas de governo. Logo após, é realizada a análise da atuação do CONFAZ diante da disputa fiscal entre os entes regionais e, por fim, apresenta-se estudo sobre a realidade da tributação sobre o patrimônio no Brasil e o papel do ITCMD na busca pela justiça fiscal.

Posteriormente, no capítulo 2, é examinada a contribuição dos cartórios no acesso à justiça e redução de processos que tramitam perante o Poder Judiciário, principalmente em decorrência da edição da Lei 11.441/2007 ao possibilitar a realização de separações, divórcios e inventários perante as serventias extrajudiciais. Ao final é feita a análise da relevância das regras de competência para a realização de inventários e seus reflexos no recolhimento do ITCMD.

Finalmente, no terceiro capítulo do trabalho, realizar-se-á o estudo de cada uma das 27 legislações do ITCMD, com o objetivo de aferir a existência de divergências na regulamentação do tributo no que diz respeito a incidência, progressividade das alíquotas, base de cálculo, prazo de pagamento e penalidades que configurem a guerra fiscal entre os Estados.

CAPÍTULO 1 A FEDERAÇÃO ENTRE O ESTADO DE GUERRA E O DE COOPERAÇÃO

1.1 Aspectos gerais do federalismo

O Estado pode ser criado de forma unitária, federada ou confederada. Se, por um lado, os Estados unitários consistem em um só centro de poder político, dotado de soberania e sem subordinação a qualquer outro poder, por outro, os estados federais possuem núcleos de poder autônomos, com a possibilidade de estabelecer suas próprias normas jurídicas, porém sem soberania,² uma vez que são subordinados ao poder central. Já nas confederações, os estados-membros são dotados de soberania, isto é, relacionam-se com a autoridade suprema, geralmente no âmbito de outro país, de forma independente.

Nos Estados unitários, as ordens do governo central são indivisíveis, pois possuem um órgão político singular. Incide sobre o território um só governo, apenas um Poder Legislativo e um Judiciário. Pode-se citar, como exemplo de Estados unitários, os países Uruguai, França e Portugal.

O nascimento dos Estados federais ocorreu em 1787, nos Estados Unidos, com a edição da Convenção de Filadélfia,³ cujo objetivo foi melhor administrar o vasto território americano. Tal fato criou a União, pessoa jurídica com poder para intervir na capacidade jurídica de outro ente, submetendo-os a obrigações e criando direitos e poderes. Assim, mesmo dotados de autonomia⁴ para gerir seus interesses, designar seus cargos, eleger dirigentes e estabelecer tributos, os estados-membros⁵ são submetidos às limitações impostas pelo ente maior, previstas

² De acordo com Roque Antônio Carrazza, a soberania é: “poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder. É a capacidade de autodeterminação, de estabelecer seu ordenamento jurídico interno e de reconhecer e participar dos ordenamentos jurídicos internacionais.” CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

³ Convenção escrita na Constituição americana com o objetivo de aperfeiçoar a relação entre os Estados, criando uma Federação. Os Estados que antes eram confederados e soberanos perderam esta última característica, mas mantiveram a autonomia ao entregar à União poderes suficientes para a execução dos objetivos comuns de todos os Estados.

⁴ Autonomia é a capacidade de autodeterminar-se dentro das competências definidas pelo poder soberano, por meio da criação de constituições próprias, mas estas devem sempre estar de acordo com a Constituição Federal.

⁵ Gilmar Ferreira Mendes destaca a fórmula concebida por Bryce: “o que caracteriza o estado federal é justamente o fato de, sobre um mesmo território e sobre as mesmas pessoas, se exercer, harmônica e simultaneamente, a ação política de dois governos distintos, o federal e o estadual”. MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 798.

na Constituição Federal. Desta forma, dentro de um Estado federal, podem existir duas ou mais fontes de poder: uma privativa do ente maior e outras de cada unidade federativa.

Neste diapasão, a existência de uma Constituição Federal é fundamental para garantir a legalidade dos preceitos jurídicos da União e dos estados-membros, ao harmonizar a ordem jurídica do Estado federal com as vontades e necessidades de cada estado-membro e com os interesses gerais de todos os demais entes. Assim, caberá à Constituição Federal definir a repartição de competências entre o poder central e os demais.

Na lição de Regis Fernandes de Oliveira sobre o Estado federal: “trata-se de um estado descentralizado através de uma constituição rígida em que os Estados federados recebem competências políticas, administrativas e tributárias, com participação direta nas deliberações do Estado Federal”.⁶

Desta forma, as características fundamentais que diferenciam o Estado federal dos demais incluem a descentralização de competências, a participação das entidades estaduais e municipais na vontade nacional e a oportunidade dada aos entes menores de criarem suas próprias constituições.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, estabelece: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos estados e municípios e do Distrito Federal (...)”.⁷ Assim, a Federação brasileira, fugindo à regra do federalismo clássico (chamado também de federalismo dual), que contempla apenas a União e os estados-membros, atribuiu aos municípios e ao Distrito Federal elevação constitucional. Ademais, tornou o princípio federativo cláusula pétrea, ao impossibilitar sua alteração mesmo que por reforma constitucional.⁸

A descentralização de competências na Federação brasileira ocorre na esfera legislativa, administrativa, política e judiciária. A descentralização autoriza, na esfera legislativa, que os respectivos entes produzam suas próprias normas jurídicas; na administrativa, que façam sua

⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes. O federalismo como instrumento de concretização de direitos fundamentais e sociais. In: SCAFF, Fernando Facury *et al* (coord.). **Federalismo(s) em juízo**. 1 ed. São Paulo. Noeses, 2019, p. 85.

⁷ Art. 1º da Constituição de 1988.

⁸ Art. 60, § 4º, I, da CF: Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I- a forma federativa de estado.

própria administração; na política, que formem seus próprios poderes e autogoverno; e, por fim, na judiciária, que tenham competência para estabelecer seu próprio Poder Judiciário.

O Brasil é um país de dimensões continentais e com grande variedade cultural entre seu povo, a depender da região. Assim, a escolha da Federação como forma de Estado por parte do constituinte originário pode ser considerada um esforço complementar para garantir a igualdade e a liberdade.⁹

Por esse motivo, a Carta de 1988 estruturou o federalismo brasileiro com o objetivo de aumentar a competência legislativa dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, de forma a proporcionar uma proteção adicional à liberdade e representatividade das diversas regiões do país.

Nesse sentido, Sacha Calmon (1997), ao citar Raul Machado Horta, afirma:

(...) A autonomia do ente federado se expressa pela criação e manutenção de uma ordem jurídica interna, que decorre da vontade dos cidadãos circunscritos ao território da respectiva entidade – e apenas da vontade deles – e que é válida tão somente dentro desse exato perímetro. E arremata o jurista: os limites e a extensão dessa autonomia materializaram-se nas competências reservadas, que não sejam expressamente vedadas na Constituição Federal ou não contrariem os princípios nela dispostos.¹⁰

Tema de grande relevância quando se estuda o federalismo brasileiro é a repartição de competências realizada pela Constituição de 1988. A Lei dispõe sobre a repartição de competências entre os entes federativos da seguinte forma: competência material geral da União; competência legislativa privativa da União; competência dos poderes reservados dos estados; competência comum material da União, dos estados, do Distrito Federal e dos

⁹ “Em um país de grande extensão territorial e elevado número de habitantes como o nosso, reestabelecer o equilíbrio federativo, através da concessão de maior autonomia aos entes regionais e locais, é fazer crescer a representação legislativa do cidadão, o qual passa a interferir na formação de ordens jurídicas que têm base territorial menor. Crescer a liberdade de Estados e Municípios é, sem dúvida, fazer crescer o nível de participação política de cada um em particular. Portanto, a decisão por um Estado federal é uma decisão pela liberdade e não deixa de ser uma decisão pela igualdade, na medida em que se respeitam as diferenças particularidades locais e regionais. Tal respeito, ao mesmo tempo, torna essas disparidades menos relevantes ou menos radicais”. CALMON, Sacha; DERZI, Misabel. Federalismo e autonomia dos estados: a competência do Senado Federal e a emissão de Letras Financeiras do Tesouro do Estado de Pernambuco – Parecer. **Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública**, São Paulo, IOB, n. 4, p. 5-36, abr. 1997.

¹⁰ Horta, 1995 *apud* CALMON, Sacha; DERZI, Misabel. Federalismo e autonomia dos estados: a competência do Senado Federal e a emissão de Letras Financeiras do Tesouro do Estado de Pernambuco – Parecer. **Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública**, São Paulo, IOB, n. 4, p. 5-36, abr. 1997.

municípios, conhecida também como competências administrativas concorrentes; competência legislativa concorrente; e, por fim, a competência dos municípios.

As competências gerais materiais da União, que são bastante vastas, estão estabelecidas no art. 21 da Constituição e engloba conteúdos que, em razão de segurança e eficiência na sua prestação, devem ficar a cargo do ente maior. Cita-se, por exemplo, manter relações com Estados estrangeiros, assegurar a defesa nacional, emitir moeda, autorizar e fiscalizar a produção e comercialização de material bélico, explorar os serviços e instalações nucleares, instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos, conceder anistia e manter e executar a inspeção do trabalho.

As competências legislativas reservadas à União estão indicadas no art. 22 da Constituição Federal. Dentre elas, destaca-se a atribuição para prescrever normas sobre registros públicos¹¹.

Entretanto, a lista de alçada estabelecida pelo referido art. 22 não pode ser considerada de forma singular, pois existem outras competências legislativas da União previstas no art. 48 da Carta da República. Nos dizeres de Fernanda Menezes de Almeida, “numerosas disposições constitucionais carecem de leis integradoras de sua eficácia, sendo muitas de tais leis, pela natureza dos temas versados, indubitavelmente de competência da União”.¹² Destarte, leis que digam respeito a sistema tributário, direitos fundamentais, limites do território nacional, espaço aéreo e marítimo, bens do domínio da União, entre outros, deverão ser estabelecidas pelo Congresso Nacional. Da mesma forma, a título de exemplo, leis que organizam a seguridade social são de iniciativa do Congresso Nacional, segundo o previsto no art. 194 do texto constitucional.

Não obstante o *caput do* art. 22 da Constituição informar que o rol apresentado é de competência legislativa privativa da União, o Parágrafo único¹³ possibilita, por meio de edição de lei complementar autorizativa, que questões específicas relacionadas às matérias indicadas sejam legisladas pelos estados-membros. Tal prerrogativa foi uma opção do legislador federal

¹¹ Art. 22, inciso XXV da CF: Compete privativamente à União legislar sobre: XXV- registros públicos.

¹² ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

¹³ Art. 22, Parágrafo único, da CF/1988: Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

para que os estados-membros tenham autonomia legislativa sobre questões específicas e em virtude de suas peculiaridades regionais.

No *caput* do art. 25¹⁴ da Lei Maior, o legislador determinou que os estados-membros serão regidos pelas suas próprias constituições e leis que editarem, observando-se sempre os princípios constitucionais. Desta forma, foi atribuído aos entes regionais o poder de auto-organização e os poderes reservados e não vedados pela Constituição, ou seja, poderes residuais. Assim, caberão aos estados-membros as atribuições remanescentes e as competências indicadas nos §§ 2º e 3º do citado art. 25, quais sejam, explorar, diretamente ou mediante concessão, os serviços de gás canalizado e instituir, mediante lei complementar, regiões metropolitanas. Ademais, conforme o § 4º¹⁵ do art. 18, caberá ainda aos estados, por meio de leis estaduais, a criação, união ou desmembramento de municípios, obedecido o período estabelecido em lei.

Portanto, em sua maioria, a competência legislativa privativa dos estados-membros não é apresentada de forma explícita pela Constituição. As atribuições residuais abrangem temas ligados à criação e extinção de cargos, bem como à organização administrativa e judiciária da Defensoria Pública, da Procuradoria-Geral do Estado e do Ministério Público, e também temas orçamentários, autorizações para venda de imóveis e criação de secretarias estaduais.¹⁶

Alguns temas, devido a sua relevância, receberam tratamento especial pelo constituinte, que, para tanto, optou por unir a força de todos os entes federados para sua defesa e proteção, estando todos habilitados para seu aprimoramento. Trata-se das competências comuns materiais ou simplesmente competências concorrentes administrativas. Tais temas estão listados no rol do art. 23 da Constituição. Cita-se, por exemplo: zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas; conservar o patrimônio público; cuidar da saúde e assistência pública,¹⁷ da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; proteger o meio

¹⁴ Art. 25 da CF/1988: Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

¹⁵ Art. 18, § 4º, da CF/1988: A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei.

¹⁶ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991, p. 137-138.

¹⁷ Em decisão liminar proferida nos autos da ADI 6.341/DF, pelo Ministro Marco Aurélio (relator), e referendada pela maioria dos demais ministros da corte, foi reconhecida a competência concorrente dos entes da federação no combate à COVID-19, em face do previsto no inciso II do art. 23 e inciso I do art. 198 da Constituição, no sentido de preservar a atribuição de cada esfera de governo nas ações e serviços de saúde.

ambiente; preservar as florestas, a fauna e a flora; fomentar a produção agropecuária; organizar o abastecimento alimentar; combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, entre outros listados no artigo supramencionado.

Além das competências comuns materiais, a Constituição Federal disciplinou um verdadeiro *condomínio legislativo*¹⁸ ao determinar que, em relação a algumas matérias, caberá à União editar preceitos gerais e aos estados-membros editar leis específicas. Tais atribuições estão previstas no art. 24 da Lei Maior, e, dentre elas, pode-se citar a competência para legislar sobre direito urbanístico e previdenciário, direito tributário e financeiro, educação, proteção à infância e juventude, meio ambiente, assistência jurídica, defensoria pública, patrimônio histórico, artístico e paisagístico, entre outras. É fundamental destacar que o rol do art. 24 não é exaustivo, tratando apenas de temas exemplificativos.¹⁹

A referida distribuição de competências legislativas é estabelecida pelos parágrafos do art. 24, que atribuem à União a competência para legislar sobre normas gerais, e aos estados a possibilidade de legislar supletivamente, ou seja, completar espaços deixados pela União no exercício de sua capacidade de legislar de forma geral. Entretanto, deve-se atentar que não é permitido aos estados-membros, sobre o pretexto de preencher lacunas, violar lei editada pela União.²⁰

Ao verificar a omissão completa da União na edição de normas gerais, será dado ao ente regional a possibilidade de exercer a capacidade legislativa plena, de modo a sanar a falta de lei federal. Posteriormente, vindo a União a criar a norma até então inexistente, a eficácia da lei estadual será suspensa no que contrariar o novo preceito.

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 820.

¹⁹ Em decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello (2006) na Medida Cautelar em Ação Cautelar n. 1.255, foi definido que “concorrendo projetos da União Federal e do Estado-membro visando à instituição, em determinada área, de reserva extrativista, o conflito de atribuições será suscetível de resolução, caso inviável a colaboração entre tais pessoas políticas, pela aplicação do critério da preponderância do interesse, valendo referir que, ordinariamente, os interesses da União revestem-se de maior abrangência”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Cautelar n. 1.255/RR**. Agravante: Estado de Roraima. Agravado: União e Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA). Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281255%2ENUMER%2E+OU+1255%2EACMS%2E%29+%28%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORL%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORV%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORA%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2EACMS%2E%29&b ase=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/wpqjhc>. Acesso em: 15 mar. 2020.

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 820-821.

Ainda no que tange à repartição de competências realizada pelo poder constituinte, aos municípios foi dada a capacidade de auto-organização, isto é, a possibilidade de os municípios instituírem um poder constituinte próprio para a edição de suas leis orgânicas. Não obstante a atribuição para criar seus próprios estatutos, esta é limitada tanto pela Constituição Federal²¹ quanto pelas Constituições estaduais, conforme depreende-se do art. 29 da Carta da República.²² No que se refere às competências materiais e legislativas dos entes locais, o art. 30 da Constituição enumerou algumas delas, como: legislar sobre assuntos de interesse local; suplementar a legislação federal e estadual no que couber; instituir e arrecadar tributos de sua competência; criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual, entre outras.

Desta forma, dada a repartição de competências estabelecida pela Constituição Federal, as unidades da Federação definem seus objetivos e procuram concretizar seus próprios anseios. Entretanto, não raramente, estabelecem duelo com interesses de outro estado-membro, principalmente na seara tributária.

1.2 Objetivos constitucionais da repartição de competências tributárias na Constituição de 1988

No Brasil, por possuir um extenso território, povoado de modo irregular e com características diferentes, viu-se o surgimento de desigualdades entre as diversas regiões do país. Essas distinções, são de responsabilidade da sociedade como um todo, por refletirem toda a exclusão social do desenvolvimento brasileiro em função do desequilíbrio regional.²³

Historicamente, viu-se no Brasil o antagonismo do desenvolvimento entre as regiões Centro-Sul e Nordeste. Se, nos estados do Centro-Oeste e Sudeste brasileiro, era possível verificar a forte industrialização, acompanhada de grandes investimentos em infraestrutura, nos estados da região Nordeste, a preocupação do Governo Federal resumia-se a tentar minimizar os efeitos da seca no sertão por meio de políticas assistencialistas.

²¹ Mesmo sob o argumento de proteger interesse local, a legislação municipal deve respeitar os preceitos constitucionais. Nesse sentido, segue o teor da Súmula n. 646 do STF: “Ofende o princípio da livre concorrência lei municipal que impede instalação de estabelecimentos comerciais do mesmo ramo em determinada área”.

²² Art. 29 da CF/1988: O Município rege-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos.

²³ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 62-63.

Em que pese a nobreza das iniciativas que procuravam solucionar os problemas da região Nordeste, tais ações acabaram por agravar ainda mais a desigualdade com os entes de outras regiões, uma vez que os estados do Centro-Sul, por serem mais industrializados, passaram a vender significativamente mais produtos manufaturados ao Nordeste em contraste com a quantidade de produtos básicos adquiridos dessa região.²⁴

Desta forma, percebeu-se que a solução para o equilíbrio financeiro entre as regiões não dependia apenas da aplicação de políticas assistencialistas, mas também da execução de projetos que viabilizassem o desenvolvimento industrial dos estados das regiões Norte e Nordeste.

Nesse diapasão, Celso Furtado assevera que as desigualdades regionais são causadas pela falta de planejamento para a integração econômica, de forma que o livre mercado tende a aumentar, e não a diminuir as desigualdades regionais. Assim, afirma ser necessária a execução de políticas que promovam o desenvolvimento de maneira igualitária entre as diversas regiões do país, de forma a evitar a concentração regional da renda.²⁵ Para o referido autor, a solução para o problema das desigualdades regionais passa por uma nova forma de integração econômica dos entes federados, diversa da praticada até então, em que boa parte dos recursos foram encaminhados para as regiões mais industrializadas. Exige-se uma nova forma de integração regional de modo a efetuar um aproveitamento mais racional dos recursos e fatores da economia doméstica. Não há mais espaço para iniciativas que geram o rápido desenvolvimento de uma região em detrimento da prosperidade da outra.²⁶

Ressalta-se que o desenvolvimento econômico do Estado brasileiro é marcado não apenas pela dependência dos entes regionais com os programas de incentivo e investimentos diretos promovidos pela União, mas também pela relevância que a repartição de riquezas auferidas com a cobrança de impostos possui para o fechamento de suas contas e realização dos programas de governo.

As características do sistema federativo apontadas na parte inicial deste trabalho são de extrema relevância, entretanto, para a existência de uma verdadeira federação, é fundamental

²⁴ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 95-99.

²⁵ FURTADO, Celso. **Teoria e política do desenvolvimento econômico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000, p. 118-119.

²⁶ FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 24. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1991, p.240.

que haja o suprimento de recursos financeiros suficientes às unidades federadas para que possam cumprir seus deveres constitucionais. Por esse motivo, sem desmerecer os demais atributos federativos, a repartição constitucional das receitas tributárias apresenta-se como aspecto fundamental para garantir autossuficiência financeira dos entes federados.²⁷

A Constituição Federal, ao estabelecer a forma federativa de Estado, definiu que, no Brasil, a arrecadação tributária seguiria o modelo de descentralização financeira, de modo a atribuir também aos entes menores competência para instituir tributos e, assim, gerar suficiência financeira diante de seus anseios e objetivos.

Nesse sentido, Heleno Taveira Torres informa que a Constituição de 1988 pode também ser denominada como uma Constituição Financeira, pois instituiu e organizou a origem das rendas tributárias dos entes integrantes do federalismo brasileiro para fazer frente de forma eficiente ao financiamento do Estado.²⁸

A Carta da República, ao tratar da criação de impostos, estabeleceu competência para os entes federados os instituírem da seguinte forma: caberá à União²⁹ instaurar o imposto sobre 1) importação de produtos estrangeiros; 2) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; 3) renda e proventos de qualquer natureza; 4) produtos industrializados; 5) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; 6) propriedade territorial rural; e 7) grandes fortunas.³⁰

Além dos impostos tratados acima, poderá a União, mediante lei complementar, fazendo uso de sua competência residual, criar outros impostos, desde que não sejam cumulativos e não tenham identidade com fato gerador ou base de cálculo de outros impostos previstos na Constituição.³¹ A União poderá também a) criar o imposto extraordinário de guerra,³² b) instituir empréstimos compulsórios para fazer frente a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e, caso seja necessário, c) realizar

²⁷ BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na federação. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 103-104.

²⁸ TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo cooperativo brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury *et al* (coord.). **Federalismo(s) em juízo**. 1 ed. São Paulo. Noeses, 2019, p. 289.

²⁹ Art. 153 da CF.

³⁰ Esse não foi implantado até então.

³¹ Art. 154, inciso I, da CF.

³² Art. 144, inciso II, da CF.

investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.³³ Mas isso não é tudo. Ao ente maior também será permitida a instituição de contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas,³⁴ assim como contribuições para manutenção da seguridade social.³⁵

Em sequência, a Constituição atribui aos estados e ao Distrito Federal competência para a criação dos impostos a seguir:³⁶ 1) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos; 2) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; 3) propriedade de veículos automotores; e 4) contribuição para o custeio do regime previdenciário de seus servidores.³⁷

Ademais, a Constituição permitiu aos municípios a criação dos seguintes impostos:³⁸ propriedade predial e territorial urbana; 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; serviços de qualquer natureza, não compreendidos os de competência estadual, indicados no art. 155, inciso II da Constituição. Por fim, aos entes locais, assim como ao Distrito Federal, é permitida a criação de contribuição para manutenção dos serviços de iluminação pública.³⁹

Conforme apresentado, o constituinte estabeleceu competência tributária tanto para a União quanto para os demais entes federados de forma a garantir a cláusula pétrea do pacto federativo no que diz respeito às finanças públicas. Entretanto, a existência de descentralização financeira não significa que os estados-membros e municípios possuam absoluta independência fiscal, uma vez que a maioria dos tributos previstos pela Constituição ficaram a cargo da União e que as rendas auferidas pelos entes menores geralmente são insuficientes para suportar suas despesas e realizar os investimentos necessários. Nesse ponto, verifica-se, portanto, que a Magna Carta optou por um modelo de federalismo cooperativo, ou seja, com maior colaboração

³³ Art. 148, incisos I e II, da CF.

³⁴ Art. 149 da CF.

³⁵ Art. 195 da CF.

³⁶ Art. 155 da CF.

³⁷ Art. 149, § 1º, da CF.

³⁸ Art. 156 da CF.

³⁹ Art. 149-A da CF.

entre os entes, em detrimento do federalismo dual, caracterizado pela falta de participação direta ou indireta entre União, estados-membros e municípios em impostos de competência diversa.

A existência de integração financeira entre os entes federados só foi possível em razão de a Constituição de 1988 ter adotado o modelo de federalismo cooperativo, o qual possui como característica a espécie de financiamento centrípeto,⁴⁰ em que há uma convergência de poderes para a União, que, em consequência, assume a atribuição pelo financiamento dos entes menores em virtude do princípio de cooperação mútua, que rege o Estado federal brasileiro.⁴¹

De acordo com o modelo atual, a União possui poder para definir normas gerais de direito financeiro com o objetivo de uniformizar critérios e procedimentos para fiscalização e gerenciamento de finanças públicas, orçamentos, responsabilidade fiscal e outros meios característicos da atividade financeira estatal.⁴²

Desta forma, o cooperativismo financeiro caracteriza-se não apenas pela existência de autonomia na instituição das competências tributárias impostas pela Constituição, como também pela distribuição do resultado dos tributos arrecadados, com o objetivo de equilibrar a repartição de receitas entre todos os entes federados.

Nesse sentido, devido a sua relevância, a Magna Carta regulou, em uma seção própria, dentro do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, a repartição das receitas tributárias.⁴³ Uma breve análise da distribuição proposta pela Constituição revela a existência de três modalidades. A primeira delas se refere à participação no resultado de impostos instituídos por uma unidade federativa e arrecadados por outra, situação em que o poder tributante pertence à União, mas a receita auferida pertence a outro ente. A segunda diz respeito à participação no resultado da arrecadação de impostos de receita compartilhada, havendo divisão dos valores entre o ente tributante e a entidade beneficiada, em percentual que pode

⁴⁰ HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**: estado federal e tendências do federalismo contemporâneo. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 226

⁴¹ Segundo os ensinamentos de Seabra Fagundes: “A Constituição de 1946 torna efetivo, dessarte, o convívio constitucional do princípio da autonomia, que vem do federalismo clássico, com o princípio da cooperação, que é dado do federalismo contemporâneo (...). A legislação complementa a atividade cooperativa, criando organismos regionais (Sudene, Sudam e etc), que projetam a presença administrativa da União em amplas áreas do território nacional, com todos os consectários de prestígio e influência do poder central”. FAGUNDES, Miguel Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 1-11, jan./mar, 1970.

⁴² BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Tratado de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 451.

⁴³ Seção VI do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal.

variar de acordo com circunstâncias descritas na própria Constituição. Por fim, há ainda a participação da unidade federada em fundos, modelo pelo qual o ente beneficiado auferirá valores de acordo com critérios de redistribuição geográfica.⁴⁴

O texto constitucional inicia a referida seção definindo a forma de distribuição do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tributo este cuja competência para instituição é da União. Para tanto, a Carta Maior indicou que caberá integralmente aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a totalidade do produto do referido imposto quando incidente na fonte sobre rendimentos pagos aos seus servidores pelo próprio ente regional ou local, suas autarquias ou fundações.^{45/46} Em seguida, o texto constitucional estipula que será enviado aos estados 20% do resultado da arrecadação da União, caso optem por fazer uso de sua competência suplementar na instituição de novos impostos.⁴⁷

Na sequência, ainda regulando a distribuição do Imposto de Renda, estabelece a Constituição que caberá à União enviar aos estados 49% do resultado da arrecadação da seguinte forma: I – 21,5 ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; II – 22,5 ao Fundo de Participação dos municípios; III – 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; IV – 1% ao Fundo de Participação dos municípios, a ser entregue nos primeiros 10 dias do mês de dezembro de cada ano; V - 1% ao Fundo de Participação dos municípios, a ser entregue nos primeiros 10 dias do mês de julho de cada ano.⁴⁸

A Carta da República continua a definir a repartição das receitas tributárias ao indicar que 10% do resultado da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados será destinado aos estados e ao Distrito Federal de forma proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados,⁴⁹ devendo os estados efetuar o envio de 25% dos recursos aos seus municípios.⁵⁰

Ainda no que se refere à competência arrecadatória da União, caberá aos estados e ao Distrito Federal 29% da receita proveniente da Contribuição de Intervenção no Domínio

⁴⁴ SILVA, 2002 *apud* FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartir Latin, 2010, p. 182.

⁴⁵ Art. 157, inciso I, da CF.

⁴⁶ Art. 158, inciso I, da CF.

⁴⁷ Inciso II do art. 157 da CF.

⁴⁸ Art. 159, inciso I, da CF.

⁴⁹ Art. 159, inciso II, da CF.

⁵⁰ Art. 159, § 3º, da CF.

Econômico referente às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível aos estados e o Distrito Federal.⁵¹ Os estados terão de repassar 25% dos valores aos seus municípios,⁵² e esses recursos deverão ser aplicados de acordo com a destinação compulsória definida pela própria Carta da República.⁵³

Outrossim, além da renda proveniente da repartição do resultado dos tributos de competência da União, conforme exposto acima, incrementam os erários estaduais as receitas decorrentes da arrecadação do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD), o Imposto Incidente sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Incidente sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Aos municípios, além do produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre rendimentos pagos aos seus servidores pelo próprio ente regional ou local, suas autarquias ou fundações, caberá também 50% do resultado do imposto da União sobre a propriedade rural, relativo aos imóveis situados em seus territórios, pertencendo-lhes o valor total quando optarem por realizar a fiscalização e cobrança do referido tributo.⁵⁴ Pertencerá também aos entes locais 50% do produto da arrecadação do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios⁵⁵ e, por fim, 25% do produto da arrecadação do imposto do estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.⁵⁶

Observa-se, portanto, que a repartição de receitas tributárias pode ser considerada um pilar fundamental do federalismo fiscal ao asseverar a autonomia financeira dos estados, Distrito Federal e municípios.

⁵¹ Art. 159, inciso III, da CF

⁵² Art. 159, § 4º, da CF.

⁵³ Inciso III do Art. 159 da CF: Do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177 § 4º, 29% para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observado a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

⁵⁴ Art. 153, § 4º, III, da CF.

⁵⁵ Art. 158, inciso III, da CF.

⁵⁶ Art. 158, inciso IV, da CF.

Conclui-se, pois, que a colaboração da Constituição de 1988 para o federalismo brasileiro foi o estabelecimento de uma relação de equilíbrio entre os entes, na convergência entre a autonomia da União para planejar e ordenar as políticas públicas e elaborar as competências dos demais entes federados de forma que o sistema esteja alinhado com os objetivos a serem alcançados.⁵⁷

1.3 Federalismo fiscal: o papel da receita tributária nas finanças estaduais

Não obstante o “equilíbrio” almejado pela Magna Carta na relação federativa brasileira, a realidade se apresenta de forma distinta.

Em razão da dificuldade dos entes federativos em equilibrar suas finanças públicas devido à instabilidade econômica surgida após a redemocratização, os pilares de apoio de um desenvolvimento federal harmônico com os princípios do pacto federativo foram consideravelmente prejudicados. Ademais, o programa de estabilização econômica colocado em prática com a implantação do Plano Real foi fundamentado na redução e controle dos gastos públicos juntamente com a realização de privatizações. Tal programa acabou por contribuir ainda mais para a piora da situação fiscal dos entes federados, uma vez que a autonomia política e financeira dos entes regionais era um entrave às metas federais de ajuste fiscal, o que gerou uma forte concentração de receitas para a União.⁵⁸

Ademais, conforme pode-se observar, ao menos no que diz respeito ao número de impostos capazes de serem instituídos, o constituinte originário não atribuiu competência igualitária entre os entes federativos. Por um lado, a União tem a possibilidade de criar sete impostos:⁵⁹ 1) importação de produtos estrangeiros; 2) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; 3) renda e proventos de qualquer natureza; 4) produtos industrializados; 5) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; 6) propriedade territorial rural; e 7) grandes fortunas. Por outro lado, os estados poderão conceber apenas três:⁶⁰ 1) transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos; 2) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte

⁵⁷ TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo cooperativo brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury *et al* (coord.). **Federalismo(s) em juízo**. 1 ed. São Paulo. Noeses, 2019, p. 314-315.

⁵⁸ LOPREATO, Francisco Luiz C. Um novo caminho do federalismo no Brasil?. **Economia e Sociedade**, Campinas: Instituto de Economia da UNICAMP, n. 9, p. 97-100, dez. 1997, p. 97-100.

⁵⁹ Art. 153, incisos I a VII, da CF.

⁶⁰ Art. 155, incisos I a III, da CF.

interestadual e intermunicipal e de comunicação; e 3) incidente sobre a propriedade de veículos automotores. Por fim, os municípios também terão competência para formular apenas três impostos:⁶¹ 1) propriedade predial e territorial urbana; 2) transmissão *inter vivos* de bens imóveis; e 3) serviços de qualquer natureza.

Com o objetivo de equilibrar a balança da arrecadação dos entes menores, a própria Constituição Federal, em seu art. 159, estabeleceu mecanismos de distribuição de riquezas por meio do Fundo de Participação dos Estados,⁶² do Fundo de Participação dos municípios⁶³ e dos fundos regionais.⁶⁴

O cálculo da participação de cada estado e município no patrimônio de seu respectivo fundo é realizado segundo coeficientes individuais de partilha, calculados pelo Tribunal de Contas da União, com base na representatividade de suas populações e do inverso da renda *per capita* de cada unidade federativa.^{65/66}

Segue Tabela 1 com os valores distribuídos ao Fundo de Participação dos Estados no ano de 2019.

⁶¹ Art. 156, incisos I a III, da CF.

⁶² Art. 159, inciso I, alínea “a”, da CF.

⁶³ Art. 159, inciso I, alínea “b”, da CF.

⁶⁴ Art. 159, inciso I, alínea “c”, da CF.

⁶⁵ Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpe.pdf. Acesso em: 20 mar. 2020.

⁶⁶ BRASIL. **Lei Complementar n. 62**, de 28 de dezembro de 1989, alterada pela Lei Complementar n. 143, de julho de 2013. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp62.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

Tabela 1 - Fundo de Participação dos Estados em 2019

Região	UF	Ano	Transferência	Valor Consolidado
Nordeste	BA	2019	FPE	R\$ 7.237.594.886,65
Nordeste	CE	2019	FPE	R\$ 5.641.146.839,51
Nordeste	MA	2019	FPE	R\$ 5.585.298.350,20
Nordeste	PE	2019	FPE	R\$ 5.340.208.542,76
Norte	PA	2019	FPE	R\$ 4.796.587.660,91
Nordeste	PB	2019	FPE	R\$ 3.676.012.623,85
Sudeste	MG	2019	FPE	R\$ 3.507.346.324,67
Nordeste	PI	2019	FPE	R\$ 3.377.335.740,57
Norte	TO	2019	FPE	R\$ 3.312.346.135,08
Nordeste	AL	2019	FPE	R\$ 3.303.469.494,72
Nordeste	RN	2019	FPE	R\$ 3.256.918.550,45
Nordeste	SE	2019	FPE	R\$ 3.214.447.184,69
Norte	AC	2019	FPE	R\$ 2.717.764.529,35
Norte	AP	2019	FPE	R\$ 2.661.208.736,01
Norte	AM	2019	FPE	R\$ 2.297.499.481,37
Norte	RO	2019	FPE	R\$ 2.231.984.678,30
Centro-Oeste	GO	2019	FPE	R\$ 2.202.962.552,28
Sul	PR	2019	FPE	R\$ 2.201.440.282,23
Norte	RR	2019	FPE	R\$ 1.973.901.122,34
Centro-Oeste	MT	2019	FPE	R\$ 1.777.335.780,13
Sul	RS	2019	FPE	R\$ 1.746.311.164,17
Sudeste	RJ	2019	FPE	R\$ 1.303.101.924,72
Sudeste	ES	2019	FPE	R\$ 1.238.238.057,38
Centro-Oeste	MS	2019	FPE	R\$ 1.066.393.966,85
Sul	SC	2019	FPE	R\$ 979.077.065,71
Sudeste	SP	2019	FPE	R\$ 768.573.557,51
Centro-Oeste	DF	2019	FPE	R\$ 535.459.664,46

Fonte: <https://www.tesourotransparente.gov.br/consultas/transferencias-constitucionais-realizadas>.
Acesso em: 15 mar. 2020.

Observa-se que os maiores valores do Fundo de Participação dos Estados são atribuídos aos entes regionais que possuem um grande número populacional e a menor renda individual por habitante. Verifica-se, também, que, entre os quinze estados mais beneficiados pelo referido fundo, todos são das regiões Norte e Nordeste, com exceção apenas do Estado de Minas Gerais, que – apesar de situar-se na região Sudeste e possuir boa industrialização e relevante parque industrial na região metropolitana de Belo Horizonte, Zona da Mata, Sul e Sudoeste do estado – detém grande densidade populacional com baixíssima renda *per capita* em sua região norte e no Vale do Jequitinhonha.⁶⁷

Historicamente, mesmo com a transferência de riquezas promovida pela União Federal, a situação financeira dos estados e municípios demonstrou-se delicada. Exceções pontuais podem ser verificadas por meio da análise dos números da arrecadação de estados produtores de petróleo e gás natural, em virtude do recebimento de *royalties*.⁶⁸

Conforme ilustrado na Tabela 2 a seguir, até o mês outubro do ano de 2019, foram distribuídos mais de 6 bilhões de reais em *royalties* para os estados, entretanto 89% desse valor foi destinado apenas para os estados do Rio de Janeiro, Espírito Santo e São Paulo.

⁶⁷ Disponível em: <https://www.mg.gov.br/conteudo/conheca-minas/geografia/regioes-de-planejamento>. Acesso em: 16 mar. 2020.

⁶⁸ *Royalties* é uma compensação financeira devida à União, aos estados, ao Distrito Federal, e aos municípios beneficiários, paga pelas empresas que produzem petróleo e gás natural no território brasileiro. Trata-se de uma remuneração à sociedade pela exploração desses recursos não renováveis. Conceito retirado do *site* www.anp.gov.br.

Tabela 2 - Distribuição de *Royalties* de derivados de petróleo

Superintendência de Participações Governamentais

Competência: Outubro de 2019

BENEFICIÁRIOS	VALOR (R\$)			
	Royalties até 5%	Royalties excedentes a 5%	Total	Acumulado em 2019
BRASIL				
ESTADOS	312.418.351,81	229.398.089,42	541.816.441,23	6.464.035.957,92
MUNICÍPIOS	380.711.366,24	286.202.707,61	666.914.073,85	7.959.724.820,35
FUNDO ESPECIAL	93.238.563,53	69.244.369,76	162.482.933,29	1.932.077.681,02
COMANDO DA MARINHA	50.451.047,22	36.543.482,24	86.994.529,46	1.269.815.054,47
MCT	-	71.222.460,99	71.222.460,99	1.018.988.011,07
FUNDO SOCIAL	102.898.467,61	205.598.794,95	308.497.262,56	3.575.452.445,09
EDUCAÇÃO E SAÚDE - UNIÃO	33.127.612,25	66.255.224,50	99.382.836,75	871.660.025,16
TOTAL	972.845.408,66	964.465.129,47	1.937.310.538,13	23.091.753.995,08

Nota: 50% do Fundo Social é destinado para educação e saúde

BENEFICIÁRIOS	VALOR (R\$)			
	Royalties até 5%	Royalties excedentes a 5%	Total	Acumulado em 2019
ESTADOS				
ALAGOAS	1.069.020,61	699.841,72	1.768.862,33	22.352.290,76
AMAZONAS	9.301.989,42	6.713.047,01	16.015.036,43	199.713.803,23
BAHIA	9.157.741,57	5.581.812,82	14.739.554,39	175.917.630,27
CEARA	554.029,71	372.692,37	926.722,08	12.852.642,57
ESPIRITO SANTO	28.439.317,62	22.309.109,74	50.748.427,36	691.166.231,33
MARANHAO	3.049.745,99	2.287.309,49	5.337.055,48	24.474.381,63
PARANA	418.383,02	-	418.383,02	5.590.681,43
RIO DE JANEIRO	220.657.533,07	162.971.649,85	383.629.182,92	4.413.507.500,31
RIO GRANDE DO NORTE	6.935.317,93	4.373.347,35	11.308.665,28	173.110.877,83
SAO PAULO	30.002.456,88	22.086.089,29	52.088.546,17	680.184.137,99
SERGIPE	2.832.815,99	2.003.189,78	4.836.005,77	65.165.780,57
TOTAL	312.418.351,81	229.398.089,42	541.816.441,23	6.464.035.957,92

Fonte: <http://www.anp.gov.br/royalties-e-outras-participacoes/royalties> Acesso em: 17 mar. 2020.

Não obstante a receita derivada da exploração de petróleo e gás natural, a estagnação da economia nacional fez com que a arrecadação tributária dos entes federativos sofresse perdas significativas na última década, causando o agravamento da situação fiscal não apenas dos entes regionais, como também dos locais.

Como se não bastasse, a situação dos entes menores e sua capacidade de financiamento é ainda mais agravada em razão das interferências da União em suas finanças, por meio da concessão de isenção de impostos cujo resultado é distribuído com os estados e municípios, bem como da criação de inúmeras contribuições sociais,⁶⁹ cujos resultados, diferentemente dos impostos, não são repartidos com os demais estados federados.⁷⁰

Ademais, a falta de promoção de políticas de desenvolvimento regional pela União, somada com as grandes diferenças existentes entre os estados, tais como índice de Desenvolvimento Humano-IDH, infraestrutura, industrialização, investimentos públicos e população, fez com que cada vez mais os entes regionais buscassem meios para tornarem-se mais atrativos a investimentos privados.

Desde a edição da Constituição de 1988, o desenvolvimento do país concentrou-se nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro, fazendo com que os demais entes, como instrumento de defesa de seus interesses, buscassem meios para suprir a falta de investimentos. Indubitavelmente, a alternativa encontrada foi a concessão de benefícios fiscais como meio de atrair investimentos para seus territórios.⁷¹

O fornecimento de benefícios tributários, por meio de programas estaduais de desenvolvimento, por entes federados da mesma esfera de poder, gerou uma verdadeira guerra fiscal.

⁶⁹ Sobre o tema, relevante é a contribuição de Luiz Alberto Gurgel de Faria: “Nada obstante, movimentos como o da guerra fiscal e a tremenda ‘gula’ da União estão, sem dúvida alguma, prejudicando nossa Federação. Acerca do pecado capital ferido, não se pode deixar de considerar a criação de várias contribuições sociais nos últimos anos, exatamente porque, diferentemente dos novos impostos, elas não participam de repartição das receitas tributárias, ficando toda a arrecadação com quem as instituiu – no caso, a União”. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização dos princípios da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 363.

⁷⁰ MESQUITA. Carlos José Wanderley. Um novo enfoque sobre a guerra fiscal no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 104, p. 203-257, maio/jun. 2012.

⁷¹ Soraia Aparecida Cardozo, em sua tese de doutorado apresentada ao Instituto de Economia da UNICAMP, destaca que as rápidas transformações econômicas nas últimas duas décadas geraram mudanças no papel do estado no Brasil. Aduz que a crise fiscal e financeira é resultado direto da escolha de inserir no País políticas de desenvolvimento que retiram do estado instrumentos essenciais para a redução de desigualdades regionais. Exemplos práticos dessa situação é a queda no investimento público em infraestrutura e a crise das instituições de desenvolvimento regional como a SUDAM e SUDENE. CARDOZO, Soraia Aparecida. **Guerra fiscal no Brasil e alterações das estruturas produtivas estaduais desde os anos 1990**. Tese (Doutorado) –Instituto de Economia da UNICAMP, Campinas, 2010, p. 33.

Ricardo Varsano⁷² leciona que a guerra fiscal é uma situação de conflito na Federação na qual o ente federado beneficiado impõe uma perda aos demais. Trata-se de espécie de política pública de disputa fiscal na federação, em que o ente regional incapaz de conter o déficit público faz uso de políticas desenvolvimentistas predatórias, por meio da concessão de benefícios tributários, atitude que vai de encontro aos preceitos de uma federação cooperativa.

No mesmo sentido, Gilberto Bercovici conceitua guerra fiscal como a situação pela qual torna-se explícita a falta de cooperação no federalismo brasileiro, gerando conflitos vazios em que não há ganhadores. O referido autor prossegue asseverando que, caso existisse no Brasil uma política nacional de investimentos privados, caberia à União promover certos tipos de incentivos cujos critérios de concessão seriam definidos com a participação direta dos estados. Entretanto, não é o que ocorre no Brasil, onde, além de não haver um programa nacional de política industrial, os benefícios não são concedidos de modo coordenado e controlado pelo setor público.⁷³

Nesse diapasão, a guerra fiscal reflete a disputa econômica entre os entes, detentores de competência para instituição de tributos, com o objetivo de atrair investimentos para sua região em troca de benesses não apenas tributárias, mas também crédito com juros subsidiados e capacitação de colaboradores.⁷⁴

Desta forma, verifica-se a inversão das políticas de desenvolvimento dos estados, as quais deixam de ter natureza de planejamento estadual para atenderem projetos de empresas privadas específicas e, por conseguinte, fazem com que surjam leilões de facilidades oferecidos pelos entes regionais.⁷⁵

A igualdade entre os estados federados almejada pela Constituição não tem como ser factível quando um ente, de modo solitário e independente, decide promover benefícios fiscais que seus pares não podem conceder. Desta forma, quando determinado estado consegue atrair investimentos em função dos benefícios tributários fornecidos, não há ganhador, mas apenas perdedores, uma vez que esse processo é causador da dilapidação do patrimônio público,

⁷² VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde? **Planejamento e Políticas Pública**, Brasília: IPEA, n. 15, p. 3-18, jun. 1997.

⁷³ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p.183-186.

⁷⁴ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal, neoliberalismo e democracia. **Revista do Direito**, Santa Cruz do Sul, n. 11, p. 135-143, jan./jul. 1999.

⁷⁵ RODRIGUES-POSE, Andrés; ARBIX, Glauco. Estratégias do desperdício: a guerra fiscal e as incertezas do desenvolvimento. **Revista Novos Estudos CEBRAP**, São Paulo, n. 54, p. 70-71, 1999.

pois os prováveis ganhos não superam os custos econômicos e sociais da retração da atividade econômica nos demais estados.⁷⁶

Pode-se dizer que as consequências negativas da disputa comercial entre os entes federativos geram a diminuição da arrecadação do tributo em litígio como um todo, de modo a ocasionar uma verdadeira renúncia fiscal e aumento das desigualdades regionais em detrimento dos estados mais pobres.⁷⁷

Ademais, a reprodução da guerra fiscal de forma generalizada pelos estados acaba por prejudicar os entes mais pobres em benefício dos mais ricos, detentores de maior infraestrutura e conseqüentemente de um ambiente mais favorável à instalação de novos negócios.⁷⁸

Outro relevante fator negativo na falta de coordenação na concessão de benefícios fiscais é a geração de insegurança para os investidores, pois, ao realizarem investimentos, muitas vezes de grande vulto, não conseguem prever se o estado fornecerá benefícios ainda maiores para seus concorrentes se instalarem na mesma região. Caso o Estado de fato favorecesse seus rivais, os investidores ficariam incapacitados para competir e sobreviver no mercado em que atuam e, ainda, prejudicariam consumidores por meio da prática de preços mais elevados para cobrir seus altos custos.⁷⁹

Portanto, uma vez verificada a ocorrência de guerra fiscal, não há que se falar na existência de ganhadores, pois, mais cedo ou mais tarde, todas as partes sairão prejudicadas do estado de beligerância.

Everardo Maciel chama atenção para a existência de uma condescendência das instituições para a existência da disputa fiscal entre os entes federados. Destaca que o Tribunal de Contas da União nunca exerceu a competência que lhe foi atribuída pelo art. 8º da Lei Complementar n. 24/1975,⁸⁰ em que lhe é permitido suspender o pagamento das quotas

⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. Revista Trimestral de Direito Público - RTDP, São Paulo: Malheiros, n. 8, p. 159-180, 1994, p. 89/91.

⁷⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização dos princípios da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 270.

⁷⁸ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 211.

⁷⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização dos princípios da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 281.

⁸⁰ BRASIL. **Lei complementar 24**, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 2 abr. 2020.

referentes ao Fundo de Participação dos Estados e a partilha das parcelas dos impostos de competência da União que, por disposição constitucional, devem ser repartidos com os estados-membros. Aduz, ainda, que o Ministério Público se omite no tratamento da questão, salvo em pontuais iniciativas, e o Judiciário trata com indiferença e morosidade as raras demandas, de forma que “nada se faz e todos protestam”.⁸¹

Historicamente, a disputa comercial entre os entes regionais iniciou-se com a concessão de benefícios relativos ao ICMS,⁸² em claro desrespeito ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, o qual estabelece, no que diz respeito ao ICMS, que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados”. Mas não é só isso. A disputa por novos investimentos e recursos demonstrou-se tão séria que não apenas o ICMS passou a ser utilizado na guerra fiscal, mas também o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)⁸³ e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD), conforme será demonstrado no decorrer deste trabalho.

Desta forma, a realidade fiscal da Federação brasileira mostrou-se distinta da desejada pela Carta de 1988, pois, em vez de um federalismo cooperativo, verifica-se um estado de beligerância fiscal entre os entes, tanto na busca por novos empreendimentos como na retaliação pelos estados que se julgam prejudicados, por meio de ações judiciais, legislativas e administrativas que acabam por prejudicar o pacto federativo.⁸⁴

⁸¹ MACIEL, Everardo. **A tragicomédia da guerra fiscal**. Disponível em: http://fundacaoanfp.org.br/site/wp-content/uploads/2016/03/A_tragicomedia_da_guerra_fiscal-Everardo-Maciel-maio-de-2009.pdf. Acesso em: 26 fev. 2020.

⁸² ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

⁸³ Exemplo dessa situação foi a instalação da fábrica da General Motors no Rio Grande do Sul, nos anos 90, quando três municípios (Gravataí, Guaíba e Eldorado) disputaram de forma acirrada a atração da indústria, mediante diminuição da alíquota de IPTU. Exemplo retirado de ARBIX, Glauco. Guerra fiscal e competição intermunicipal por novos investimentos no setor automotivo brasileiro. **DADOS - Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 1, p. 109-129, 2000, p. 17/29.

⁸⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização dos princípios da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 270-272.

Ao vislumbrar a possibilidade de disputa comercial entre os estados-membros na concessão de benefícios relacionados ao ICMS, a Constituição Federal estabeleceu que, por meio de lei complementar, deveria ser regulada a forma conjunta como os entes regionais concedem ou revogam isenções, incentivos e benefícios fiscais. Trata-se do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, que será estudado no próximo tópico.

1.3.1 Atuação do CONFAZ perante o duelo estadual

Criado em 1975 com o objetivo de coordenar a atuação dos entes regionais na concessão de benefícios fiscais e de minimizar o afã das unidades federadas por investimentos privados, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) foi instituído pelo art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, e regulamentado pela Lei Complementar n. 24/1975.

A Lei Complementar n. 24/1975 estabelece em seus arts. 1º e 2º que, para a concessão de benefícios fiscais – tais como redução da base de cálculo do imposto, isenções e estabelecimento de regras para crédito presumido –, é necessária a ratificação dos demais estados por decisão unânime para que a regra tenha validade nacionalmente.⁸⁵

Apesar de ser considerado por alguns autores como um conselho cujo objetivo é discutir questões federativas, para outros, em razão do seu modelo decisório, que determina a existência de unanimidade entre todos os representantes dos estados em suas decisões, trata-se de um órgão antifederativo, “pois a unanimidade em um fórum dito ‘federativo’ só é plausível em um regime político em que a União pudesse impor seus interesses, compelindo os Estados a aceitá-los, como era o regime militar”.⁸⁶

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, historicamente, diante das inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade relacionadas à “Guerra Fiscal” do ICMS, seguiu o previsto no texto constitucional ao aplicar a regra disposta no art. 155, § 2º, XII, “g”, e os preceitos fixados na Lei Complementar n. 24/1975.⁸⁷

⁸⁵ Art. 2º, § 2º, da Lei complementar 24/1974.

⁸⁶ Para opinião favorável ao CONFAZ como fórum federativo, vide Fernando ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação**: os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Hucitec / Departamento de Ciência Política da USP, 1998, p. 190. Para opinião contrária ao CONFAZ vide PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo/Brasília, FUNDAP/FAPESP/IPEA, 2000, p. 81-82.

⁸⁷ MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A autonomia federativa e o problema da unanimidade nos convênios do CONFAZ. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 2, p. 250-272, ago. 2017.

A ausência de políticas de desenvolvimento regional fez com que os governos estaduais continuassem a conceder incentivos fiscais, contrariando a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e, ainda, desrespeitando a necessidade de aprovação unânime do CONFAZ. Em que pese a lei complementar estipular a unanimidade para a aprovação de incentivos, foi omissa no que se refere a sanções aplicáveis aos entes regionais que atuassem ao arpejo do referido conselho.⁸⁸

No que tange às decisões proferidas pelo STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade, questionadoras de benefícios fiscais promovidos pelos entes regionais, deve-se dizer que os estados-membros fazem uso de artifícios legislativos no intuito de retirar a eficácia dos referidos julgados da Suprema Corte. O procedimento consiste na substituição da lei impugnada pelo tribunal por outra que regula a matéria de forma semelhante, durante seu julgamento, fazendo com que haja perda do objeto ou falta do interesse de agir.⁸⁹

Nessa toada, mostra-se de pouca ou nenhuma eficácia o art. 8º, inciso II, da Lei Complementar n. 24/1975, ao determinar a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente, quando não há aprovação unânime do CONFAZ.

A não obediência à Lei Complementar n. 24/1975 manteve a situação de beligerância entre os estados federados e dificultou o funcionamento do regime federal, em consequência do abalo da relação de cooperação estipulada pela Constituição Federal.⁹⁰

Com a função de minimizar a guerra fiscal e judicial existente em torno dos benefícios fiscais concedidos sem a ratificação do CONFAZ e de dar segurança jurídica aos contribuintes, foi editada, no segundo semestre de 2017, a Lei Complementar n. 160, que determinou ao referido conselho a realização de convênio,⁹¹ dentro do prazo de 180 dias de sua publicação.

⁸⁸ LAGEMANN, Eugênio. O federalismo fiscal brasileiro em questão. *In*: AFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (org.). **A federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 319-320.

⁸⁹ MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A autonomia federativa e o problema da unanimidade nos convênios do CONFAZ. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 2, p. 250-272, ago. 2017.

⁹⁰ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde? **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília: IPEA, n. 15, p. 3-18, jun. 1997.

⁹¹ A Lei Complementar n. 160/2017 dispõe sobre a realização de convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Ademais, a lei estipulou novo quórum para aprovação dos convênios realizados anteriormente, sem a aprovação do CONFAZ. Para tanto, a novel lei exige a concordância de ao menos 2/3 dos representantes das unidades federadas e de 1/3 dos estados federados de cada uma das 5 regiões do país.⁹²

Em que pese a Constituição ter previsto a participação do CONFAZ na aprovação de benefícios fiscais que digam respeito apenas às situações que envolvam o ICMS, a realidade demonstra a existência de guerra fiscal paralela à do ICMS, ao envolver também outros tributos de competência estadual, em razão da autonomia dos entes regionais para definir alíquotas dos tributos de sua competência.

Pode-se citar, por exemplo, a disputa pela arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), na qual a diferença da alíquota cobrada pelos Fiscos estaduais faz com que os contribuintes registrem seus veículos na região onde a propriedade veicular é menos onerosa. É por essa razão que as locadoras de veículos com abrangência nacional, proprietárias de milhares de automóveis, efetuam os emplacamentos em um único estado após a concessão do benefício tributário.

Salienta-se que o motivo para a ocorrência de tal fenômeno é a inexistência de norma que regulamente qual o estado competente para efetuar a arrecadação do IPVA. Em que pese a Magna Carta atribuir competência aos estados para a instituição e arrecadação do referido tributo, que possui como fato gerador a propriedade de veículo automotor, não especificou qual seria o ente regional competente pela arrecadação do tributo, deixando à cargo de lei complementar⁹³ suprir a lacuna legal.⁹⁴

Entretanto, até então, não foi editada lei complementar específica que estabeleça regras e parâmetros objetivos e de obediência obrigatória pelos entes regionais. Desta forma, a controvérsia consiste em saber se o IPVA deve ser recolhido no estado da sede ou domicílio do proprietário, ou no local de seu emplacamento e consequente registro do automóvel.

⁹² Art. 2º da Lei Complementar n. 160/2017.

⁹³ Art. 146, inciso I, da CF.

⁹⁴ Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/210039/estados-travam-guerra-fiscal-pelo-ipva>. Acesso em: 28 mar. 2020.

O tema em questão está sendo apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, por meio de Recurso Extraordinário de relatoria do Ministro Marco Aurélio Melo, com repercussão geral reconhecida, no qual se discute o local de pagamento do IPVA de veículo pertencente a uma empresa sediada na cidade mineira de Uberlândia e registrado no Estado de Goiás.⁹⁵

No referido recurso, a pessoa jurídica questiona decisão da Justiça mineira que determinou o recolhimento do tributo no local de sua sede, em Minas Gerais, em que pese o automóvel de sua propriedade estar registrado e licenciado em Goiás. Entretanto, devido ao pedido de vista realizado pelo Min. Dias Toffoli, o julgamento foi suspenso e encontra-se pendente.⁹⁶

A pauta de julgamento do STF contempla também outra Ação Direta de Inconstitucionalidade, dessa vez de relatoria do Min. Gilmar Ferreira Mendes, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) contra o Estado de São Paulo, com o objetivo de declarar a inconstitucionalidade da Lei paulista n. 13.296. Tal dispositivo legal visa evitar a atuação de empresas de locação de automóveis que desenvolvem suas atividades no referido estado e em seus municípios, mas recolhem o IPVA em outro estado da federação em razão de benefício fiscal concedido.⁹⁷

De forma semelhante ao que ocorre com o IPVA, pode-se verificar também a existência de guerra fiscal na cobrança do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD). A situação de beligerância entre os entes regionais pode ser verificada em razão não apenas da competência para sua arrecadação,

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1016605**. Autor: UBER Representações LTDA. Réus: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5107147>. Acesso em: 28 mar. 2020. Em sessão realizada em 24/10/2018, os Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello votaram no sentido de dar provimento ao recurso extraordinário para assentar a capacidade ativa, no que se refere ao IPVA, do Estado em que licenciado o veículo, declarando inconstitucional o art. 1º da Lei n. 14.937/2003 do Estado de Minas Gerais e, acolhendo o pedido inicial, para proclamar a inexigibilidade do IPVA pelo Estado de Minas Gerais. Votaram também os Ministros Alexandre de Moraes, Rosa Weber e Cármen Lúcia, entretanto, no sentido de negar provimento ao recurso. Não participaram do julgamento os Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso.

⁹⁶ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=393663>. Acesso em: 20 mar. 2020.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4376/SP**. Autor: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC. Réus: Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3826881>. Acesso em: 28 mar. 2020.

mas também da definição de suas alíquotas. A guerra fiscal do ITCMD será objeto de estudo aprofundado no capítulo 3 do presente trabalho.

Ainda no que se refere à temática do ITCMD, haja vista sua relevância, faz-se necessário estudo acerca da tributação incidente sobre o patrimônio. Esse tema será abordado no próximo subitem deste capítulo.

1.4 Tributação sobre o patrimônio e incidência do ITCMD

A Constituição da República dispôs, em seu art. 5º, o princípio geral da igualdade como garantia fundamental.⁹⁸ Por essa razão, ao estabelecer o Sistema Tributário Nacional, inseriu a igualdade como dogma a ser observado pelo ente tributante na instituição de impostos.^{99/100}

O referido preceito é o reflexo da garantia do tratamento igualitário pelo fisco das pessoas que se encontram em condição semelhante, o que significa que não é permitida a concessão de exceções ou privilégios a cidadãos que se encontrem em situação equivalente. Portanto, é fundamental que, uma vez situados em posição semelhante, os sujeitos passivos do tributo sejam igualmente tributados.¹⁰¹

O desafio na aplicação do princípio da igualdade decorre da dificuldade em identificar em quais situações ele deve ser imposto e quais critérios discriminatórios entre os contribuintes podem ser utilizados pelo legislador. É fundamental, portanto, verificar quais são as regras permitidas e quais são proibidas na realização da discriminação, de modo a não violar o princípio da isonomia.¹⁰²

⁹⁸ Art. 5º, *caput*, da CF: 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 (...).

⁹⁹ Art. 145, § 1º, da CF: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁰⁰ Art. 150, inciso II, da CF: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II- instituir tratamento desigual entre 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.

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/cfi/412!/4/4@0.00:34.4>. p. 412. Acesso em: 25 mar. 2020.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 39-42.

Desta forma, pode-se dizer que, em razão do princípio da igualdade, a tributação deve ser utilizada como um instrumento de justiça social. Em outras palavras, o Estado deve cobrar seus tributos de forma a permitir a distribuição de riqueza em todas as classes sociais, com o objetivo de promover a igualdade social. Nesse sentido, já em 1950, Nogaro Roll apontava como alternativa para promoção da paridade entre os cidadãos de um país a instituição do imposto de renda progressivo e imposto sobre heranças.¹⁰³

É importante salientar que não viola o princípio da isonomia a progressividade tributária,^{104/105} pois aquele que detém maior capacidade contributiva deve contribuir com maior valor, visto que somente dessa forma estará sendo tributado com o mesmo peso dos demais. Sendo assim, a igualdade é a incidência tributária de forma proporcional à riqueza do contribuinte.¹⁰⁶

O Supremo Tribunal Federal, ao se debruçar sobre o princípio da igualdade, estabeleceu condições para que não haja violação do referido preceito. A primeira delas consiste no estabelecimento de critérios igualitários entre contribuintes que se encontram em situação semelhante. A segunda versa sobre a impossibilidade de a diferenciação criada pela norma tributária violar norma fundamental prevista no texto constitucional. Por fim, a terceira condição refere-se a quando o tratamento distinto possuir uma justificativa constitucional.¹⁰⁷

Entretanto, a despeito do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, infelizmente, a matriz tributária brasileira não raramente tributa de forma menos onerosa as pessoas que são detentoras de maior capacidade contributiva em detrimento daqueles situados na base da pirâmide social. A razão para tal situação é o fato de a tributação incidir, em sua maior parte, sobre o consumo das famílias, e não sobre o patrimônio.¹⁰⁸

¹⁰³ ROLL, E.; NOGARO, B. **Panorama da ciência econômica**. Lisboa: Cosmos, 1950.

¹⁰⁴ Para Hugo de Brito Machado, a progressividade tributária consiste em um preceito do direito tributário segundo o qual a alíquota do tributo deve ser maior à medida que seja maior a base de cálculo do imposto. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 326.

¹⁰⁵ Sobre a possibilidade da progressividade do ITCMD, ver: BRASIL. Supremo Tribunal Superior. **RE 562.045/RS**, rel. p/ Acórdão Min. Cármen Lúcia, em que se deliberou que o referido tributo pode ser progressivo, conforme se pode observar em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 22 abr. 2020.

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 38.

¹⁰⁷ Ementa e voto do Ministro Néri da Silveira no Recurso Extraordinário n. 203.954, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 20.11.96, DJ 07.02.97, p. 1365 (decisão unânime de mérito). Ver, também: Recurso Extraordinário n. 236.931-8-SP, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 10.08.99, DJ 29.10.99, p. 22.

¹⁰⁸ Fernando Facury Scaff ao comentar a preferência brasileira pela tributação sobre bens e serviços aduz que “O uso dessa base impositiva se torna ainda mais complexo em um país com grandes desigualdades econômicas, pois

O motivo de a incidência tributária sobre o consumo ser superior ao patrimônio sempre foi justificado em razão de o próprio texto constitucional vedar a cobrança de tributos com efeito confiscatório¹⁰⁹ e da dificuldade em estabelecer o limite do exercício da competência tributária, para que esta não ultrapasse a fronteira constitucional de tributação permitida e adentre na seara do confisco.¹¹⁰

De acordo com os ensinamos de Luciano Amaro, confiscar é “tomar para o fisco, desapossar alguém de seus bens em favor do Estado”.¹¹¹ Controvérsia existe em verificar a partir de que instante o ente tributante, ao exercer sua competência tributária, rompe o limite da execução de sua competência tributária para se apropriar do patrimônio do contribuinte.¹¹²

A Constituição de 1988 optou por não definir um limite expresso de tributos que os entes federativos possam exigir do contribuinte. Ao não fazê-lo, deixou a cargo da doutrina e da Suprema Corte a missão de definir o referido patamar, o qual, uma vez ultrapassado, tornaria o tributo confiscatório.

Alguns doutrinadores defendem que um tributo será considerado confiscatório quando o ente tributante se apropriar de valor considerável do capital proveniente da propriedade, estabelecendo o patamar máximo de 50% do valor do bem tributado.¹¹³

onera de forma praticamente igual quem possui mais e menos recursos para sua subsistência. Um quilo de feijão receberá a mesma carga tributária caso venha a ser consumido por uma pessoa que esteja no topo da pirâmide socioeconômica ou por quem esteja em sua base”. SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 392-393.

¹⁰⁹ Art. 150, inciso IV, da CF: 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.

¹¹⁰ SILVA, Janyl de Jesus; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2. ed. rev. atual. e aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, p.149-173.

¹¹¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 144.

¹¹² Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho ensina: “O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária. A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo dizer-se que sua doutrina está ainda por se elaborar. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179-180.

¹¹³ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

O STF já firmou entendimento de que lhe cabe fazer a análise da ocorrência do efeito confiscatório na cobrança de tributos, entretanto o diagnóstico deve ser realizado observando-se cada caso de forma específica.¹¹⁴ Não obstante o reconhecimento de sua competência para dizer se um tributo possui caráter confiscatório ou não, o Supremo Tribunal Federal até então não se pronunciou acerca da carga tributária incidente sobre as pessoas que possuem baixo poder aquisitivo.¹¹⁵

Como visto, o desafio sempre foi estabelecer a partir de qual montante ou alíquota aplicada o tributo passaria a ser considerado confiscatório, em razão de a Carta da República ter optado por um conceito subjetivo de confisco. Nesse diapasão, cabe destacar que “não há e nunca houve na Constituição da República brasileira nenhum limite quantitativo da carga tributária que se pode exigir de cada cidadão ou contribuinte”.¹¹⁶

A realidade é que não há, no direito brasileiro, critérios objetivos para a verificação de quando determinado tributo gera o efeito confiscatório, em razão da complexidade de definir parâmetros objetivos. O que a Constituição fez foi estabelecer um rumo axiológico,¹¹⁷ a fim de esclarecer aos entes tributantes que existem limites a serem respeitados na instituição e cobrança da exação tributária.

Em decorrência da dificuldade de definir critérios objetivos para determinar a partir de que momento a tributação sobre o patrimônio se tornaria confiscatória, optou o legislador brasileiro por priorizar a arrecadação sobre o consumo. Entretanto, tal escolha acabou por violar o princípio da capacidade contributiva, preceito segundo o qual os que detêm maior capacidade financeira devem sofrer maior incidência tributária.

Um estudo realizado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) juntamente com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)¹¹⁸ corrobora a ideia de que

¹¹⁴ “Esta Corte já fixou entendimento no sentido de que lhe é possível examinar se determinado tributo ofende, ou não, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária e que esse princípio deve ser observado ainda que se trate de multa fiscal resultante de inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 733656 AgR**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 24/06/2014, DJe-157, publicado em 15/08/2014.

¹¹⁵ SILVA, Janyl de Jesus; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação**. 2. ed. rev. atual. e aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 152.

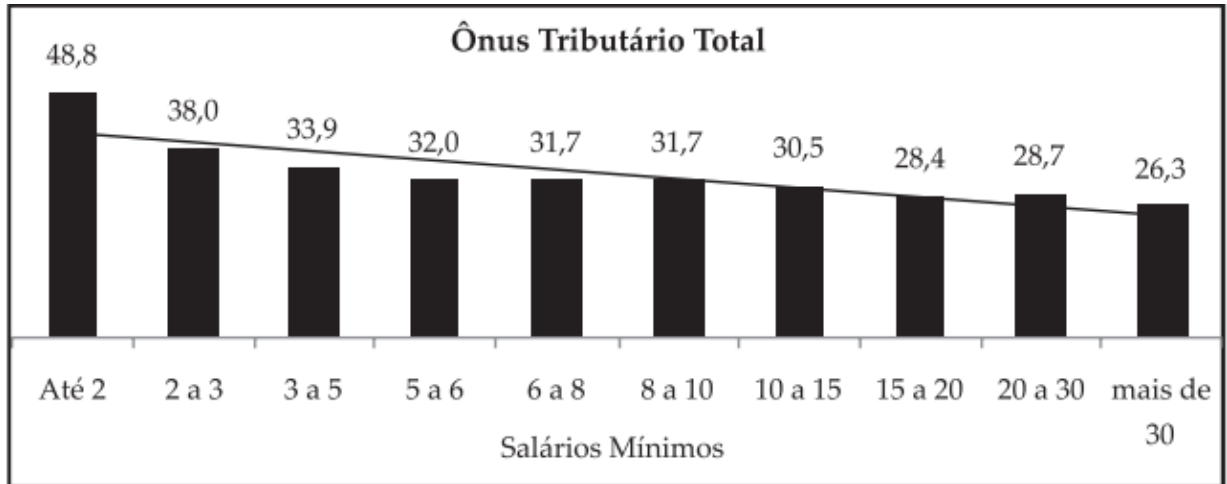
¹¹⁶ CASTILHO, Paulo Cesar Bária de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 43.

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 181.

¹¹⁸ Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf. p. 26. Acesso em: 27 mar. 2020.

o peso da carga tributária incidente sobre as famílias brasileiras não observa o princípio da justiça fiscal. A referida pesquisa demonstra que, no ano de 2004, quem ganhava até 2 salários mínimos contribuía com 48,8% de sua renda com o pagamento de tributos, enquanto as famílias com ganhos superiores a 30 salários mínimos arcavam com incidência tributária de 26,3% dos rendimentos totais, conforme demonstrado no Gráfico 1 a seguir:

Gráfico 1 - Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias em 2004 em % da Renda Mensal Familiar

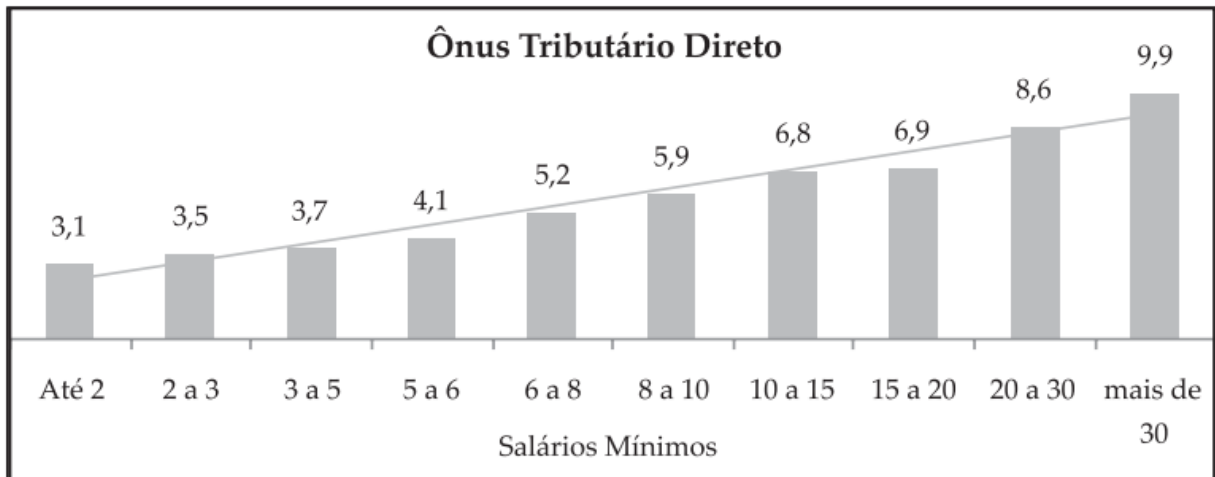


Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.¹¹⁹

Ao separar a incidência tributária direta e indireta, observa-se que os tributos sobre o patrimônio tornam-se mais relevantes com a elevação da renda familiar, mas o efeito gerado não é suficiente para neutralizar a alta carga tributária indireta no orçamento familiar das classes mais pobres, de acordo com os dados dos Gráficos 2 e 3 a seguir:

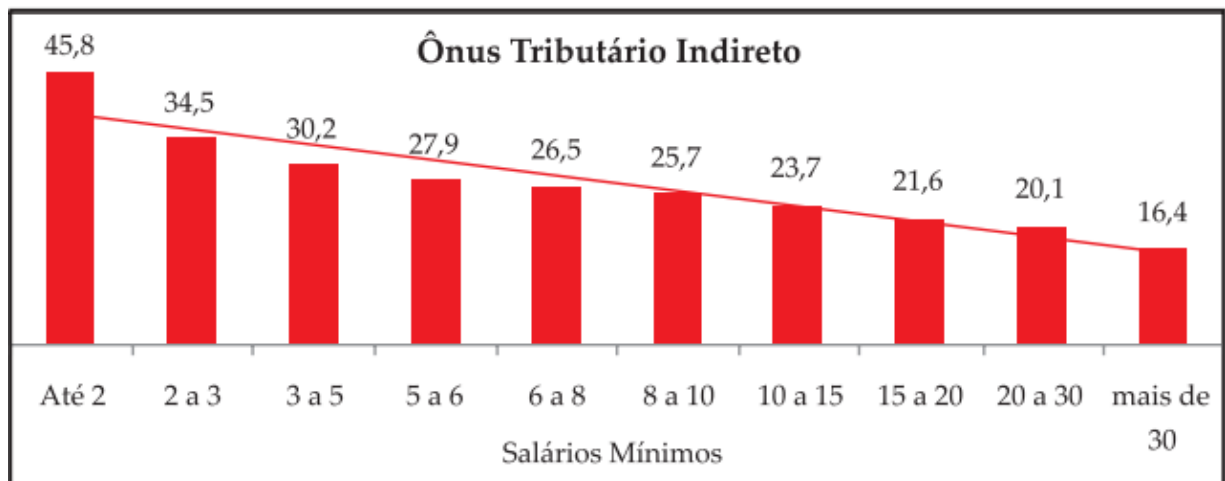
¹¹⁹ Dados retirados do estudo realizado por ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: FIPE, 2007.

Gráfico 2 - Carga tributária dos impostos diretos sobre a renda total das famílias em 2004



Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.¹²⁰

Gráfico 3 - Carga tributária dos impostos indiretos sobre a renda total das famílias em 2004



Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Os principais tributos incidentes sobre o consumo são o ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, os quais têm por consequência onerar mais a população de renda mais baixa. De acordo com o estudo em comento, esses tributos representam 46,1% do que foi arrecadado a título de impostos no país ou 15,6% do PIB. Por outro lado, os tributos incidentes sobre a renda e propriedade corresponderam a 24,4% da arrecadação tributária total ou 8,2% do PIB.¹²¹

¹²⁰ Dados retirados do estudo realizado por ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: FIPE, 2007.

¹²¹ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>. p. 27. Acesso em: 30 mar. 2020.

Entretanto, recente estudo realizado pela Receita Federal,¹²² demonstra que a carga tributária total brasileira atingiu, no ano de 2018, o valor de 33,64% do PIB, sendo que os tributos sobre a renda e propriedade atingiram 8,85% do PIB e os tributos sobre bens e serviços 15,10% do PIB. Ademais, os referidos indicadores apresentados pelo órgão arrecadador federal apontam que praticamente não houve alterações na última década no que se refere à incidência tributária sobre Bens e Serviços o que demonstra a incapacidade dos entes tributantes em realizar justiça fiscal.

Uma vez apresentados os dados acima, relevante é a distinção dos tributos no que diz respeito à forma pela qual eles são calculados, utilizando-se critérios subjetivos ou objetivos do fato gerador¹²³ ou dando relevância às características particulares de cada sujeito passivo.

Nessa toada, são considerados pessoais os tributos que, no estabelecimento de sua base de cálculo, dão especial importância aos aspectos pessoais do contribuinte. Cita-se como exemplo o Imposto Incidente sobre a Renda da Pessoa Física, em que o referido tributo dá especial importância à realidade financeira do sujeito passivo, isto é, confere se o sujeito possui dependentes, seu estado civil, o valor da renda apurada em determinado ano, despesas realizadas com educação, saúde e outros.¹²⁴

Por outro lado, de acordo com os dizeres de Geraldo Ataliba, quando o ente tributante levar em consideração apenas a característica material da hipótese de incidência, como a propriedade imobiliária, a renda ou o patrimônio, estaremos diante de um tributo real.¹²⁵ Pode-se citar como exemplo o tributo incidente sobre os imóveis rurais (ITR), e o Imposto Sobre a Propriedade Urbana - IPTU.¹²⁶

¹²² Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. p. 25 Acesso em: 22 abr. 2020.

¹²³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 88.

¹²⁴ SILVA, Jamily de Jesus; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2. ed. rev. atual. e aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 153.

¹²⁵ “São impostos reais aqueles cujo o aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades (...)”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 125.

¹²⁶ Em que pese a classificação dos tributos em reais e pessoais, Kiyoshi Harada entende não caber mais a referida classificação. “Atualmente, não mais vigora a classificação doutrinária dos impostos em pessoais e reais, isto é, aqueles que levam em conta os aspectos pessoais do contribuinte na dosagem da carga tributária, e aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais do contribuinte. (...) A toda evidência, a divisão dos impostos em reais e pessoais, segundo a doutrina clássica, já perdeu rigidez. Só o exame do fato gerador do imposto, em todos os seus aspectos, possibilitará a sua classificação”. HARADA, Kiyoshi. Breve comentário acerca das decisões do

Independentemente da classificação dos tributos em reais e pessoais, faz-se necessária a distinção entre tributos progressivos e regressivos. Para a realização da referida classificação, o parâmetro utilizado é o peso da carga tributária suportada pelo contribuinte. Desta forma, a exação será considerada regressiva quando a onerosidade for majorada de forma inversa à capacidade contributiva do sujeito passivo. Em outras palavras, será regressivo o tributo quando o impacto da tributação sobre o contribuinte for majorado à medida que a renda diminui. Por outro lado, o tributo será considerado progressivo quando a onerosidade do tributo crescer de acordo com a situação econômica do contribuinte,¹²⁷ ou seja, quando a carga tributária for majorada na mesma proporção do crescimento de seus rendimentos ou de seu patrimônio.

A Constituição de 1988, no § 1º do art. 145, dispôs *in verbis*: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. Em razão do referido preceito constitucional, até a edição da Emenda Constitucional n. 29/2000, o Poder Judiciário, em inúmeras decisões proferidas por tribunais estaduais¹²⁸ e pelas cortes superiores,¹²⁹ em uma interpretação rasa do dispositivo constitucional, seguia o entendimento de que a progressividade tributária seria conflitante com os tributos considerados reais, caminhando de forma absolutamente contrária aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva trazidos pelo texto maior.

Insta observar que o Supremo Tribunal Federal, confirmando concepção da impossibilidade da progressividade de tributos reais, editou a Súmula n. 656,¹³⁰ que ratificou a inconstitucionalidade da lei que indicasse alíquotas progressivas ao ITBI com base no valor venal do imóvel.

STF sobre a natureza real do IPTU e do ITBI a impedir a progressividade fiscal. **Clubjus**, Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/resumos/filosofia-do-direito/851-breve-comentario-acerca-das-decisoes-do-stf-sobre-a-natureza-real-do-iptu-e-o-itbi-a-impedir-a-progressividade-fiscal>. Acesso em: 4 abr. 2020.

¹²⁷ SILVA, Jamily de Jesus; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2. ed. rev. atual. e aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 154.

¹²⁸ Agravo de Instrumento 70036787760/RS. Ementa: “Agravo de Instrumento. Decisão Monocrática. Sucessões. Inventário. ITCMD. Imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação. Imposto real. Inconstitucionalidade dos artigos da lei estadual que estabeleceu a progressividade da alíquota”. (...). Precedentes jurisprudenciais. Oitava Câmara Cível, Relator: Alzir Felipe Schmitz, julgado em 02/09/2010.

¹²⁹ Recurso Extraordinário n. 153.771-0/MG. Ementa: “IPTU. Progressividade. No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, §1º, porque este imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).(...)”.

¹³⁰ Súmula n. 656 do STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor do imóvel”.

Entretanto, no mês de maio do ano 2000, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 29, que alterou o § 1º do art. 156 da Magna Carta. A emenda passou a permitir a progressividade do IPTU, à razão do valor do imóvel, e possibilitou a aplicação de alíquotas distintas, a depender da localização e uso do bem. A referida emenda constitucional representou uma guinada na jurisprudência da Suprema Corte, no sentido de que a natureza real de um tributo não afasta a progressividade.

Em que pese a mudança de entendimento da Suprema Corte, decorrente da Emenda Constitucional n. 29/2000, acerca do IPTU, apenas no ano de 2013 o Supremo Tribunal Federal atribuiu repercussão geral ao Recurso Extraordinário n.º 562045/RS¹³¹ e o julgou procedente para reconhecer, por maioria, a constitucionalidade da lei estadual que conferiu progressividade ao ITCMD. No julgamento de referido recurso, o Min. Eros Grau, por meio de seu voto divergente, conduziu a maioria dos demais ministros ao entendimento de que todos os impostos devem ser “graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal”.¹³²

Em decorrência da emblemática decisão indicada acima, passou-se a permitir a cobrança do ITCMD de forma progressiva, indo ao encontro dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva de forma a efetivar os preceitos constitucionais.

Todavia, mesmo como os avanços da jurisprudência nacional, a matriz tributária brasileira continua em colisão com os preceitos constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. Notadamente, o país necessita se debruçar sobre a nova realidade econômica da população, havendo espaço para a discussão sobre a instituição não apenas do Imposto Sobre Grandes Fortunas, até então nunca implementado, mas também de uma ampla reforma tributária com o objetivo de tornar o federalismo fiscal brasileiro efetivamente cooperativo com

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ricardo Lewandowski. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28562045%2EENUME%2E+OU+562045%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yxp5dy5k>. Acesso em: 7 abr. 2020. Ementa: Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei Estadual: Progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva. Recurso extraordinário provido.

¹³² Disponível em: edir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039. p. 36. Acesso em: 26 mar. 2020.

diminuição dos efeitos da tributação sobre a população de baixa renda, que atualmente tolera uma carga tributária excessivamente regressiva.

As consequências das disputas tributárias entre os entes federativos não se resumem ao dano financeiro aos Fiscos estaduais, mas também resultam na falta de segurança jurídica dos atos realizados nos tabelionatos de notas, que possuem papel fundamental na cooperação junto ao Poder Judiciário na diminuição de demandas levadas ao seu conhecimento. Desta forma, fundamental é o estudo mais aprofundado do papel prestado pelas serventias extrajudiciais no fenômeno conhecido como desjudicialização, objeto de análise no próximo capítulo do presente trabalho.

CAPÍTULO 2 A DESJUDICIALIZAÇÃO COMO MUDANÇA DE PARADIGMA DOS SERVIÇOS EXTRAJUDICIAIS.

Segundo os ensinamentos de João Alberto de Almeida,¹³³ o fenômeno da desjudicialização é conceituado como a:

tendência pela qual a força normativa busca a descentralização de parte das atividades jurisdicionais, ou seja, que setores da sociedade pudessem voltar a contribuir com a administração da Justiça, praticando atos que anteriormente eram reservados apenas aos Órgãos Judiciários, por meio de seus Juízes e auxiliares diretamente a eles ligados.

De acordo com a Constituição da República de 1988, é princípio fundamental a inafastabilidade da jurisdição, e a prestação jurisdicional é dever exclusivo do Estado.¹³⁴

Ademais, a Carta da República instituiu como direito fundamental a razoável duração do processo, devido à relevância da celeridade na atuação jurisdicional para a efetivação de suas decisões e, conseqüentemente, a realização da justiça.¹³⁵

Ocorre que o Poder Judiciário guardou para si uma ampla quantidade de competências, as quais nem sempre ficam restritas ao provimento jurisdicional de litígios. Esse fato, somado ao desenvolvimento dos grandes centros, ao crescimento demográfico e à ampliação das relações sociais, foi restringindo a capacidade dos magistrados de fazer frente ao volume de demandas judiciais.¹³⁶

Pode-se observar que, no momento da edição da Magna Carta, em 1988, o Poder Constituinte originário não teve o objetivo de angariar, fora das amarras do Poder Judiciário, maneiras de reduzir a quantidade de processos, o que pode ser verificado nos procedimentos de

¹³³ ALMEIDA, João Alberto de. Desjudicialização: a relação entre a arbitragem e os serviços notariais e registrais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 59, p. 101-122, jul./dez. 2011.

¹³⁴ Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes do País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade nos termos seguintes: (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

¹³⁵ Art. 5º, inciso LXXVIII, da CF: (...) a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação.

¹³⁶ BORTZ, Marco Antônio Greco. A Desjudicialização: um fenômeno histórico e global. **Revista de Direito Notarial e Registral**, São Paulo: Quartier Latin, ano 1, n. 1, p. 80-81, jul./set. 2009.

jurisdição voluntária, nos quais os juízes atuam como “administradores públicos” de interesses particulares.¹³⁷

Inegáveis foram os esforços empregados, nos últimos vinte anos, para solucionar o problema do grande número de demandas que sobrecarregam o Poder Judiciário. Um deles, por exemplo, foi a edição da Lei de Arbitragem,¹³⁸ que instituiu o juízo arbitral com o objetivo de solucionar litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Devido à relevância e à efetividade da citada norma para a desjudicialização, no ano de 2015 foi editada a Lei n. 13.129, que ampliou sua eficácia ao permitir que tanto a administração pública direta quanto a indireta também utilizassem a arbitragem para dirimir conflitos.¹³⁹

Entretanto, apesar dos avanços alcançados com a Lei de Arbitragem, as iniciativas até então aplicadas não foram suficientes para desafogar o judiciário, tendo sido necessário, assim, que o legislador buscasse auxílio fora da estrutura judiciária estatal para equalizar o acúmulo de processos.

Vislumbrou-se nos serviços extrajudiciais a figura ideal para auxiliar o Poder Judiciário na efetivação do direito fundamental a uma tutela jurisdicional efetiva, célere e adequada, pois, além de possuírem ampla capilaridade e estarem presentes nos rincões do país, os serviços prestados pelas serventias extrajudiciais são exercidos por profissionais do direito, dotados de fé pública e com grande capacidade técnica, considerando-se a exigência de concurso público de grande complexidade¹⁴⁰ para o ingresso no cargo.

O motivo pelo qual os serviços extrajudiciais foram vistos como alternativa para a diminuição da quantidade de demandas no judiciário se deu em razão de que uma das principais funções da atividade notarial é a prevenção de litígios, por meio da aposição de sua fé pública e consequente atribuição de certeza ao compromisso firmado pelas partes. Portanto, a atuação

¹³⁷ ALMEIDA, João Alberto de. Desjudicialização: a relação entre a arbitragem e os serviços notariais e registrais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 59, p. 101-122, jul./dez. 2011.

¹³⁸ Lei n. 9.307/1996.

¹³⁹ Art. 1º, § 1º, da Lei 9.307/1996: A Administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

¹⁴⁰ De acordo com o relatório Cartório em Números, elaborado pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR), no Brasil existem 13.627 serventias extrajudiciais distribuídas pelos 5.570 municípios brasileiros. Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/Cart%C3%B3rio-em-n%C3%BAmeros-1.pdf>. Acesso em: 8 maio 2020.

do tabelião nos negócios celebrados pelos interessados gera a conciliação de vontades, não apenas mantendo a ordem jurídica, mas também promovendo a pacificação social.

De forma distinta do que ocorre com as decisões judiciais, que consistem no julgamento de litígios mediante o poder do juiz e são baseadas em fatos passados para definir como se darão as relações presentes, a atuação da atividade tabelioa versa sobre fatos presentes para reger o futuro.^{141/142}

Ademais, os atos lavrados pelo tabelião de notas e transcritos em seus livros possuem a mesma força executiva de uma sentença transitada em julgado prolatada por um juiz togado, pois a fé pública que abrange ambos os atos decorre da mesma fonte, qual seja, o Poder Judiciário. Outrossim, o próprio Código de Processo Civil, em seu art. 784, atribui à escritura pública força executiva.¹⁴³

Por possuírem profundos conhecimentos jurídicos e atuarem de forma imparcial, os tabeliões de notas e oficiais de registros realizam uma verdadeira profilaxia dos negócios jurídicos lavrados e registrados de modo a evitar conflitos futuros. Ademais, por manterem relação próxima com os interessados, interpretam seus desígnios e promovem um verdadeiro aconselhamento jurídico de modo a definir os pormenores que deverão compor o ato a ser lavrado.

Nesse diapasão, a necessidade de emprego de velocidade nas relações privadas, inerentes à sociedade moderna, depende de agilidade e segurança na formalização dos atos negociais. Portanto, a atividade tabelioa possui grande relevância, visto que compete aos notários redigir, dar autenticidade e credibilidade aos negócios jurídicos realizados, além de conservar os documentos que servem de lastro para a elaboração de seus instrumentos.^{144/145}

¹⁴¹ POISL, Carlos Luiz. O tabelionato e o poder judiciário. **Revista de Direito Notarial**, São Paulo: Quartier Latin, ano 1, n. 1, p. 61-73, 2009, p 62.

¹⁴² Nesse sentido assevera Juliana Junko Edagi: “A função jurisdicional muito se diferencia da função notarial, que possui atuação preventiva de litígios, profilática, evitando que o dano ocorra. Busca o notário preservar as partes de contendas e litígios futuros, alertá-las a respeito dos melhores caminhos para a preservação de seus direitos. O notário é importante peça para a pacificação das relações sociais”. EDAGI, Juliana Junko. A contribuição da atividade notarial para a desjudicialização. **Revista de Direito Notarial**, São Paulo: Quartier Latin, ano 4, p. 103-127, 2012, p. 114.

¹⁴³ Art. 784 do CPC: São títulos executivos extrajudiciais: II- a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor.

¹⁴⁴ FIGUEIREDO, Marcelo. Análise da importância da atividade notarial na prevenção dos litígios e dos conflitos sociais. **Revista de Direito Notarial**, São Paulo: Quartier Latin ano 2, n. 2, p. 11-124, 2010, p. 39.

¹⁴⁵ Nesse sentido, leciona Leonardo Bradelli: “a instituição notarial está ancorada nos principais representantes jurídicos da economia liberal: a propriedade e o contrato. Na medida em que a principal atividade notarial está no

Por essas razões, as serventias extrajudiciais exercem um papel fundamental nas relações jurídicas modernas, que cada vez mais aspiram agilidade não apenas na formalização de seus contratos de modo a prevenir conflitos futuros, mas também na resolução de divergências.

Carlos Luiz Poisl, destaca que o tabelião, no exercício de sua atividade, possui poder equivalente ao de um juiz, pois ambos são operadores do direito com a mesma formação universitária e atuam em um mesmo patamar, que também corresponde aos causídicos e membros do Ministério Público. Desta forma, o nível de atuação é o mesmo, mas os percursos que esses profissionais trilharam são distintos. Conforme ensina o autor: “O objetivo, de assegurar a ordem jurídica, é idêntico, mas o *modus operandi*, a técnica, é diversa”.¹⁴⁶

A atividade notarial e de registro são consideradas funções públicas que, por determinação do art. 236 da Constituição Federal¹⁴⁷, não são exercidas diretamente pela Administração estatal, mas por meio de delegação aos particulares. Desta forma, os tabeliães e registradores são especialistas do direito que prestam um serviço público delegado pelo Estado, mas desempenhado de forma privada, ou seja, sem integrar o quadro dos servidores públicos¹⁴⁸. Nos Dizeres de Celso Bandeira de Mello, trata-se de um “particular em colaboração com a Administração”.¹⁴⁹

O Pretório Excelso, no julgamento da ADI 2.602/MG,¹⁵⁰ assentou o entendimento de que serão considerados funcionários públicos apenas os ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, além das respectivas autarquias e

recebimento e qualificação jurídica da vontade dos particulares endereçada à celebração de atos jurídicos que têm por fim a circulação de riquezas, muito pouco terá a fazer uma instituição notarial em um sistema econômico que não respeite a liberdade nestes pontos”. BRANDELLI, Leonardo. **Teoria geral do direito notarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62.

¹⁴⁶ POISL, Carlos Luiz. O tabelionato e o poder judiciário. **Revista de Direito Notarial**, São Paulo: Quartier Latin, ano 1, n. 1, p. 61-73, 2009.

¹⁴⁷ Art. 236 da CF: Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

¹⁴⁸ Conforme os ensinamentos do professor Luiz Guilherme Loureiro: “(...) os notários e registradores são agentes públicos, mas não são considerados funcionários públicos em sentido estrito. São particulares em colaboração com a Administração, pessoas alheias ao aparelho estatal, mas que compõem uma terceira categoria de agentes públicos, ao lado dos agentes políticos e dos funcionários públicos. São especializados na área do direito privado, encarregados pela segurança preventiva dos atos e negócios jurídicos”. LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Registros públicos: teoria e prática**. 7. ed. Salvador: Jus PODIVM, 2016, p. 53.

¹⁴⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros. 2005, p. 234.

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2602/MG**. Autor: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Réus: Corregedor-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266859>. Acesso em: 18 abr. 2020.

fundações, deixando de fora desse conceito os serviços públicos notariais e de registro. Desta forma, notários e registradores não são servidores públicos e, por isso, não estão submetidos à aposentadoria compulsória como é a praxe no serviço público.

Ademais, notários e registradores, por não integrarem a estrutura do funcionalismo público, não são remunerados pelos cofres públicos. Sua remuneração advém dos pagamentos de emolumentos feitos pelos particulares na solicitação dos serviços. Nesse ponto, é fundamental reproduzir trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Ayres Britto, no julgamento da ADI 2.602/MG, por meio da qual pacificou o entendimento do regime jurídico de notários e registradores ao considerar como particulares profissionais do direito em atividade colaborada com o poder público:

I - serviços notariais e de registro são atividades próprias do Poder Público, pela clara razão de que, se não fossem, nenhum sentido haveria para a remissão que a Lei Maior expressamente faz ao instituto da delegação a pessoas privadas. É dizer: atividades de senhorio público, por certo, porém obrigatoriamente exercidas em caráter privado (CF, art. 236, caput). Não facultativamente como se dá, agora sim, com a prestação dos serviços públicos, desde que a opção pela via privada (que é uma via indireta) se dê por força de lei de cada pessoa federada que titularize tais serviços;¹⁵¹

No referido voto, o ministro faz a distinção entre tarifa e preço público. Assevera que os emolumentos auferidos pelos titulares de serventias extrajudiciais possuem natureza jurídica própria, pautados por uma tabela editada pelas corregedorias dos tribunais de justiça de cada ente da federação. Logo, eles destoam daqueles auferidos pelo regime dos serviços públicos.

Consoante os ensinamentos de Loureiro “o entendimento de que os emolumentos constituem taxa *sui generis*, tem origem histórica e deve-se ao peculiar modo de retribuição desses profissionais do direito em nosso país, que recebem o pagamento dos próprios usuários dos serviços extrajudiciais, e não dos cofres públicos. Antes mesmo da CF/88 o STF já se orientava pelo entendimento de que os emolumentos constituem ‘rendimento privado’”.¹⁵²

De forma simplificada, as atividades notariais e de registros públicos são de titularidade do Estado, mas a pessoa jurídica de direito público não pode exercê-la diretamente. Deverá, por determinação do art. 236 da Carta de 1988, efetuar delegação ao particular.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2602/MG**. Autor: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Réus: Corregedor-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Voto Ministro Carlos Ayres Brito. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266859>. Acesso em: 18 abr. 2020.

¹⁵² LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Registros públicos: teoria e prática**. 7. ed. Salvador: Jus PODIVM, 2016, p. 98.

Estes profissionais do direito exercem um papel fundamental para a validade, eficácia, segurança e controle dos negócios jurídicos ao conferir maior transparência, estabilidade e confiança a diversos aspectos e situações da vida dos cidadãos.¹⁵³

Assim, os titulares de serviços extrajudiciais são considerados profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro. Possuem independência no exercício de suas atividades e só perderão a delegação nas hipóteses previstas no art. 39 da Lei n. 8.935/1994.¹⁵⁴

Ademais, cabe destacar que a atividade notarial e registral é fiscalizada pelo Poder Judiciário, podendo sempre que necessário ou mediante reclamação de qualquer interessado, sofrer fiscalização tanto pelas Corregedorias dos tribunais estaduais quanto pelo Conselho Nacional de Justiça, sempre que verificada a inobservância das disposições legais por seus titulares.^{155/156}

No exercício de seu mister, notários e registradores possuem independência e obedecem apenas à lei e aos códigos de normas editados pelo Poder Judiciário dos Estados. Assim, devem praticar a qualificação registral de todos os títulos apresentados em sua unidade de serviço, não sendo relevante se o documento possui origem judicial ou particular, entretanto, o registro deverá ser recusado se não estiverem presentes quaisquer das formalidades ou dos requisitos previstos em lei.

¹⁵³ Marcelo Figueiredo aduz que: “(...) o notário exerce, enquanto profissional livre, uma função pública, com independência e autonomia, tendo por objetivo interpretar e dar forma legal à vontade das partes. A ele caberá autenticar fatos e redigir documentos que forem necessários ao aperfeiçoamento de relações jurídicas, assessorando e auxiliando de forma imparcial as partes, de forma a que, no futuro, possa atribuir aos atos e negócios em que interveio autenticidade e fé pública”. FIGUEIREDO, Marcelo. Análise da importância da atividade notarial na prevenção dos litígios e dos conflitos sociais. **Revista de Direito Notarial**, São Paulo: Quartier Latin ano 2, n. 2, p. 11-124, 2010, p. 33.

¹⁵⁴ Art. 39, *caput*, da Lei 8.935/1994: Extinguir-se-á a delegação a notário ou a oficial de registro por: I- morte; II- aposentadoria facultativa; III- invalidez; IV- renúncia; V- perda nos termos do artigo 35; VI- descumprimento, comprovado, da gratuidade estabelecida na Lei 9.534, de 10 de dezembro de 1997.

¹⁵⁵ Art. 37 da Lei 8.935/94. A fiscalização judiciária dos atos notariais e de registro, será exercida pelo juízo competente, assim definido na órbita estadual e do Distrito Federal, sempre que necessário, ou mediante representação de qualquer interessado, quando da inobservância de obrigação legal por parte de notário ou de oficial de registro, ou de seus prepostos.

¹⁵⁶ Art. 103-B, § 4º, inciso III, da CF: Compete ao Conselho o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes, cabendo-lhe, além de outras atribuições que lhe forem conferidas pelo Estatuto da Magistratura: (...) III- receber e reconhecer das reclamações contra membros ou órgãos do Poder Judiciário, inclusive contra seus serviços auxiliares, serventias e órgãos prestadores de serviços notariais e de registro que atuem por delegação do poder público ou oficializados, sem prejuízo da competência disciplinar e correicional dos tribunais, podendo avocar processos disciplinares em curso, determinar a remoção ou a disponibilidade e aplicar outras sanções administrativas, assegurada a ampla defesa.

Estes especialistas do direito possuem liberdade e não estão sujeitos a nenhum condicionamento político, econômico ou administrativo, nem mesmo ao Poder Judiciário, que possui apenas atribuição constitucional de fiscalizar a atividade das serventias extrajudiciais. Cabe a este apenas fiscalizar e editar normas regulamentares da atividade com o objetivo de harmonizar e aprimorar o desempenho da atividade notarial e registral.

Por fim, notários e registradores possuem liberdade para contratar escreventes e para, dentre os contratados, designar seus substitutos de forma a exercer livremente o controle administrativo e financeiro dos serviços que lhe foram delegados pelo poder público.

2.1 Acesso à justiça e eficiência da cooperação entre Poder Judiciário e os cartórios

A sobrecarga das serventias judiciais não é um problema contemporâneo e sua origem histórica remonta tanto à Grécia antiga quanto aos povos romano e germânico.

João Mendes de Almeida Júnior assevera que na Grécia antiga os juízes possuíam auxiliares chamados de notários, os quais, com o decorrer dos anos, passaram a exercer a função de lavrar contratos e escrever atos do processo judicial juntamente com os magistrados, além de conservar documentos públicos e privados.¹⁵⁷ Entretanto, o referido autor adverte que em razão do crescimento demográfico das cidades aumentou significativamente a quantidade de atos que os juízes deveriam intervir fazendo com que a atuação nos contratos privados fossem delegadas exclusivamente aos notários com o objetivo de reduzir a atividade dos juízes.¹⁵⁸

¹⁵⁷ ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes de. Organs da fé pública: tabeliães ou notários; escrivães e officiales do juízo; registradores; archivistas. **Revista de Direito Imobiliário**, São Paulo, n. 40, p. 17-125, p.26.

¹⁵⁸ Nesse sentido assevera João Mendes Almeida Júnior: “Entretanto, os juízes pela multiplicidade do actos que deviam cumprir como notários, começaram a delegar essas funções aos seus escrivães e chanceleres, os quaes pouco a pouco foram se tornando peritíssimos na sciencia das fórmias e constituíram uma classe de officiaes públicos separada e independente. Operou-se, então, uma mudança substancial no character e na índole do officio notarial: o ministério dos notários não foi mais uma emanação da autoridade judiciaria, como nos primeiros tempos o tinha sido da autoridade sacerdotal, mas tornou-se uma delegação imediata do poder soberano”. ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes de. Organs da fé pública: tabeliães ou notários; escrivães e officiales do juízo; registradores; archivistas. **Revista de Direito Imobiliário**, São Paulo, n. 40, p. 17-125, p.18.

Ao abordar o funcionamento dos povos germânicos, Eduardo Pondé, tabelião de notas argentino, ensina que, para a realização de simples contratos privados, como, por exemplo, o de mútuo, era necessária a provocação de um juiz, de forma que a força probante do contrato de dívida decorria da sentença, e não da simples lavratura do documento.¹⁵⁹

Entretanto, assim como do direito romano, o número de demandas passou a ser significativamente maior e os magistrados passaram a não mais conseguir fazer frente ao volume de casos dependentes de sua cognição. Por esse motivo, a fé pública notarial foi entregue exclusivamente ao notário, que de forma independente passou a exercer a atividade fora da secretaria judicial.

Nesta toada, a segmentação da atividade judicial e notarial teve a função de manter nas mãos do juiz apenas os casos mais graves, em que não havia a possibilidade de acordo entre as partes; os que diziam respeito a negócios privados, em que não havia conflito, passaram a ser de responsabilidade do tabelião de notas. Dessa forma, não houve qualquer prejuízo no que diz respeito à segurança jurídica dos referidos atos, pois as relações privadas continuaram a sofrer interferência do estado e ter a garantia da fé pública, mas desta vez, através da atuação do notário.¹⁶⁰ Nos dizeres de Leonardo Brandelli, reconhecido registrador imobiliário de Jundiaí-SP, “o notariado foi criado espontaneamente pela sociedade por força das necessidades comuns de seus integrantes”.¹⁶¹

Como visto, o excesso de processos e a incapacidade física dos juízes de se manifestarem em tantas demandas submetidas ao seu escrutínio não é mera repetição do passado, mas sim da complexidade da vida social moderna somada com o crescimento populacional. Logo, não há que se negar a utilidade do serviço extrajudicial na atuação perante as situações de inexistência de litígio, reservando-se apenas as circunstâncias beligerantes para os magistrados.

¹⁵⁹ De acordo com Pondé: “no había fe notarial sino que, lisa y llanamente, era una exteriorización de la fé judicial que daba valor y fuerza probatória al documento com las mismas características com que la ‘insinuatio’, em el derecho romano, daba valor y fuerza probatória al documento que había sido redactado por ela tabeliôn.” PONDÉ, Eduardo.. **Origen e historia del notariado**. Buenos Aires: Depalma, 1967, p. 133.

¹⁶⁰ BORTZ, Marco Antônio Greco. A Desjudicialização: um fenômeno histórico e global. **Revista de Direito Notarial e Registral**, São Paulo: Quartier Latin, ano 1, n. 1, p. 80-81, jul./set. 2009, p. 81.

¹⁶¹ BRANDELLI, Leonardo. **Teoria geral do direito notarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 59.

O legislador ordinário, com o objetivo de atender aos anseios tanto da população quanto do próprio Poder Judiciário, promoveu a edição de leis que passaram a permitir a realização de atos que até então só poderiam ser efetivados por meio de procedimentos judiciais.

A aptidão descentralizadora tornou-se mais incisiva a partir das alterações no antigo Código de Processo Civil, após a promulgação da Constituição da República, no ano de 1988.

Inicialmente, fora utilizada a tática de simplificar procedimentos com o objetivo de combater a morosidade da prestação jurisdicional. Nesta toada, foi editada a Lei n. 9.099/1995, que instituiu os juizados especiais cíveis e criminais e simplificou os procedimentos nas causas de menor complexidade, de modo a prezar pelos critérios de oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, além de possibilitar a qualquer momento a conciliação dos litigantes.¹⁶²

De acordo com o relatório Justiça em Números,¹⁶³ divulgado no ano de 2020, o tempo médio de um processo de conhecimento na justiça comum estadual, em primeiro grau, da inicial até a baixa é de 3 anos e 2 meses, ao passo que nos juizados especiais é de 1 ano e seis meses.¹⁶⁴ No que se refere à quantidade de novos casos, no ano de 2019 foram distribuídos 12.155.205 (doze milhões, cento e cinquenta e cinco mil, duzentos e cinco) na justiça de primeiro grau, enquanto nos juizados especiais foram 5.193.140 (cinco milhões, cento e noventa e três mil, cento e quarenta).¹⁶⁵

Levando-se em conta a quantidade de conciliações, o relatório Justiça em Números aponta que nos juizados especiais o índice de conciliação ficou em 20%, enquanto na justiça comum de primeiro grau ficou em 14,03%.

O relatório apresentado pelo Conselho Nacional de Justiça aponta que houve diminuição de 3 por cento no estoque de processos. Resultado bastante positivo, uma vez que o aumento do acervo era recorrente até o ano de 2016, manteve-se estável no ano de 2017 e diminuiu nos

¹⁶² Lei 9.099/1995, art. 2º: O processo orientar-se-á pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, buscando, sempre que possível, a conciliação ou a transação.

¹⁶³ Elaborado pelo CNJ, anualmente, o relatório justiça em Números corresponde a principal fonte das estatísticas do Poder judiciário, desde 2004, apresentando a realidade dos tribunais brasileiros, com detalhamentos da estrutura e litigiosidade, além de indicadores e análises para subsidiar a gestão do Poder Judiciário no Brasil.

¹⁶⁴ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. p. 184. Acesso em: 23 nov. 2020.

¹⁶⁵ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. p. 52. Acesso em: 23 nov. 2020.

anos de 2018 e 2019.¹⁶⁶ Os números demonstram significativo avanço na diminuição do número de demandas levadas ao Judiciário nos últimos anos, entretanto, ainda há muito o que fazer.

A Emenda Constitucional n. 45/2005 instituiu o Conselho Nacional de Justiça,¹⁶⁷ órgão de controle administrativo do Poder Judiciário, e conferiu a ele a responsabilidade de organizar e regulamentar os serviços judiciários, a fim de dar efetividade ao preceito constitucional garantidor da razoável duração do processo e da celeridade na tramitação.¹⁶⁸

Neste diapasão, tendo em vista a orientação constitucional da razoável duração do processo e da celeridade na resolução dos conflitos, devem ser levados à apreciação do Poder Judiciário apenas os processos que verdadeiramente necessitem da apreciação por magistrados, excluindo-se tanto os procedimentos de jurisdição voluntária quanto os que não possuem conteúdo decisório.

Importante salientar que, para um ato ser excluído da apreciação pelo Poder Judiciário, são indispensáveis, além da autorização legal: I- a vontade das partes, por ser a desjudicialização uma opção dos usuários; II- plena capacidade dos envolvidos; III- ausência de litígio e, por fim, a disponibilidade dos direitos em questão. Os ramos do Direito que mais foram impactados com essa nova ótica processual foram: alguns setores do direito Empresarial, Obrigações, Família, Sucessões e Registros Públicos, por se tratar de áreas jurídicas onde a manifestação de vontade das partes é predominante. Assim, a via judicial passa a ser a *ultima ratio* da solução de conflitos.¹⁶⁹

No que tange ao direito empresarial, a lei de falências contribuiu para a desjudicialização ao possibilitar ao devedor negociar o plano de recuperação extrajudicial de forma direta com

¹⁶⁶ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. p. 257. Acesso em: 23 nov. 2020.

¹⁶⁷ O Conselho Nacional de Justiça foi criado pela Emenda Constitucional n. 45 para ser órgão de controle do Poder Judiciário. Possui competência mista, é composto por 15 membros, representantes da magistratura em todos os seus níveis, membros do Ministério Público, dois advogados indicados pelo Conselho Federal da OAB e dois cidadãos de notável saber jurídico e reputação ilibada indicados pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, respectivamente.

¹⁶⁸ Art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/1988: A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

¹⁶⁹ ALMEIDA, João Alberto de. Desjudicialização: a relação entre a arbitragem e os serviços notariais e registrais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 59, p. 101-122, jul./dez. 2011.

os credores. Entretanto, a referida lei não retirou a necessidade de o plano ser homologado por um juiz para que a sentença constitua título extrajudicial.¹⁷⁰

Ainda no que diz respeito às relações empresariais, a Lei n.º 9.492 atribuiu competência ao tabelião para a realização do protesto de títulos de crédito e outros documentos de dívida, incluídas as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.¹⁷¹

Dessa forma, a realização do protesto é um caminho alternativo ao credor, que poderá, de forma célere e econômica, tentar obter o pagamento de seu título antes da propositura de uma ação de execução perante o Poder Judiciário. Em consequência da restrição ao crédito causada pelo protesto, na maioria das vezes, apenas este é suficiente para o deslinde da avença.

De acordo com o estudo Cartório em Números, publicado pela Associação Nacional de Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR) no ano de 2020, entre janeiro de 2018 e agosto de 2020 foram recuperados mais de R\$ 8 bilhões de reais para os entes públicos por meio dos cartórios de protesto. Isso significa que do total das certidões de dívida ativa apresentadas, 11,16% foram pagas e 88,83% foram protestadas. A mesma análise foi realizada levando-se em conta os títulos privados encaminhados aos tabelionatos: foram reavidos mais de 45 bilhões de reais, o que indica que do total de títulos 63% foram pagos e 37% foram protestados.¹⁷²

Ademais, ainda de acordo com o referido estudo, no mesmo período foram apresentadas 1.285.223 CDAs e 15.926.048 títulos privados aos tabelionatos de protesto. Portanto, imperioso concluir que apenas no período indicado foram potencialmente retiradas mais de 17.211.271 (dezesete milhões, duzentos e onze mil, duzentos e setenta e um) de ações de

¹⁷⁰ Art. 3º da Lei 11.101/2005: É competente para homologar o plano de recuperação extrajudicial, deferir a recuperação judicial ou decretar a falência o juízo do local do principal estabelecimento do devedor ou da filial de empresa que tenha sede fora do Brasil.

¹⁷¹ Art. 1º, Parágrafo único, da Lei 9.492/2007: Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. Art. 3º da Lei 9.492/2007: Compete privativamente ao Tabelião de Protesto de Títulos, na tutela dos interesses públicos e privados, a protocolização, a intimação, o acolhimento da devolução ou do aceite, o recebimento do pagamento, do título e de outros documentos de dívida, bem como lavrar e registrar o protesto ou acatar a desistência do credor em relação ao mesmo, proceder às averbações, prestar informações e fornecer certidões relativas a todos os atos praticados, na forma desta Lei.

¹⁷² Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2020/11/Cart%C3%B3rios-em-N%C3%BAmeros-2-edi%C3%A7%C3%A3o-2020.pdf>. p. 94-96. Acesso em: 29 nov. 2020.

execução do Poder Judiciário, o que contribuiu significativamente para a desobstrução do Poder Judiciário.

Outrossim, o direito obrigacional também foi alvo do movimento de desjudicialização promovido pelo legislador. O Código de Processo Civil, em seu art. 539, possibilitou a consignação em pagamento extrajudicial. Trata-se de forma de pagamento indireto pela qual o devedor, com o objetivo de economizar tempo e dinheiro, se desobriga da obrigação assumida mediante depósito em espécie da quantia devida, em estabelecimento bancário oficial, do lugar do pagamento, notificando o credor para que no prazo de dez dias manifeste sua recusa. Caso o credor não manifeste sua discordância no prazo indicado, o devedor é liberado da obrigação assumida e a quantia fica à disposição do credor. Entretanto, manifestando o titular do crédito sua oposição à consignação ora realizada, o devedor poderá dentro do prazo de um mês valer-se da consignação em pagamento pela via judicial.¹⁷³

Relevante destacar que a consignação extrajudicial realizada pelo devedor não é requisito prévio para a propositura da ação judicial de consignação em pagamento. Trata-se, em verdade, de uma opção do obrigado por um procedimento mais célere e menos oneroso de desvincular-se da obrigação quando houver recusa do credor em recebê-la. Desta forma, não há impedimento para que o devedor busque diretamente o auxílio da jurisdição estatal para se desvincular da obrigação.¹⁷⁴

Outrossim, ainda dentro do direito das obrigações, é possível identificar outra iniciativa legislativa para a concretização da desjudicialização. Trata-se do Penhor Legal, instituto de direito material, instituído pelo Código Civil, no art. 1.467¹⁷⁵ e seguintes, pelo qual há a transferência da posse de bens móveis, suscetíveis de alienação, pelo devedor ao credor, com o

¹⁷³ Art. 539 do CPC: Nos casos previstos em lei, poderá o devedor ou terceiro requerer, com efeito de pagamento, a consignação da quantia ou da coisa devida. § 1º - Tratando-se de obrigação em dinheiro, poderá o valor ser depositado em estabelecimento bancário, oficial onde houver, situado no lugar do pagamento, cientificando-se o credor por carta com aviso de recebimento, assinado o prazo de 10 (dez) dias para a manifestação de recusa. § 2º - Decorrido o prazo do § 1º, contado do retorno do aviso de recebimento, sem a manifestação de recusa, considerar-se-á o devedor liberado da obrigação, ficando à disposição do credor a quantia depositada. § 3º - Ocorrendo a recusa, manifestada por escrito ao estabelecimento bancário, poderá ser proposta, dentro de 1 (um) mês, a ação de consignação, instruindo-se a inicial com a prova do depósito e da recusa.

¹⁷⁴ MARINONE, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil comentado**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thomsom Reuters Brasil. 2018, p. 540.

¹⁷⁵ Art. 1.467 do CC: São credores pignoratícios, independente de convenção: I - os hospedeiros, ou fornecedores de pousada ou alimento, sobre as bagagens, móveis, joias ou dinheiro que os seus consumidores ou fregueses tiverem consigo nas respectivas casas ou estabelecimentos, pelas despesas ou consumo que aí tiverem feito; II - o dono do prédio rústico ou urbano, sobre os bens móveis que o rendeiro ou inquilino tiver guarneendo o mesmo prédio, pelos aluguéis ou rendas.

objetivo de garantir o débito. Entretanto o referido Código aduz ser necessária a homologação judicial logo em seguida da tomada dos bens pelo credor.¹⁷⁶

Nesse diapasão, o novo Código de Processo Civil inovou ao possibilitar a homologação do penhor legal de forma extrajudicial. De acordo com o estatuto processual, caberá ao credor, após atendidos os requisitos para a propositura da ação judicial, optar por realizar o procedimento homologatório junto a um tabelião de notas de sua livre escolha.¹⁷⁷ Recepcionado o requerimento pelo delegatário, este realizará a notificação extrajudicial do devedor para que efetue o pagamento da dívida no prazo de cinco dias ou realize sua impugnação. Apresentada a defesa pelo devedor, o notário, de ofício, encaminhará o procedimento ao juízo competente para decidir a questão. Não realizada a quitação do débito pelo devedor no prazo legal ou apresentada defesa de forma intempestiva, o tabelião realizará a homologação do penhor legal por meio da lavratura de escritura pública.¹⁷⁸ Cabe, assim, ao credor escolher a via a ser utilizada, uma vez que a lei continua a permitir a utilização direta da via judicial.

Além disso, ainda no que tange à contribuição do direito obrigacional para a desjudicialização, pode-se citar a Lei n. 9.514/1997, que, ao dispor sobre o sistema de financiamento imobiliário através da Alienação Fiduciária, transferiu à serventia imobiliária a responsabilidade pelo procedimento de consolidação da propriedade em nome do credor fiduciário em caso de inadimplência pelo devedor fiduciante.¹⁷⁹ Também chamada de execução extrajudicial, trata-se de um procedimento iniciado mediante requerimento do credor ao registrador imobiliário competente pela circunscrição da localização o imóvel, para que intime o devedor ao pagamento do débito e assim o constitua em mora. Efetuada a quitação da dívida pelo devedor, ou seja, havendo purgação da mora, o contrato de financiamento continuará produzindo efeitos entre as partes. Entretanto, não havendo quitação e promovido o pagamento

¹⁷⁶ Art. 1.471 do CC: Tomado o penhor, requererá o credor, ato contínuo, a sua homologação judicial.

¹⁷⁷ Art. 703, § 2º, do CPC: A homologação do penhor legal poderá ser promovida pela via extrajudicial mediante requerimento, que conterà os requisitos previstos no § 1º deste artigo, do credor a notário de sua livre escolha.

¹⁷⁸ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 950-951.

¹⁷⁹ Art. 26, § 1º, da Lei n. 9.514/1997: Para os fins do disposto neste artigo, o fiduciante, ou seu representante legal ou procurador regularmente constituído, será intimado, a requerimento do fiduciário, pelo oficial do competente Registro de Imóveis, a satisfazer, no prazo de quinze dias, a prestação vencida e as que se vencerem até a data do pagamento, os juros convencionais, as penalidades e os demais encargos contratuais, os encargos legais, inclusive tributos, as contribuições condominiais imputáveis ao imóvel, além das despesas de cobrança e de intimação.

do imposto de transmissão¹⁸⁰ pelo fiduciário, será promovido o registro da consolidação da propriedade em nome do credor.¹⁸¹

Não apenas na esfera do direito obrigacional e empresarial é possível identificar iniciativas legislativas que contribuíram para a desjudicialização, mas também nos Registros Públicos. Relevante inovação legal que contribuiu significativamente para a diminuição de processos junto ao Poder Judiciário foi a possibilidade de realização da usucapião extrajudicial inserida no ordenamento jurídico nacional com a edição do novo Código de Processo Civil,¹⁸² que alterou a Lei n. 6.015/1973 para possibilitar a realização do procedimento de reconhecimento da prescrição aquisitiva imobiliária pelos cartórios de registros de imóveis. Originalmente, a usucapião, no direito brasileiro, sempre foi judicial. Entretanto, seu deslocamento para a esfera extrajudicial tem sido bem recebido pela comunidade jurídica e pela sociedade nos casos em que não há existência de lide, em razão da velocidade e praticidade do procedimento.¹⁸³

A bem da verdade, o registrador imobiliário é o profissional mais adequado para analisar e decidir os procedimentos de usucapião em que não haja litígio, pois é um profissional do direito altamente especializado na matéria imobiliária e, além de possuir fé pública outorgada pelo Poder Judiciário, tem sua atuação pautada nos princípios que regem a atividade registral imobiliária.

¹⁸⁰ Art. 26, § 7º, da Lei 9.514/1997: Decorrido o prazo de que trata o § 1º sem a purgação da mora, o oficial do competente Registro de Imóveis, certificando esse fato, promoverá a averbação, na matrícula do imóvel, da consolidação da propriedade em nome do fiduciário, à vista da prova do pagamento por este, do imposto de transmissão *inter vivos* e, se for o caso, do laudêmio.

¹⁸¹ ROCHA, Eduardo de Assis Brasil. Algumas considerações sobre a alienação fiduciária de coisa imóvel. *In*: DIP, Ricardo; JACOMINO, Sérgio (org.). **Propriedade e direitos reais limitados**. v. 5. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. (Coleção Doutrinas Essenciais: Direito Registral)

¹⁸² Art. 1.071 da Lei 13.105/2015: Sem prejuízo da via jurisdicional, é admitido o pedido de reconhecimento extrajudicial de usucapião, que será processado diretamente perante o cartório do registro de imóveis da comarca em que estiver situado o imóvel usucapiendo, a requerimento do interessado, representado por advogado, instruído com: I - ata notarial lavrada pelo tabelião, atestando o tempo de posse do requerente e seus antecessores, conforme o caso e suas circunstâncias; II - planta e memorial descritivo assinado por profissional legalmente habilitado, com prova de anotação de responsabilidade técnica no respectivo conselho de fiscalização profissional, e pelos titulares de direitos reais e de outros direitos registrados ou averbados na matrícula do imóvel usucapiendo e na matrícula dos imóveis confinantes; III - certidões negativas dos distribuidores da comarca da situação do imóvel e do domicílio do requerente; IV - justo título ou quaisquer outros documentos que demonstrem a origem, a continuidade, a natureza e o tempo da posse, tais como o pagamento dos impostos e das taxas que incidirem sobre o imóvel.

¹⁸³ BRANDELLI, Leonardo. **Usucapião administrativa**: de acordo com o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 15.

Ademais, a usucapião extrajudicial não impossibilita a posterior discussão judicial do tema, pois trata-se de um procedimento administrativo que não faz coisa julgada material, de modo que sempre será possível, a qualquer tempo, a revisão pelo magistrado.¹⁸⁴ Desta forma, trata-se de um acordo expresso ou tácito, dos envolvidos.¹⁸⁵

Entretanto, Leonardo Brandelli¹⁸⁶ assevera que mesmo nas situações em que tenha havido litígio, a possibilidade de solução da causa por meio de uma sentença judicial foi uma opção do legislador que teoricamente poderia ser resolvido por meio da utilização da arbitragem.¹⁸⁷

A possibilidade do reconhecimento da aquisição originária da propriedade por meio da usucapião extrajudicial, com o passar dos anos, promoveu significativa redução do número de ações que seriam levadas ao Poder Judiciário. Segundo o relatório Cartório em Números, de 2015 a setembro de 2020 foram lavradas 423.896 escrituras para comprovação de posse ininterrupta de bens imóveis para iniciar o procedimento de usucapião extrajudicial junto às serventias imobiliárias. Por mais que estes números não digam respeito à efetiva quantidade de procedimentos aprovados pelos registradores imobiliários, são uma relevante referência de causas que invariavelmente seriam levadas à apreciação de um juiz togado caso não fosse permitida a realização do procedimento perante uma serventia imobiliária.¹⁸⁸

Ainda no que se refere ao direito notarial registral, a edição da Lei n. 10.931/2004, que alterou o art. 213 da lei de registros públicos,¹⁸⁹ contribuiu significativamente para a desjudicialização ao permitir que o próprio registrador imobiliário realize por meio de procedimento administrativo a retificação do registro de imóveis quando houver erro, imprecisão ou omissão em dados que digam respeito a qualificação das partes ou medida do

¹⁸⁴ § 9º do art. 216-A da Lei 6.015/1973: A rejeição do pedido extrajudicial não impede o ajuizamento de ação de usucapião.

¹⁸⁵ SALLES, Venício. **Direito registral imobiliário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 243.

¹⁸⁶ BRANDELLI, Leonardo. **Usucapião administrativa**: de acordo com o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016, p.16.

¹⁸⁷ Luiz Rodrigues Wambier ensina que exercício exclusivo da jurisdição pelo estado foi superada processualmente, uma vez que o Estado é o seu titular, entretanto, seu exercício pode ser realizado por outra pessoa que não o Poder Judiciário, se esta for a escolha do legislador. No Brasil, um particular, o árbitro, pode exercer a jurisdição por meio da arbitragem. WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 105-109.

¹⁸⁸ Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2020/11/Cart%C3%B3rios-em-N%C3%BAmeros-2-edi%C3%A7%C3%A3o-2020.pdf>. p. 61. Acesso em: 29 nov. 2020.

¹⁸⁹ BRASIL. **Lei 6.015**, de 31 de dezembro 1973. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6015compilada.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

imóvel objeto do negócio jurídico, tornando-se desnecessário o pedido de auxílio do Poder Judiciário para tanto.¹⁹⁰

Em decorrência de a Constituição Federal ter atribuído competência privativa à União para legislar sobre a matéria notarial e registral, percebe-se um enrijecimento da norma que possui relevantes implicações na esfera estadual. A determinação constitucional para que apenas a União possa legislar sobre registros públicos faz com que a matéria, de extrema importância para a concretização e preservação de direitos fundamentais, não se desenvolva na mesma velocidade das transformações sociais.

Em virtude das razões expostas acima, viu-se nos últimos anos a ampliação da atuação do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) na edição de atos infralegais, tais como resoluções e provimentos, com o objetivo de suprir as deficiências da antiga Lei de Registros Públicos e de adequá-la à legislação atual.

A relevância da desjudicialização para o Judiciário brasileiro fez com que o CNJ, no exercício de sua função de prezar pela eficiência da prestação dos serviços judiciais, dedicasse e aprimorasse as práticas extrajudiciais no intuito de promover a desburocratização de procedimentos na busca pela celeridade da efetivação da prestação jurisdicional. Além das situações indicadas acima, pode-se tomar também como exemplos a retificação administrativa do nome,¹⁹¹ o divórcio e o inventário extrajudicial,¹⁹² o reconhecimento de filiação socioafetiva¹⁹³ e a possibilidade de alteração do nome e do sexo por meio de procedimento realizado perante os Registros Cíveis das Pessoas Naturais.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Art. 50 da Lei 10.931/2004. A Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973, passa a vigorar com as seguintes alterações: “Art. 212. Se o registro ou a averbação for omissa, imprecisa ou não exprimir a verdade, a retificação será feita pelo Oficial do Registro de Imóveis competente, a requerimento do interessado, por meio do procedimento administrativo previsto no art. 213, facultado ao interessado requerer a retificação por meio de procedimento judicial”.

¹⁹¹ Art. 1º do Provimento 82 do CNJ: Poderá ser requerida, perante o Oficial de Registro Civil competente, a averbação no registro de nascimento e no de casamento das alterações de patronímico dos genitores em decorrência de casamento, separação e divórcio, mediante a apresentação da certidão respectiva.

¹⁹² A Resolução 35 do CNJ regulamentou a possibilidade de realização de escrituras de divórcio e inventário pelos tabelionatos de notas.

¹⁹³ O Provimento 83 do CNJ autorizou os cartórios de registro civil a realizarem o procedimento de reconhecimento de filiação socioafetiva de pessoa de qualquer idade.

¹⁹⁴ De acordo com o Provimento 73/2018 do CNJ os cartórios de Registro Civil das pessoas Naturais poderão realizar procedimento administrativo para a averbação do prenome e do gênero nos assentos de nascimento e casamento de pessoas transgênero. Ademais importante salientar que o Supremo Tribunal Federal, em histórico julgamento nos autos da ADI 4.275/DF entendeu ser possível a alteração de nome e gênero no assento de registro civil mesmo sem a realização de procedimento cirúrgico de redesignação sexual.

Todavia, em que pese o nobre propósito do órgão de controle administrativo e financeiro do Poder Judiciário, este acaba por inovar o ordenamento jurídico ao invadir a competência privativa da União para legislar sobre registros públicos.

Entretanto, em que pese os esforços no sentido da eficiência na prestação jurisdicional, a utilização dos cartórios nesta tarefa ainda é pequena quando comparada à quantidade de atos praticados por magistrados, mas que poderiam ser transferidos às serventias extrajudiciais.

Na busca pela agilidade da prestação jurisdicional e pela efetividade das decisões judiciais na esfera cível, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei n. 6.204/2019, de autoria da senadora Soraya Thronicke, que propõe a criação do “agente de execução” para simplificar e desburocratizar a execução de títulos executivos civis judiciais e extrajudiciais.¹⁹⁵

O projeto supracitado propõe que a execução de títulos executivos seja realizada pelo tabelião de protesto, visto que este é um profissional do direito qualificado, aprovado por concurso público de provas e títulos, remunerado de acordo com os emolumentos fixados em lei e cobrados do devedor no fim do procedimento. Assim, o tabelião de protesto teria sua competência ampliada ao passar a analisar não apenas os requisitos do título executivo para protesto, mas também a ocorrência de prescrição e decadência, busca pela localização de bens do devedor, a citação do executado para pagamento, realização da penhora e avaliação dos bens, recebimento do pagamento, além de realizar atos de expropriação e pôr fim à execução.

De acordo com o referido projeto de lei, os procedimentos executivos de títulos extrajudiciais e de cumprimento de sentença condenatória são retirados do Estado-juiz, de modo a restringir a atuação dos juízes apenas ao saneamento de dúvidas relevantes levantadas pelas partes ou pelos próprios tabeliões e a eventual resolução de litígios.¹⁹⁶

Segundo os últimos dados divulgados pelo portal *Justiça em Números* do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), relativos ao exercício de 2020, existem aproximadamente 71 milhões de processos judiciais em tramitação no país, sendo que 43 milhões são de natureza executiva fiscal, civil e cumprimento de sentenças, o que corresponde a 60,5% de todo o acervo do Poder Judiciário. Ademais, os dados apresentados demonstram que, se, por um lado, o tempo

¹⁹⁵ Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139971>. Acesso em: 11 maio 2020.

¹⁹⁶ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8049470&ts=1588689404331&disposition=inline>. Acesso em: 11 maio 2020.

de tramitação das execuções é extremamente longo, em média 5 anos e 11 meses, por outro, os processos de conhecimento duram “apenas” 2 anos e 5 meses.¹⁹⁷

Verifica-se, dessa forma, que, diante do cenário apresentado da atualidade, os impactos negativos afetam não apenas as partes em suas relações privadas, mas também o desenvolvimento nacional como um todo, quando considerados os bilhões de reais em créditos não satisfeitos e também o alto custo financeiro da manutenção da máquina judiciária.

Nesse diapasão, de acordo com os dados estatísticos apresentados pelo estudo Cartório em Números, realizado pela ANOREG/BR, foram recuperados, no período de 12 meses, 18 bilhões de reais por meio dos cartórios de protesto, o que representa uma efetividade de 2/3 dos créditos inadimplidos. Isso significa que 67,9% dos créditos foram pagos e 32,1% foram protestados.¹⁹⁸

Os dados demonstram não apenas a efetividade dos cartórios de protesto na cobrança de dívidas, mas também a agilidade da exigência das obrigações. Enquanto as execuções judiciais duram em média 4 anos e 9 meses, o procedimento para recuperação de créditos pelos tabelionatos de protesto dura apenas 3 dias¹⁹⁹ e, de acordo com o Projeto de Lei n. 6.204/2019, o prazo para pagamento pelo devedor será alargado para 5 dias, sob pena de penhora, arresto e alienação.²⁰⁰

No procedimento proposto, será garantido ao executado o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, por meio da suscitação de dúvida administrativa ao juiz de registros públicos ou da impugnação dos atos praticados pelo tabelião de protesto, denominado “agente da execução”, quando este lhe causar prejuízo, ou mesmo por meio de embargos à execução propostos perante o magistrado competente.

¹⁹⁷ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. p. 161-180. Acesso em: 9 maio 2020.

¹⁹⁸ ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG/BR. **Cartório em números**. 29 nov. 2020, p. 51. Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2020/11/Cart%C3%B3rios-em-N%C3%BAmeros-2-edi%C3%A7%C3%A3o-2020.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2020.

¹⁹⁹ Art. 12 da Lei 9.492/1997: O protesto será registrado dentro de três dias úteis contados da protocolização do título ou documento de dívida.

²⁰⁰ Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139971>. p. 18. Acesso em: 11 maio 2020.

Portanto, verifica-se que a existência de um amplo campo de atuação das serventias extrajudiciais na contribuição para o enxugamento do Poder Judiciário e, conseqüentemente, no aumento da qualidade da prestação jurisdicional, contribuindo de forma relevante para a segurança das relações privadas.

2.2 O papel da Lei n. 11.441/2007 na desjudicialização

A edição da Lei n. 11.441/2007 foi, sem dúvida alguma, a maior e mais eficaz iniciativa para concretizar a vontade do legislador em promover a desjudicialização e combater a morosidade da prestação jurisdicional. O referido diploma inseriu no nosso ordenamento jurídico a possibilidade da realização de inventário e partilha de bens na sucessão de forma extrajudicial, além de possibilitar a formalização de separação e divórcio consensuais por tabeliães.

Entretanto, não é todo e qualquer inventário que poderá ser realizado na forma extrajudicial. Tanto a Lei n. 11.441/2007 quanto a Resolução do CNJ, indicaram os requisitos que devem ser obedecidos para a lavratura desta espécie de escritura, quais sejam: partes maiores e capazes; inexistência de filhos menores; existência de consenso entre os envolvidos; intervenção de advogado; impossibilidade de processamento na via judicial de forma conjunta e, por fim, inexistência de testamento.²⁰¹

Não obstante as limitações impostas pela Lei 11.441/2007 e pela Resolução n. 35 do CNJ, verifica-se um excesso de zelo do legislador ao vedar a formalização de escrituras de inventário quando houver testamento ou herdeiro incapaz. Por ser conhecedor das leis e ter sua atuação pautada na fé pública e na prevenção de litígios, o tabelião é profissional apto a verificar a adequação da partilha entre os herdeiros na existência de testamento e auferir a proteção dos interesses de eventuais menores beneficiários. Vislumbra-se, nos casos apresentados, um trâmite que envolveria apenas o tabelião e o membro do Ministério Público, com o objetivo de dar celeridade ao procedimento sem a necessidade de intervenção judicial.

²⁰¹ Art. 1º da Lei 11.441/2007: Os arts. 982 e 983 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, passam a vigorar com a seguinte redação: “Art. 982. Havendo testamento ou interessado incapaz, proceder-se-á ao inventário judicial; se todos forem capazes e concordes, poderá fazer-se o inventário e a partilha por escritura pública, a qual constituirá título hábil para o registro imobiliário. Parágrafo único. O tabelião somente lavrará a escritura pública se todas as partes interessadas estiverem assistidas por advogado comum ou advogados de cada uma delas, cuja qualificação e assinatura constarão do ato notarial”.

A referida Lei beneficiou a celeridade dos atos sem deixar de lado a segurança jurídica, uma vez que a escritura pública independe de homologação judicial, por ser documento suficiente para registros e averbações junto ao registro civil, bem como para prenotações perante as serventias imobiliárias, o que permite a transferência de bens, direitos e levantamento de valores junto às instituições financeiras.

Ademais, as inovações trazidas pela Lei em questão geraram significativa redução de custos. Ainda que seja necessário o pagamento dos emolumentos pela lavratura das escrituras e participação obrigatória de advogado no procedimento, o trabalho realizado pelos causídicos é infinitamente menor e mais célere; logo, resulta em uma significativa redução de honorários e de taxas judiciárias.

Segundo dados do Colégio Notarial do Brasil, nos últimos 12 anos foram realizados mais de 2,2 milhões de atos em decorrência apenas da Lei n. 11.441/2007. Além disso, em pesquisa realizada pelo Centro de Pesquisas sobre o Sistema de Justiça Brasileiro (CPJus) do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP),²⁰² cada processo judicial custa, em média, R\$ 2.369,73 para o contribuinte, o que gera uma economia superior a 5,2 bilhões de reais com a desburocratização dos referidos atos. Ademais, o prazo para a realização do divórcio perante um juiz togado leva em média 1 ano, ao passo que, se processado junto a um tabelionato de notas, o lapso é reduzido para apenas 1 dia.²⁰³

Portanto, observa-se que o advento da Lei 11.441/2007 trouxe vantagens não apenas para os interessados, mas também para o próprio Poder Judiciário, em razão de manter a competência exclusiva apenas para os casos em que não haja consenso entre os envolvidos ou existam direitos de incapazes.

²⁰² PRATA, Ana Carolina Aires Cerqueira, et al. **Índice de desempenho da justiça – IDJus – 2013 e estudo comparado sobre a evolução do Judiciário**: 2010-2013. Brasília, dez. 2014. p. 50.

²⁰³ Segundo estudos realizados pelo Colégio Notarial do Brasil, Seção de São Paulo. Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/Car%C3%B3rio-em-n%C3%BAmeros-1.pdf>. p. 27. Acesso em: 11 maio 2020.

Para Luiz Guilherme Loureiro, a possibilidade da lavratura de escrituras de inventário e partilha nas dependências das serventias extrajudiciais é “(...) um mecanismo extrajudicial de administração pública de interesses privados em que o notário substitui o juiz na recepção da vontade das partes em relação jurídica marcada pela inexistência de litígio”.²⁰⁴

Dessa forma, a escritura pública possui o condão de substituir a decisão do juiz mediante a validação da vontade das partes, que, necessariamente, deverão ser maiores de idade, capazes e estarem de acordo em relação a todos os termos da partilha dos bens. O referido ato extrajudicial não depende de ratificação judicial, servindo como documento suficiente para a transferência e registro de bens móveis, valores existentes em contas bancárias do falecido, assim como alteração da propriedade de bens imóveis na serventia imobiliária competente.²⁰⁵

Segundo os ensinamentos de Christiano Cassettari:

(...) trata-se de uma excelente inovação, muito esperada pela sociedade, que chega em boa hora, visto que tem por objetivo facilitar a realização de separações e divórcios consensuais em que não há filhos menores ou incapazes do casal, bem como do inventário em que os interessados são capazes e concordes.²⁰⁶

Outrossim, o novo Código de Processo Civil, em que pese ter revogado expressamente a Lei n. 11.441/2007, manteve o entendimento anterior ao estabelecer, no § 1º do art. 610, que, “se todos forem capazes e concordes, o inventário e a partilha poderão ser feitos por escritura pública, a qual constituirá documento hábil para qualquer ato de registro, bem como para levantamento de importância depositada em instituições financeiras”. Observa-se, portanto, que o atual Código Processual prezou pela livre escolha dos interessados na realização do inventário judicial ou do extrajudicial.

²⁰⁴ LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Registros públicos**: teoria e prática. 7. ed. Salvador: Jus PODIVM, 2016, p. 1128.

²⁰⁵ Art. 3º da Resolução 35/2007 do CNJ: As escrituras públicas de inventário e partilha, separação e divórcio consensuais não dependem de homologação judicial e são títulos hábeis para o registro civil e o registro imobiliário, para a transferência de bens e direitos, bem como para a promoção de todos os atos necessários à materialização das transferências de bens e levantamento de valores (DETRAN, Junta comercial, Registro Civil de Pessoas Jurídicas, Instituições financeiras, companhias telefônicas, etc.).

²⁰⁶ CASSETTARI, Christiano. **Separação, divórcio e inventário por escritura pública**: teoria e prática. 6. ed. Rio de Janeiro: Método, 2013, p. 31.

Evidencia-se, dessa forma, que o procedimento a ser realizado por meio de escritura pública será a partilha dos bens do falecido entre os beneficiários, sejam eles herdeiros ou legatários, não sendo tecnicamente um inventário, mas sim um arrolamento dos bens.²⁰⁷

Outrossim, o referido Código Processual manteve a aptidão da desjudicialização de procedimentos processuais ao delegar às serventias extrajudiciais os casos em que a participação de um juiz togado se mostra desnecessária, de forma a reduzir o número de litígios que, hoje, abarrotam o Poder Judiciário

Ademais, o inventário e a partilha realizados por meio de escritura pública, assim como o procedimento judicial, individualizam a cota hereditária de cada herdeiro na partilha dos bens do falecido. Em se tratando de um único sucessor, não haverá a necessidade de realização de partilha, mas sim de uma simples adjudicação de todos os bens do autor da herança para o único beneficiário.

Neste diapasão, Luiz Guilherme Loureiro assevera: “(...) Além da atribuição dos quinhões, o inventário tem uma importância social indiscutível, pois desembaraça as transações de ordem civil, impede as discórdias e dificulta os litígios entre os herdeiros e outros interessados na herança”.²⁰⁸

Não obstante, é competência do tabelião de notas auxiliar as partes envolvidas no inventário para a realização dos efeitos do prévio acordo de partilha de bens celebrado pelos herdeiros, devendo o notário, ainda, realizar os atos necessários da forma menos dispendiosa possível.

Assim, verifica-se que a possibilidade da realização do inventário fora do burocrático, lento e custoso procedimento judicial foi um avanço na legislação e contribuiu para a celeridade, a redução de custos e a promoção das transações de forma mais célere, uma vez que os bens do *de cuius* são rapidamente transferidos para o patrimônio dos herdeiros de direito.

²⁰⁷ LIPPMANN, Rafael Knorr. Artigo 610. In: TALAMINI, Eduardo; ALVIM, Teresa Arruda; DIDIER JUNIOR, Fredie. **Breves comentários ao Código de Processo Civil**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 1686.

²⁰⁸ LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Registros públicos: teoria e prática**. 7. ed. Salvador: Jus PODIVM, 2016, p. 1138.

A título de curiosidade, o tempo médio para a finalização de um inventário judicial é de 10 anos, ao passo que, no procedimento extrajudicial, esse lapso é reduzido para apenas 15 dias em média. Segundo a mesma pesquisa, em se tratando de divórcio, a redução foi de 1 ano para 1 dia.²⁰⁹ Vê-se, portanto, que o procedimento extrajudicial contribui de forma ímpar para a redução tanto do número de demandas que tramitam perante o Poder Judiciário quanto do tempo gasto pelas partes.

Nesta toada, o novo Código de Processo Civil não apenas preservou os avanços trazidos pela Lei n. 11.441/2007, mas transferiu novas atribuições para os notários e registradores, com o objetivo de desjudicializar vários trâmites processuais.

2.3 Competência para a realização de inventários judiciais e extrajudiciais

O novo Código de Processo Civil, ao tratar do inventário e da partilha, revogou expressamente a lei n. 11.441/2007 e estabeleceu, no § 1º do art. 610, que:

Se todos forem capazes e concordes, o inventário e a partilha poderão ser feitos por escritura pública, a qual constituirá documento hábil para qualquer ato de registro, bem como para o levantamento de importância depositada em instituições financeiras.

Em seu art. 48, o Código Processual estabeleceu que o foro de domicílio do autor da herança no Brasil é o competente para a realização do inventário, partilha, arrecadação, cumprimento de disposições de última vontade, a impugnação ou anulação da partilha extrajudicial e para todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

A escolha do último domicílio do falecido, em prejuízo do local da morte, como competente para realização do inventário judicial, se justifica em razão da probabilidade de acumular a maior quantidade de relações jurídicas do *de cujus* e, assim, resguardar os direitos de eventuais credores do espólio que eventualmente poderiam ser prejudicados caso o inventário fosse realizado em outra localidade.²¹⁰

²⁰⁹ Segundo levantamento feito pela Anoreg/BR na pesquisa Cartório em Números. Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2020/11/Cart%C3%B3rios-em-N%C3%BAmeros-2-edi%C3%A7%C3%A3o-2020.pdf>. p. 44. Acesso em: 29 nov. 2020.

²¹⁰ KÜMPEL, Vitor Frederico *et al.* **Tratado notarial e registral**. v. III. 1. ed. São Paulo: YK, 2017, p. 635.

Ademais, não obstante a personalidade jurídica da pessoa natural se extinguir com a morte, muitas das convenções celebradas ainda em vida continuarão a surtir efeitos perante terceiros. Nesse sentido, Clóvis Beviláqua aduz que: “nenhum outro juiz terá melhores elementos para julgar, com acerto, as questões referentes à sucessão”.²¹¹

Em seguida, no Parágrafo único do art. 48 do CPC, o legislador preocupou-se em estabelecer a competência nos casos em que o *de cujus* não tenha domicílio certo, ao indicar como competente o local dos bens imóveis quando situados na mesma circunscrição, o foro de qualquer dos prédios quando existentes em mais de uma localidade ou, não havendo construções, o lugar de qualquer dos bens do espólio.²¹²

O Código Civil traz previsão semelhante acerca da competência para a realização do inventário, entretanto, de forma mais sucinta: “A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido”.²¹³

O Código Processual possui dois sistemas pelos quais podem ser classificadas as possibilidades de competência. Dessa forma, o estabelecimento da competência para o processamento de determinada demanda pode vincular-se a regime jurídico diverso, a depender da maior ou menor liberdade das partes sobre a norma determinadora do procedimento. Se a ação trata de relevante interesse público, tratando-se de normas obrigatórias, ou seja, preceitos de ordem pública, será considerada absoluta e não será possível que as partes possam convencionar de forma distinta da estabelecida pela lei. De outro lado, as regras de competência relativa são definidas com o objetivo de atender o interesse privado dos interessados e facilitar o acesso à justiça.²¹⁴

²¹¹ BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. v. VI. 3. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1935, p. 757.

²¹² Parágrafo único do art. 48 do CPC: Se o autor da herança não possuía domicílio certo, é competente: I – o foro de situação dos bens imóveis; II - havendo bens imóveis em foros diferentes, qualquer destes; III - não havendo bens imóveis, o foro do local de qualquer dos bens do espólio.

²¹³ Art. 1.785 do CC.

²¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. v. II. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2016, p. 66.

Assim, caberá à justiça brasileira, com exclusão de qualquer outra, a responsabilidade por promover o inventário de bens situados no Brasil, sem ter relevância o local do óbito, a nacionalidade do falecido ou o país em que tenha tido seu último domicílio.²¹⁵ Nesse caso, trata-se de competência exclusiva da jurisdição brasileira e, portanto, absoluta.²¹⁶ De outro modo, não é de competência da justiça brasileira processar o inventário e a partilha de bens localizados fora do Brasil, mesmo que o falecido possuísse domicílio em nosso país.

Celso Agrícola Barbi,²¹⁷ ao analisar a regra de competência internacional para a realização de inventários, destaca que o legislador brasileiro se preocupou apenas com o patrimônio localizado em território nacional, de forma que se houver bens fora do país, o inventário não será de responsabilidade da jurisdição brasileira.

A sucessão de bens localizados em país estrangeiro já foi tema de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1362400/SP:

A existência de imóvel situado na Alemanha, bem como a realização de testamento nesse país são circunstâncias prevalentes a definir a *lex rei sitae* como a regente da sucessão relativa ao aludido bem (e somente a ele, ressalta-se), afastando-se, assim, a lei brasileira, de domicílio da autora da herança. Será, portanto, herdeiro do aludido imóvel quem a lei alemã disser que o é.²¹⁸

De outro modo, se a ação de inventário e partilha for proposta em outro país e disser respeito a bens situados no Brasil, a sentença decorrente do referido procedimento não será válida perante a justiça brasileira, nem ocasionará litispendência, salvo disposições em sentido contrário dispostas em tratados internacionais pelo qual o Brasil seja signatário.²¹⁹

²¹⁵ Art. 23 inciso II do CPC: Compete à autoridade judiciária brasileira, com exclusão de qualquer outra: II - em matéria de sucessão hereditária, proceder à confirmação de testamento particular e ao inventário e à partilha de bens situados no Brasil, ainda que o autor da herança seja de nacionalidade estrangeira ou tenha domicílio fora do território nacional.

²¹⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil: procedimentos especiais**. v. II. 50. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. 2016, p.249.

²¹⁷ BARBI, Celso Agrícola. **Comentários ao Código de Processo Civil**. v. I. t. II. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 401.

²¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.362.400/SP**. Recorrente: Johann Christian Post Susemihl e outros. Recorrido: Ingeborg Ina Hasserodt. Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze. DJe 05/06/2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=46798102&num_registro=201202192429&data=20150605&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 maio 2020.

²¹⁹ Art. 24 do CPC: A ação proposta perante tribunal estrangeiro não induz litispendência e não obsta a que a autoridade judiciária brasileira conheça da mesma causa e das que lhe são conexas, ressalvadas as disposições em contrário de tratados internacionais e acordos bilaterais em vigor no Brasil.

Independentemente de não poderem ser partilhadas no inventário processado no Brasil, as quotas dos bens localizados e inventariados em território alienígena podem ser utilizadas no inventário realizado pelo judiciário brasileiro, para compensar a legítima devida a herdeiros necessários.²²⁰

De outro modo, o local de competência para a realização do inventário judicial indicada pelo Código Processual, quando os bens forem localizados no país, é regra de competência relativa, pois trata-se de atribuição territorial que visa atender exclusivamente ao interesse particular dos envolvidos e, portanto, é prorrogável quando proposto em foro distinto do indicado, sem que haja oposição dos interessados.²²¹

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre o tema ao decidir que a competência para a realização do inventário judicial proposta pelo Código de Processo Civil, definida em decorrência do domicílio do autor da herança, é relativa, e, portanto, pode ser derogada em decorrência da vontade dos herdeiros de realizá-la em outra localidade que torne o procedimento mais cômodo, célere ou menos oneroso.²²²

²²⁰ OLIVEIRA, Euclides Benedito de; AMORIM, Sebastião Luiz. **Inventário e partilha**: teoria e prática. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 293-294.

²²¹ Enunciado n. 58 da súmula da jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos: “Não é absoluta a competência definida no art. 96, do Código de Processo Civil, relativamente à abertura de inventário, ainda que existente interesse de menor, podendo a ação ser ajuizada em foro diverso do domicílio do inventariado”.

²²² Ementa: CONFLITO DE COMPETENCIA. INVENTARIO. COMPETENCIA TERRITORIAL. TRATANDO-SE DE COMPETENCIA TERRITORIAL, DE NATUREZA RELATIVA, NÃO CABE AO JUIZ DE DIREITO DA COMARCA ONDE FOI INSTAURADO O INVENTARIO, SUSCITAR DE OFÍCIO A SUA INCOMPETENCIA, SOB A ALEGAÇÃO DE QUE O "DE CUJUS" TIVERA SEU ÚLTIMO DOMICILIO EM OUTRA COMARCA. (CC 11.629/MG, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, SEGUNDA SECAO, julgado em 14/12/1994, DJ 20/02/1995, p. 3100). BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência n. 11629/MG**. Suscitante: Juízo de Direito de Iturama - MG. Suscitado: Juízo da 1ª Vara Cível de Mirassol D'Oeste - MT. Relator: Ministro Ruy Rosado de Aguiar. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28%22RUY+ROSADO+DE+AGUIAR%22%29.MIN.&processo=11629&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 12 maio 2020.

Com o objetivo de regulamentar o procedimento a ser adotado pelas serventias extrajudiciais e suprir as divergências acerca da aplicação do inventário extrajudicial,²²³ o Conselho Nacional de Justiça editou a Resolução n. 35/2007, que acabou por privilegiar o interesse privado das partes ao acolher a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, pela qual a competência para a realização do procedimento de inventário e partilha é relativa, permitindo aos interessados a livre escolha do tabelião de sua confiança para a lavratura da escritura de inventário e partilha independentemente de sua localização.²²⁴

O motivo para a exclusão da aplicação da regra processual de competência na lavratura dos inventários extrajudiciais se deu em razão de a lei n. 8.935/1994, conhecida como Estatuto dos Notários e Registradores, consagrar o princípio da liberdade de escolha do tabelião de notas pelas partes interessadas, uma vez que este é um profissional do direito de confiança dos interessados.²²⁵

Entretanto, o art. 9º da mesma lei veda ao tabelião de notas praticar atos de seu ofício fora da circunscrição territorial do município pelo qual recebeu a delegação. Isso significa que o tabelião poderá lavrar escrituras de inventário de quaisquer bens ou direitos do acervo patrimonial localizados em território nacional, independentemente da localização dos referidos haveres. Entretanto, não poderá se deslocar para fora dos limites de sua delegação e, conseqüentemente, não poderá efetuar diligências fora de seu território.²²⁶

Logo após a edição da Resolução n. 35 do CNJ, parte da doutrina passou a questionar a possibilidade de uma norma administrativa afastar regra de competência estabelecida pelo Código de Processo Civil, para permitir que qualquer notário promova a lavratura da escritura de inventário e partilha.²²⁷

²²³ Ao comentar a Resolução 35 do CNJ, Silvio Venosa aduz: “A resolução 35 do Conselho Nacional de Justiça veio regulamentar essa lei 11.441/2007, que, de fato, deixava algumas dúvidas em aberto. Alguns dos tópicos regulamentados pareciam óbvio, outros nem tanto. Foi boa a medida na tentativa de padronizar os procedimentos, aplicáveis às centenas de escriturarias do país. No entanto, essa regulamentação deveria ter partido do próprio Legislativo, que se mostra sempre um passo atrás das nossas necessidades sociais.” VENOSA, Silvio S. **Direito civil: direito das sucessões**. v. VII. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 84.

²²⁴ Art. 1º da Resolução 35/2007 do CNJ: Para a lavratura dos atos notariais de que trata a Lei 11.441/07, é livre a escolha do tabelião de notas, não se aplicando as regras de competência do Código de Processo Civil.

²²⁵ Art. 8º da Lei 8.935/1994: É livre a escolha do tabelião de notas, qualquer que seja o domicílio das partes ou o lugar de situação dos bens objeto do ato ou negócio.

²²⁶ Art. 9º da Lei 8.935/1994: O tabelião de notas não poderá praticar atos de seu ofício fora do Município para o qual recebeu delegação.

²²⁷ QUEIROGA, Onaldo Rocha de. **Desjudicialização dos litígios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 67.

Não obstante tais questionamentos, na atualidade a matéria encontra-se pacificada, pois os Poderes Judiciários de todos os estados da federação, por meio de suas corregedorias, editaram consolidações normativas da atividade notarial e registral para permitir a livre escolha do tabelião de notas na lavratura dos inventários extrajudiciais.²²⁸

Em verdade, o inventário extrajudicial não é uma ação judicial, mas sim um procedimento administrativo, estabelecido pela Lei n. 11.441/2007, com o objetivo de simplificar e desburocratizar a forma como se dá a distribuição dos bens do falecido aos herdeiros. Portanto, não há razão para restringir a competência para a lavratura da escritura de inventário uma vez que é requisito fundamental o prévio consenso dos beneficiários não apenas em relação à espécie da via escolhida, mas também em relação à forma de como será feita a distribuição dos bens.

Assim sendo, não é relevante o local da situação dos bens a serem inventariados e partilhados, tampouco a localidade da ocorrência da morte ou a região do território nacional onde residam os herdeiros, que sempre poderão escolher o tabelião de sua confiança para a lavratura da escritura de inventário, mesmo que o notário tenha atribuição territorial em município diverso.

Entretanto, da mesma forma como ocorre com o inventário judicial, no procedimento extrajudicial não é permitida a lavratura de inventários nem a realização de partilhas de bens situados fora do território nacional.²²⁹ A justificativa para tal regra é a mesma utilizada para o procedimento judicial: trata-se de competência absoluta da jurisdição estrangeira.

Todavia, a livre escolha do tabelião de notas pelos interessados na partilha gera relevante repercussão na esfera tributária, uma vez que será fundamental saber qual será o estado titular do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações incidente sobre a transferência dos bens deixados pelo falecido. A referida temática será objeto de estudo mais detalhado no próximo capítulo deste trabalho.

²²⁸ Nesse sentido, cite-se por exemplo o item 76 da Subseção III das Normas de Serviço dos Cartórios Extrajudiciais do Estado de São Paulo: O Tabelião de Notas será livremente escolhido pelas partes, não se aplicando as regras processuais de competência, nas hipóteses legais em que admitida a realização de separação e divórcio consensuais, inventário e partilha por via administrativa, mediante escritura pública.

²²⁹ Art. 29 da Resolução 35/2007 do CNJ: É vedada a lavratura de escritura pública de inventário e partilha referente a bens localizados no exterior.

Como visto, não há mais espaço para o arcaico discurso de que as serventias extrajudiciais representam a burocracia e são empecilho para a velocidade e o desenvolvimento econômico. Muito pelo contrário, a atividade notarial e registral representa uma ferramenta indispensável no efetivo cumprimento dos princípios de acesso à justiça e inafastabilidade da jurisdição. Sua competência vai além de garantir a segurança jurídica das relações comerciais, ela também promove a diminuição de pleitos ao judiciário tanto de forma preventiva como, também após instaurado o litígio entre os interessados, por meio da conciliação e da arbitragem.

CAPÍTULO 3 - INVENTÁRIO EXTRAJUDICIAL E INCIDÊNCIA DO ITCMD

A transmissão dos bens deixados pelo falecido aos herdeiros e legatários se dá no momento da morte, em razão do princípio da Saisine.²³⁰ Entretanto, a herança transmitida no momento do falecimento é uma universalidade jurídica transferida de forma conjunta a todos os beneficiários indeterminadamente, de modo que, uma vez aberta a sucessão, os bens passam a ser de propriedade conjunta de todos os herdeiros até a finalização do procedimento de inventário e partilha, momento em que cada sucessor terá a especificação certa e determinada de seu direito hereditário.²³¹

O direito brasileiro admite a realização do inventário na forma judicial, isto é, perante um juiz togado, ou por meio de procedimento extrajudicial, realizado em um tabelionato de notas, diante de um tabelião. Independentemente do caminho escolhido pelos herdeiros, seja o inventário judicial, seja o extrajudicial, faz-se necessário o pagamento do imposto de transmissão de forma prévia à expedição do formal de partilha pelo juiz ou à lavratura da escritura pelo tabelião.

De acordo com a Constituição Federal, a instituição do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens ou direitos é de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme indicado em seu art. 155, inciso I.²³²

Em seguida à atribuição da instituição do ITCMD aos Estados, a Carta da República indicou qual é o ente regional competente para a realização de seu recolhimento, ao dispor no 1º do art. 155 que, em relação aos imóveis, será competente o ente da Federação de localização do bem, e, no tocante aos bens móveis, títulos e créditos caberão ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento.²³³

²³⁰ Preceito de origem francesa, contemplado pelo Código Civil, em seu art. 1.784, pelo qual a propriedade dos bens do falecido é transferida aos herdeiros de forma imediata, no momento da morte.

²³¹ OLIVEIRA, Euclides de. **Inventário e Partilha**: teoria e prática. 24. ed. São Paulo. Saraiva, 2016.

²³² Art. 155, inciso I, da CF: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I- transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

²³³ Art. 155, § 1º, da CF: 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.

Desta forma, verifica-se que a competência para a instituição do ITCMD é a aptidão destinada pela Constituição aos Estados da Federação para a criação, por meio de lei específica, do referido tributo. Nesta feita, a Magna Carta estabelece os limites a serem observados por cada ente federativo no momento do exercício do seu poder de tributar.

Nesse diapasão, o tributo sobre heranças e doações possui função eminentemente fiscal e, conseqüentemente, seu objetivo primordial é angariar receitas aos cofres públicos estaduais. Entretanto, o referido imposto também exerce uma função extrafiscal, ao desencorajar os contribuintes ao acúmulo patrimonial, através de alíquotas variáveis com percentuais distintos a depender do montante a ser recebido pelos herdeiros.²³⁴

Outrossim, é fundamental frisar que a Constituição estabeleceu caber à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios²³⁵ a competência para legislar sobre direito tributário, tratando-se, assim, de competência legislativa concorrente.²³⁶ Isso significa que a União será responsável pela edição de normas gerais, ao passo que os Estados e Municípios terão competência suplementar. Entretanto, caso haja abstenção do ente maior em editar normas gerais acerca do tributo, caberá aos entes regionais e locais exercer competência legislativa plena.²³⁷

²³⁴ Hugo de Brito Machado leciona que o imposto sobre doações e heranças poderá possuir caráter extrafiscal, com o objetivo de desestimular a acumulação de riquezas em valores elevados, através da instituição de alíquotas progressivas em percentuais elevados para os valores mais expressivos. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 366)

²³⁵ Em que pese a Constituição não ter explicitado a possibilidade de os Municípios exercerem competência tributária concorrente, o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades já se manifestou a respeito de sua viabilidade. Confira julgado: *Ementa: RECURSO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei n. 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 167777/SP**. Agravante: Indústria Metalúrgica Favorita e outros. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22AI%20167777%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 9 jun. 2020.)

²³⁶ Art. 24, inciso I, da CF: Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.

²³⁷ Art. 24, § 3º, da CF: Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Contudo, há de se observar que o Código Tributário Nacional é lei ordinária em sentido formal e lei complementar em sentido material, pois, em que pese ter sido editado sob a égide da Constituição anterior, foi assim recepcionado pela Carta de 1988, nos termos do art. 146, III, tratando da matéria ali prevista. Este fato é de grande relevância para a análise do ITCMD, uma vez que a referida codificação tributária não distinguiu a competência para a instituição do tributo incidente sobre a sucessão *causa mortis* e *inter vivos* de bens imóveis, além de não contemplar a incidência tributária sobre bens móveis e doações.²³⁸

Por conseguinte, não há no Código Tributário Nacional normas gerais com o objetivo de regular o imposto incidente na transmissão de bens *causa mortis* e doações. Por esta razão, não há que negar a existência de lacunas legislativas acerca da instituição do ITCMD a serem sanadas pelas respectivas legislações estaduais no exercício de sua competência legislativa plena.²³⁹ Entretanto, o exercício da competência legislativa de forma ampliada pelos entes regionais, muitas vezes, faz com que surjam normas muito distintas sobre uma mesma matéria, não apenas no que diz respeito às alíquotas, mas também sobre a base de cálculo, as hipóteses de incidência e os respectivos sujeitos passivos.

Outrossim, é sabido que o Brasil possui 26 Estados, além do Distrito Federal, o que nos leva a inferir que existem 27 legislações diversas sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações no país. A quantidade de leis emanadas por entes federativos distintos, sobre uma mesma temática, acaba por gerar insegurança jurídica, em razão do tratamento desigual da matéria, trazendo à baila a necessidade da edição de uma Lei Complementar com normas gerais sobre o ITCMD, para que sua incidência seja mais efetiva, equânime e justa em todo o território nacional.²⁴⁰

²³⁸ Art. 35 do CTN: O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

²³⁹ SOARES, Milton Delgado. **O Imposto Sobre A Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 37.

²⁴⁰ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado leciona: “Cabe à lei complementar tornar mais precisa a descrição do âmbito constitucional do tributo. É exigência do art. 146, III, “a”, da vigente CF. A rigor, portanto, o imposto sobre heranças e doações ainda não poderia ser instituído, à mingua da lei complementar na qual seu âmbito constitucional deve ser detalhado, explicitado, de sorte a evitar que os legisladores dos diversos Estados brasileiros estabeleçam tratamento diferentes”. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 337.)

Não obstante a Constituição ter atribuído ao Senado Federal²⁴¹ a definição das alíquotas máximas aplicáveis ao ITCMD, e a mesma Casa legislativa ter permitido sua aplicação progressiva,²⁴² é possível identificar regras bastante divergentes entre si, principalmente no que diz respeito aos parâmetros de progressividade. A título de exemplo, a lei do ITCMD do Estado de São Paulo não faz uso da regra da progressividade ao determinar a aplicação da alíquota única de 4%²⁴³ sobre a base de cálculo do imposto; por outro lado, a lei fluminense que regula o mesmo tributo estabelece alíquotas progressivas que variam de 4% a 8%, a depender do valor da totalidade dos bens e direitos transmitidos.²⁴⁴

Ao tratar da base de cálculo do ITCMD, o Código Tributário Nacional prevê, no art. 38, que o valor do imposto será calculado com base no valor venal do bem ou do direito transmitido.²⁴⁵ Entretanto, as legislações estaduais tratam de forma distinta o valor da base de cálculo do referido tributo. No caso de bens imóveis, alguns Estados atribuem o mesmo valor utilizado para a exigência do IPTU, outros fazem uso do valor real do bem, ao indicar a necessidade de avaliação judicial ou verificação específica realizada pela própria Fazenda Pública Estadual.²⁴⁶

No que se refere aos bens móveis, a divergência dos critérios utilizados para a definição da base de cálculo do imposto é ainda maior, em razão de alguns Estados desfrutarem de relevante aptidão agropecuária e tributarem de forma mais veemente rebanhos e lavouras. Pode-se citar, como exemplo, a Instrução Normativa n. 1191/2014, do Estado de Goiás, que,

²⁴¹ Art. 155, § 1º, inciso IV, da CF: O imposto previsto no inciso I: terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

²⁴² A Resolução n. 9/1992 do Senado Federal fixou a alíquota máxima do ITCMD em 8% e permitiu a incidência progressiva em razão do quinhão recebido por cada herdeiro. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 10 jun. 2020.

²⁴³ Art. 16 da Lei n. 10.725/2000 do Estado de São Paulo: O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo.

²⁴⁴ Art. 26 da Lei n. 7.174/2015 do Estado do Rio de Janeiro: O imposto é calculado aplicando-se, sobre o valor fixado para a base de cálculo, considerando-se a totalidade dos bens e direitos transmitidos, a alíquota de: I – 4,0% (quatro e meio por cento), para valores até 70.000 UFIR-RJ; II – 4,5% (quatro e meio por cento), para valores acima de 70.000 UFIR-RJ e até 100.000 UFIR-RJ; III – 5,0% (cinco por cento), para valores acima de 100.000 UFIR-RJ e até 200.000 UFIR-RJ; IV – 6% (seis por cento), para valores acima de 200.000 UFIR-RJ até 300.000 UFIR-RJ; V – 7% (sete por cento), para valores acima de 300.000 UFIR-RJ e até 400.000 UFIR-RJ; VI – 8% (oito por cento) para valores acima de 400.000 UFIR-RJ.

²⁴⁵ Art. 38 do CTN: A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

²⁴⁶ Cite-se, por exemplo, a Lei n. 11.651/1991 do Estado de Goiás que, no § 1º do seu art. 77, estabelece a necessidade de avaliação judicial ou perícia a ser realizada pela Fazenda Pública do referido Estado para a definição do valor de mercado do bem.

ao estabelecer os parâmetros para definição da base de cálculo do ITCMD sobre semoventes, determina ao contribuinte a indicação de quantidade, espécie, raça, sexo e idade.²⁴⁷

O Conselho Nacional de Justiça, ao editar a Resolução n. 35, com o objetivo de regulamentar a aplicação da Lei n. 11.441/2007 e equalizar os procedimentos adotados pelas serventias extrajudiciais na realização de escrituras de inventário e partilha, dispôs, no art. 15, que o recolhimento dos tributos incidentes sobre o referido procedimento deve ser realizado de forma prévia, ou seja, antes da lavratura da respectiva escritura,²⁴⁸ e listou, no art. 22, os documentos a serem apresentados pelos interessados, entre eles a certidão negativa de tributos dos imóveis a serem inventariados e partilhados.

Na prática, o advogado das partes ou o próprio tabelião, anteriormente à confecção do instrumento de inventário e partilha, presta auxílio aos interessados na herança com o preenchimento do formulário de declaração do ITCMD no *site* da respectiva Secretaria de Fazenda do Estado competente para arrecadar o tributo, para que a guia de recolhimento seja emitida e paga, bem como o respectivo comprovante anexado e arquivado pela serventia, juntamente com os demais documentos apresentados pelos beneficiários.

Portanto, observa-se que a atuação diligente tanto do advogado contratado pelos interessados na herança quanto pelo próprio tabelião é de fundamental importância para o correto recolhimento do ITCMD incidente sobre o patrimônio a ser inventariado, uma vez que há a possibilidade de um mesmo inventário conter bens imóveis situados em diferentes Estados da Federação, o que demandará a expedição de várias guias de pagamento distintas, muitas vezes com alíquotas e base de cálculo diversas, a depender da localização das propriedades. Tratando-se de bens móveis, o procedimento de pagamento do tributo torna-se relativamente mais simples por ser atribuído ao Estado do local da realização do procedimento de inventário.

²⁴⁷ Art. 3º, inciso III, da IN n. 1191/14 do Estado de Goiás. Disponível em: https://www.economia.go.gov.br/images/imagens_migradas/upload/arquivos/2014-10/in-no.-1191--2014---06.10.14.pdf. Acesso em: 24 jun. 2020.

²⁴⁸ Art. 15 da Resolução n. 35 do CNJ.

Em virtude de a Constituição Federal ter tratado de forma distinta os bens móveis e os imóveis, no que diz respeito à localidade de recolhimento do ITCMD, juntamente com a existência de 27 legislações que tratam de forma diversa o mesmo tributo, seja em razão da alíquota aplicável, seja pela sua progressividade, viabilizou-se a possibilidade de relevante planejamento tributário no momento da realização do inventário extrajudicial, tema a ser tratado no tópico a seguir.

3.1 Planejamento tributário: a relevância da escolha do local do inventário no recolhimento do ITCMD

A atividade notarial e registral, conforme salientado no Capítulo 2 do presente estudo, além de garantir a publicidade, a autenticidade e a segurança dos negócios jurídicos, é função de grande relevância para a efetivação de direitos fundamentais.

Luiz Guilherme Loureiro, ao citar Pietro Zanelli,²⁴⁹ assevera ser o notário um profissional intelectual do direito, cuja atividade consiste no assessoramento jurídico das partes para a redação de atos ou contratos desejados, com o objetivo de, através da oposição de sua fé pública, dar autenticidade e segurança aos interessados.

Desta forma, o tabelião é o profissional competente não apenas para sanar impasses de ordem jurídica da vida cotidiana dos particulares, mas também para prevenir o surgimento de conflitos decorrentes dos atos e contratos que forem lavrados em suas notas.

Verifica-se, assim, que o tabelião é um profissional com competência para prestar verdadeiro assessoramento jurídico aos interessados, isto é, sanar as dúvidas apresentadas, esclarecer sobre os efeitos legais do ato a ser realizado, entender seus anseios para verificar a adequação ao direito, e definir qual o ato ou negócio gera mais benefícios jurídicos e econômicos.

Em decorrência do atributo da confiança ser fundamental na relação entre o notário e os interessados, é livre a escolha deste profissional pelas partes, independentemente do local de domicílio ou da situação dos bens objeto do negócio, observada sua territorialidade, ou seja,

²⁴⁹ LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Manual de direito notarial**: da atividade e dos documentos notariais. Salvador: JusPODIVM, 2016. p. 69.

desde que o tabelião não se desloque para fora do território do Município para o qual recebeu a delegação.

Com o objetivo de corroborar tal entendimento, a Lei n. 8.935/1994, mais conhecida como Estatuto dos Notários e Registradores, dispôs, em seu art. 8º, sobre a liberdade de escolha do tabelião de notas independentemente do domicílio dos interessados ou da localidade dos bens a que se referirem os atos lavrados.²⁵⁰

Portanto, no que se refere à lavratura do inventário extrajudicial, seguindo a premissa da liberdade de escolha do tabelião de confiança dos interessados, torna-se possível a lavratura da escritura de inventário e partilha por qualquer notário do país, independentemente do local do último domicílio do falecido, da situação dos bens ou de residência dos herdeiros, bastando apenas que os interessados se desloquem até o tabelionato escolhido para assinar o referido ato. A título de exemplo, pode-se vislumbrar o caso do *de cujus* que era domiciliado no Estado do Rio de Janeiro, com bens móveis e imóveis em diversas regiões do país, herdeiros residentes no Distrito Federal e escritura de inventário lavrada por um tabelião no Estado de São Paulo.

Por conseguinte, a possibilidade de livre escolha do tabelião para a realização do inventário abre a oportunidade para a realização de planejamento tributário com o objetivo de minorar o peso da exação incidente sobre a partilha dos bens móveis, uma vez que, por disposição constitucional, o ITCMD incidente sobre os referidos bens será de competência do Estado onde se processar o inventário.²⁵¹

Nesse diapasão, a possibilidade de realização do planejamento tributário tem origem não apenas na possibilidade de as partes escolherem o tabelião para a realização do inventário, mas também em decorrência da existência de relevantes divergências entre as 27 legislações sobre o ITCMD existentes no país, que dispõem de forma distinta não apenas sobre o valor das alíquotas, mas também sobre base de cálculo, progressividade e isenções.

Retomando o exemplo citado acima, os herdeiros poderiam livremente realizar o inventário com qualquer tabelião do Estado de São Paulo com o objetivo de pagar um menor tributo sobre os bens móveis, levando em conta que a alíquota do ITCMD aplicável no referido

²⁵⁰ Art. 8 da Lei n. 8.935/1994: É livre a escolha do tabelião de notas, qualquer que seja o domicílio das partes ou o lugar de situação dos bens objeto do ato ou negócio.

²⁵¹ Art. 155, § 1º, inciso II, da CF: 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.

ente é fixada em 4%, ao passo que, no Estado do Rio de Janeiro, a alíquota é progressiva em razão do valor inventariado, variando de 4% a 8%. No que se refere aos imóveis objeto de partilha, de acordo com a regra constitucional, o ITCMD caberá ao Estado de sua localização, sendo indiferente a localidade de realização do inventário.

Nesse ponto, surge o questionamento se deve haver conexão entre as relações sociais do falecido e o local da lavratura do inventário. É inegável que o local de último domicílio do autor da herança é o que concentra a maior quantidade de negócios jurídicos por ele celebrados e que continuam a surtir efeitos mesmo após a morte.

Entretanto, não há qualquer impedimento legal para que se realize o inventário e a partilha dos bens em local diverso do domicílio do falecido, caso haja plena concordância de todos os herdeiros. Observa-se que a realização do inventário em Estado diverso não implica qualquer prejuízo a eventuais credores ou herdeiros desconhecidos excluídos da sucessão, pois estes, através da ação de petição de herança, poderão anular a partilha anterior e fazer jus ao seu patrimônio de direito e, em relação àqueles, têm a faculdade de, em qualquer momento, propor medida processual de urgência para bloqueio e penhora dos bens transferidos aos beneficiários, para, assim, saldar seus créditos.

Atualmente, por disposição da já referida Resolução n. 9 do Senado Federal, a alíquota máxima do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações a ser cobrada pelos Estados é de 8% do patrimônio herdado e, além disso, pode ser progressiva em razão do quinhão recebido por cada herdeiro.²⁵² Fundamental destacar que está em análise na referida Casa legislativa projeto de Resolução de autoria do Senador Cid Gomes, com o objetivo de majorar a alíquota máxima do ITCMD para 16%, sob o fundamento de atenuar a atual crise econômica enfrentada pelos governos subnacionais.²⁵³

Ademais, o referido projeto de resolução do Senado justifica a majoração da alíquota máxima do ITCMD sob o argumento de privilegiar o princípio da capacidade contributiva e, consequentemente, realizar maior justiça tributária em virtude de o imposto sobre o patrimônio recair majoritariamente sobre os contribuintes mais privilegiados economicamente. Traz, ainda,

²⁵² A Resolução n. 9/1992 do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 10 jun. 2020.

²⁵³ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7964978&ts=1560377128899&disposition=inline#:~:text=A%20proposta%20tem%20por%20finalidade,inciso%20IV%2C%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal>. Acesso em: 22 jun. 2020.

como argumento para sua aprovação, a aproximação da alíquota cobrada pelos Estados brasileiros frente aos valores praticados pelos países desenvolvidos que, em sua maioria, tributam de forma veemente a herança.²⁵⁴ Entretanto, caso seja aprovada a nova alíquota máxima sem a elaboração de uma lei geral do ITCMD, com o objetivo de uniformizar as regras do referido tributo em todo território nacional, o campo para a realização de planejamento tributário será ainda maior.

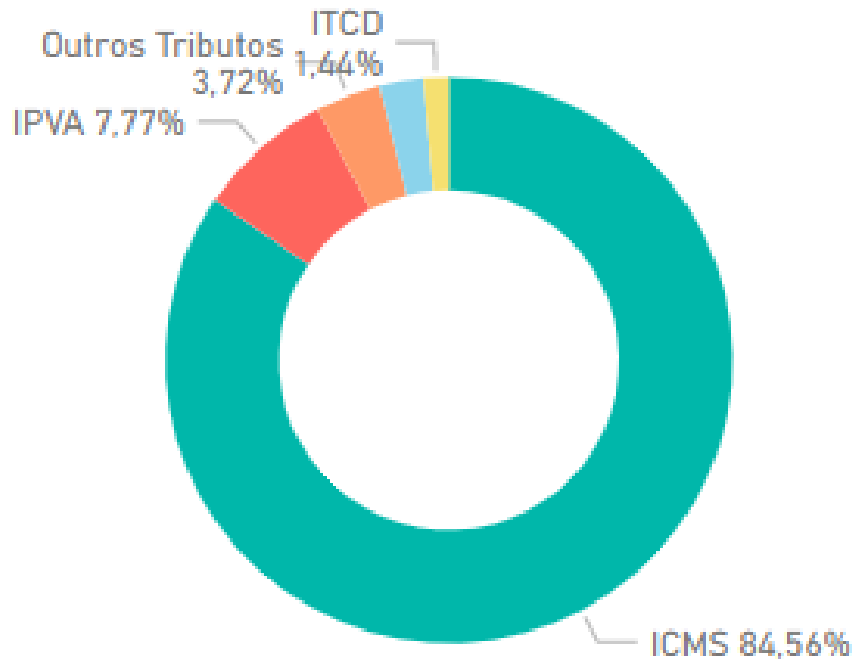
Ademais, em que pese a possibilidade de utilização do benefício da livre escolha do tabelião para buscar uma menor incidência tributária sobre a realização do inventário, tal viabilidade acabou por gerar uma verdadeira disputa entre os entes regionais.

Até poucos anos atrás, os Estados não davam tanta relevância à arrecadação oriunda do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações, em razão da baixa participação na formação de receitas. Conforme o Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais, divulgado pelo CONFAZ, no ano de 2019, os Estados arrecadaram, a título de ITCMD, o valor de R\$ 8.689.483.267,00 (oito bilhões seiscentos e oitenta e nove milhões quatrocentos e oitenta e três mil duzentos e sessenta e sete reais), o que corresponde a apenas 1,44% da receita total dos entes regionais no referido ano, conforme Gráfico 4 a seguir:²⁵⁵

²⁵⁴ Em sua justificativa, o Projeto de Resolução cita exemplos de alíquotas praticadas por alguns países: França (60%), Alemanha (50%), Suíça (50%), EUA (40%), Japão (55%) e Chile (25%).

²⁵⁵ Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiMzIzYjIxNGMtZTRlNy00ODMyLTg2MTUtOWY3NTJmZmFjZDIxIiwidCI6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNGRlZS05MmM3LTExZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOiR9>. p.1. Acesso em: 22 jun. 2020.

Gráfico 4 - Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais no ano de 2019



Tributo	Valor de Arrecadação
ICMS	509.792.301.107,28
IPVA	46.856.491.668,89
Outros Tributos	22.448.884.046,28
TAXAS	15.095.436.914,11
ITCD	8.689.483.267,36

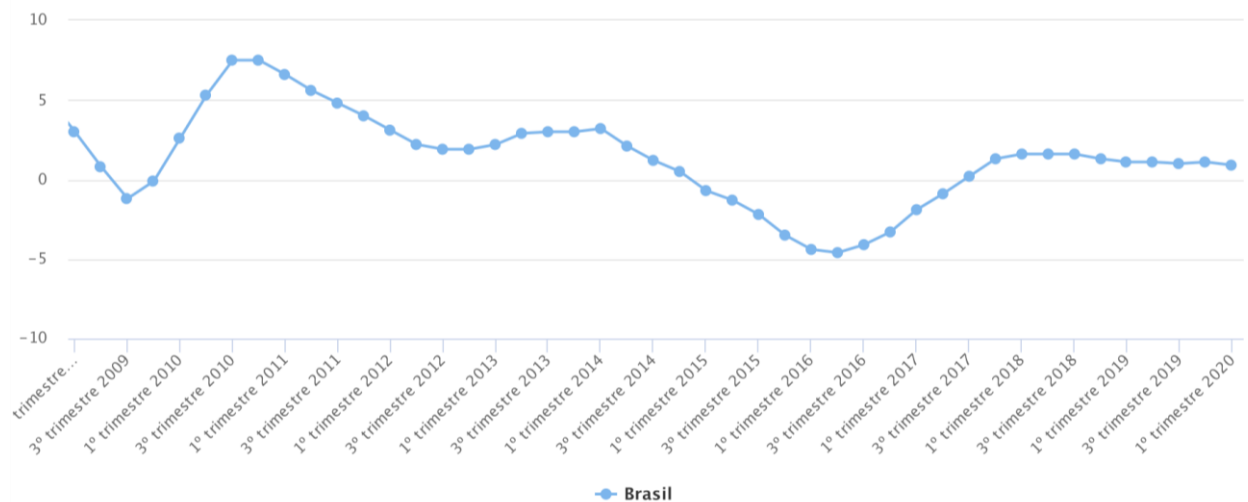
Fonte: CONFAZ

Não obstante a baixa relevância do ITCMD na composição dos erários estaduais, é possível verificar o aumento significativo dos valores oriundos do referido tributo na última década. De acordo com o mesmo estudo realizado pelo CONFAZ, no ano de 2009 foram arrecadados R\$ 1.694.255.243,00 (um bilhão seiscentos e noventa e quatro milhões duzentos e cinquenta e cinco mil duzentos e quarenta e três reais), ao passo que em 2019 a arrecadação do ITCMD foi da ordem de R\$ 8.689.483.267,00 (oito bilhões seiscentos e oitenta e nove milhões quatrocentos e oitenta e três mil duzentos e sessenta e sete reais), o que significa um acréscimo de 412,87%.²⁵⁶

²⁵⁶ Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiMzIzYjIxNGMtZTRlNy00ODMyLTg2MTUtOWY3NTJmZmFjZDIxIiwidCI6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNGRlZS05MmM3LTExZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOjR9>. Acesso em: 22 jun. 2020.

Os números apresentados justificam o argumento de que, apesar de o percentual do ITCMD sobre a arrecadação total dos Estados ser relativamente pequeno, a crise econômica enfrentada na última década por todos os entes federativos fez com que as fazendas estaduais não subestimassem a receita proveniente do imposto sobre heranças e doações. Verifica-se, portanto, que mesmo com o decréscimo do PIB brasileiro na última década,²⁵⁷ os valores arrecadados a título do ITCMD mantiveram-se em ascensão, conforme Gráficos 5 e 6 a seguir:

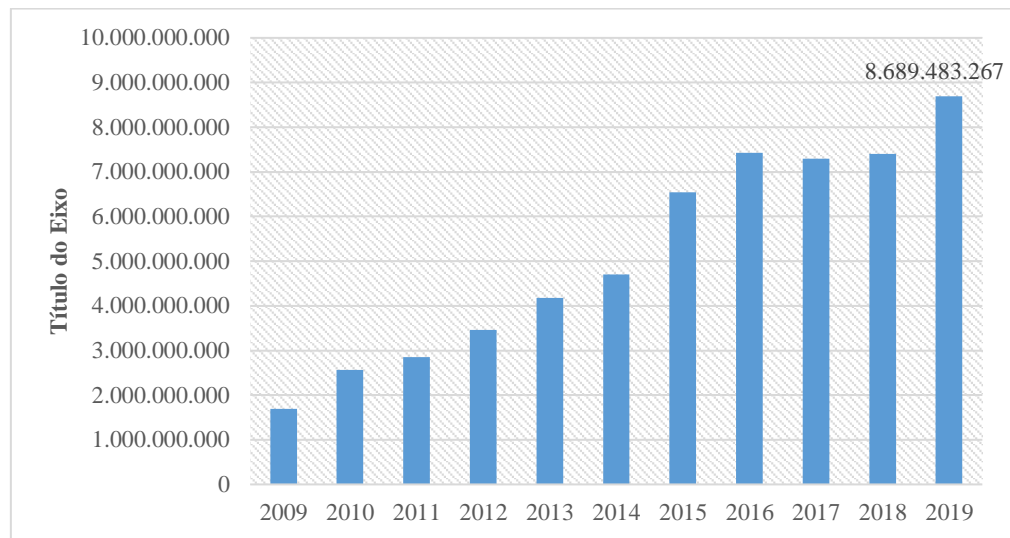
Gráfico 5 - PIB a preços de mercado – Taxa acumulada em 4 trimestres (%), 1º trimestre 1996 – 1º trimestre 2020



Fonte: IBGE – Contas Nacionais Trimestrais

²⁵⁷ Disponível em: https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa. Acesso em: 23 jun. 2020.

Gráfico 6 - Evolução da arrecadação do ITMCD na última década



Fonte: Gráfico elaborado pelo autor com dados disponibilizados pelo CONFAZ.²⁵⁸

Em decorrência da possibilidade da realização de planejamento tributário na lavratura do inventário, da maior importância dada pelos Estados às receitas provenientes do ITCMD incidente neste tipo de operação e em razão da inexistência de lei complementar regulamentadora do imposto sobre heranças e doações, alguns entes regionais, no exercício de sua competência legislativa plena, editaram normas com o objetivo de exigir o referido tributo incidente sobre bens móveis mesmo quando o inventário é formalizado em outro Estado.

Nesse diapasão, pode-se citar o Código Tributário do Estado de Goiás,²⁵⁹ que, ao ser alterado pela Lei n. 18.002/2013, teve seu texto modificado para incluir a alínea “d” no inciso I-A do art. 73, passando a determinar a incidência do ITCMD sobre os bens móveis no inventário extrajudicial mesmo quando for realizado em outra unidade da Federação e o último domicílio do falecido tenha sido na região goiana.²⁶⁰

²⁵⁸Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiMzIzYjIyXzIyZTRlNy00ODMyLTg2MTU0OWY3NTJmZmFjZDIxIiwidCI6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNGRlZS05MmM3LTExZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOjR9>. Acesso em: 23 jun. 2020.

²⁵⁹ Lei estadual n. 11.651/1991.

²⁶⁰ Art. 73, inciso I-A, alínea “d”, da Lei estadual n. 11.651/1991: A incidência do imposto alcança: I-A: a transmissão *causa mortis* de bem móvel ou direito, quando: d) o inventário e a partilha se der por escritura pública, ainda que lavrada em outra unidade da Federação, e o último domicílio do *de cuius* tenha sido neste Estado.

Desta forma, o exercício da competência suplementar pelos entes regionais possui como consequência não apenas a possibilidade de realização de planejamento tributário, mas também relevante obstáculo na lavratura do inventário extrajudicial pelo tabelião de confiança das partes, em razão da falta de segurança jurídica,²⁶¹ diante da possibilidade de os herdeiros serem surpreendidos com lançamentos fiscais do ITCMD sobre bens móveis pagos em outro Estado que não o de último domicílio do *de cuius*.

Relevante ressaltar que muitos Estados da Federação exigem, para a homologação da declaração do ITCMD e consequente expedição da guia de recolhimento, o prévio envio da minuta da escritura de inventário e partilha, com o objetivo de averiguar quantidade e espécie dos bens deixados pelo falecido. Não obstante tal exigência, com frequência efetuam o lançamento da exação englobando todo o patrimônio herdado, bens móveis e imóveis, desprezando o fato de o procedimento realizar-se em outro Estado. A consequência do referido posicionamento é o atraso na realização do inventário ou até a desistência dos herdeiros em realizar o inventário com o tabelião de sua confiança, para promovê-lo junto a algum notário que tenha competência na circunscrição do sujeito ativo do tributo.

A circunstância descrita foi exatamente a ocorrida no julgamento realizado pela 2ª Turma Recursal dos Juizados Especiais do Tribunal de Justiça de Goiás, que por unanimidade conheceu e negou provimento ao recurso apresentado pela procuradoria estadual, para assegurar a competência tributária do ITCMD incidente sobre bens móveis ao Estado de localização do tabelião escolhido pelos interessados para a realização do inventário extrajudicial.²⁶²

Contudo, a falta de segurança jurídica ocasionada ante o exercício da competência ampliada pelos entes regionais, no que diz respeito ao ITCMD sobre bens móveis, não atinge apenas os interessados no inventário, mas também o próprio tabelião de notas responsável pela sua lavratura. O motivo da referida responsabilidade se dá em virtude de o Código Tributário

²⁶¹ Para Heleno Taveira Torres, segurança jurídica tributária consiste em um “princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais”. Portanto, para a efetiva existência de segurança jurídica tributária, faz-se necessário que haja uma “coerência estrutural” das normas e órgãos, de modo a respeitar à hierarquia e competências. (TORRES, Heleno Taveira. *Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, Porto Alegre, n. 58, p. 28-49, set/out. 2016.)

²⁶² **EMENTA: RECURSO INOMINADO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ITCMD. BENS MÓVEIS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. LOCAL EM QUE FOR ESCOLHIDO PARA LAVRAR A ESCRITURA. SENTENÇA MANTIDA. BRASIL. Tribunal de Justiça de Goiás. Recurso Inominado 5094375.64. Relator. Fernando César Rodrigues Salgado, 2ª Turma Recursal dos Juizados Especiais, julgado em 30/01/2020.**

Nacional ter conferido responsabilidade tributária aos notários, escrivães e demais serventuários de ofício, pela fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre os atos praticados em razão de seu ofício.²⁶³ A responsabilidade tributária dos delegatários extrajudiciais será objeto de estudo mais aprofundado no próximo tópico do presente trabalho.

3.2 A responsabilidade subsidiária do tabelião de notas

O Código Tributário Nacional, no inciso I do art. 121, considera contribuinte a pessoa, física ou jurídica, com relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador.²⁶⁴ Portanto, a regra geral é a realização do pagamento do tributo pela pessoa que figura em um dos polos do negócio jurídico entabulado.

Entretanto, em algumas situações, o próprio CTN atribui a responsabilidade tributária a uma terceira pessoa, mesmo sem vinculação direta com fato gerador da obrigação principal. Sua responsabilidade pelo pagamento do tributo decorre de disposição expressa de lei.²⁶⁵

A expressão “responsabilidade tributária” compreende dupla conceituação. Primeiramente, com lastro na Teoria Geral do Direito, é a aptidão exercida pela Fazenda Pública para efetivar a cobrança do tributo devido pelo contribuinte. O segundo, com espeque na Teoria Geral do Direito Tributário, de forma diversa, considera a responsabilidade tributária o dever pelo pagamento do tributo à pessoa que não é considerada contribuinte, isto é, aquele que mesmo sem possuir a característica da pessoalidade com o fato gerador é incumbido pelo pagamento da exação por disposição legal.²⁶⁶

Contudo, deve-se fazer uma interpretação conjunta do inciso II do Parágrafo único do art. 121 do CTN com o art. 128 do mesmo diploma legal, pois não há que atribuir responsabilidade tributária a qualquer terceiro, mas somente àquele relacionado ao fato gerador

²⁶³ Art. 134, inciso VI, do CTN.

²⁶⁴ Art. 121, inciso I, do CTN.

²⁶⁵ Art. 121, inciso II, do CTN.

²⁶⁶ Luciano Amaro, ao tecer comentários sobre a responsabilidade tributária ensina: “a figura do responsável aparece na problemática da obrigação tributária principal por uma série de razões que são valorizadas pelo legislador ao definir a sujeição passiva tributária. Após definir o fato gerador e, naturalmente, localizar a pessoa que deveria (ou poderia) ocupar o polo passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte, o legislador pode ignorar esse personagem e eleger com sujeito passivo outra pessoa (que tenha relação com o fato gerador)”. (AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 304.)

da respectiva obrigação, excluindo a incumbência do contribuinte ou atribuindo-a a este, de forma supletiva, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Com o propósito de tornar mais incisiva a fiscalização do pagamento da exação tributária, o legislador conferiu aos titulares dos serviços extrajudiciais o encargo de efetuar a verificação do recolhimento dos impostos incidentes nos atos por eles lavrados. A referida determinação pode ser verificada no inciso XI do art. 30 da Lei n. 8.935/1994²⁶⁷ e também no art. 289 da Lei de Registros Públicos.²⁶⁸

O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade tributária de terceiros, em seu art. 134, possibilitou a responsabilização daqueles que atuaram de forma regular sem infringência à lei, ao contrato social ou aos estatutos, bastando que o terceiro possua vínculo jurídico e relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária. Cite-se, por exemplo, a situação dos pais, em relação aos tributos devidos pelos seus filhos menores, com os tutores e curadores, nos tributos devidos pelos seus tutelados e curatelados, os administradores de bens de terceiros e todas as demais pessoas especificadas no referido dispositivo.

Portanto, é possível aferir a existência de um benefício de ordem, onde a terceira pessoa só responderá com seu patrimônio se o sujeito passivo não tiver possibilidade de adimplir o tributo por conta própria. Assim, caberá à Fazenda Pública atuar de modo eficiente e ágil, atingindo primeiramente os bens do contribuinte, para, só então, em caso de insucesso, voltar-se aos terceiros responsáveis.

Desta forma, para que ocorra a responsabilidade tributária das pessoas elencadas no rol do art. 134 do CTN, deve-se verificar a impossibilidade do pagamento da obrigação principal pelo contribuinte direto e a ocorrência de ação ou omissão atribuída à pessoa indicada como responsável tributário.

²⁶⁷ Art. 30 da Lei n. 8.935/1994: São deveres dos notários e oficiais de registro: XI – fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar.

²⁶⁸ Art. 289 da Lei n. 6.015/1973: No exercício de suas funções, cumpre aos oficiais de registro fazer rigorosa fiscalização do pagamento dos impostos devidos por força dos atos que lhes forem apresentados em razão do ofício.

Contudo, o CTN, em seu art. 134, inciso VI,²⁶⁹ conferiu responsabilidade solidária aos notários e registradores pelos tributos incidentes sobre os atos por eles praticados. Em verdade, trata-se de um dever subsidiário, pois os delegatários só serão responsabilizados pelo pagamento do tributo quando não for viável a realização da cobrança, de forma direta, do contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça já se debruçou sobre o tema ao esclarecer que, embora o art. 134 do CTN tenha atribuído responsabilidade solidária aos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício pelos tributos incidentes sobre os atos por eles praticados, o mesmo preceito indicou a existência de benefício de ordem ao informar ser a responsabilidade solidária “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Portanto, trata-se de uma verdadeira falta de técnica do legislador, ou seja, uma inobservância dos conceitos inerentes ao direito tributário, pois disse ser a responsabilidade solidária quando queria dizer subsidiária.²⁷⁰

Outrossim, em seu art. 135, inciso I, o CTN igualmente tratou da matéria, entretanto atribuiu responsabilidade pessoal às pessoas mencionadas no art. 134, dentre elas, o tabelião, pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração legal, contrato social ou estatutos.²⁷¹

Portanto, verifica-se que os tabeliães e oficiais de registro são responsáveis pelo inadimplemento tributário dos contribuintes em apenas duas situações. A primeira delas na impossibilidade de quitação da exação tributária pelo contribuinte direto, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, e a segunda quando violarem dispositivo legal ou agirem com excesso de poderes.

²⁶⁹Art. 134 do CTN: Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes nos atos em que intervirem ou pelas omissões de que forem responsáveis: VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício.

²⁷⁰BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 909.216/MG**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Fernanda dos Santos Terra. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1003309&num_registro=200602704734&data=20100922&formato=PDF. Acesso em: 27 jul. 2020. **EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS E DIREITOS. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 134 DO CTN. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

²⁷¹ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I – as pessoas referidas no artigo anterior.

Desta forma, de acordo com os ensinamentos da doutrina e da jurisprudência, notários e registradores são responsáveis subsidiários pela falta de pagamento dos tributos incidentes sobre os atos lavrados ou registrados em seus livros apenas quando falharem na sua fiscalização ou desobedecerem a preceito legal.

Em virtude da competência concorrente para os entes federativos legislarem sobre direito tributário, a tarefa enfrentada por notários e registradores é por demais árdua, uma vez que necessário amplo conhecimento das inúmeras leis tributárias de todas as esferas de governo, sejam elas federais, estaduais ou municipais.

Ademais, a responsabilidade do notário não se restringe a verificar o recolhimento dos tributos que possuam como fato gerador os negócios jurídicos lavrados em suas notas, mas também as inúmeras obrigações acessórias, que muitas vezes acabam tornando sua atuação por demais complexa, em razão do extenso arcabouço legal vigente no país.

Neste sentido, em comentários à Lei de Registros Públicos, assevera Walter Ceneviva: “se a aplicação fosse limitada a *imposto*, como está na lei, seria mais restrita, porque nem mesmo cuidaria do gênero *tributo*, mas de uma de suas espécies”.²⁷² Portanto, a observância do preceito legal não é limitada apenas à fiscalização de impostos, mas também das mais diversas formas de tributos, tais como contribuições, taxas e obrigações acessórias.

Ainda sobre o tema, Vicente de Abreu Amadei ensina que o objetivo do legislador ao atribuir responsabilidade aos delegatários de serventias extrajudiciais na fiscalização do pagamento de tributos incidentes sobre os atos por eles lavrados teve o condão de instituir uma série de obrigações positivas e negativas, com o propósito de inibir a evasão fiscal.²⁷³

Este estudo não possui o objetivo de esgotar todos os tributos e obrigações acessórias de responsabilidade dos notários e registradores, entretanto mostra-se necessária, a título de exemplo, a indicação das principais exações a serem fiscalizadas no desempenho da função extrajudicial.

²⁷² CENEVIVA, Walter. **Lei de registros públicos comentada**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 668.

²⁷³ AMADEI, Vicente de Abreu. A fé pública nas notas e nos registros. **Direito notarial avançado**. Coord. Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, Marcelo de Oliveira, Fausto Figueiredo Santos e Vicente de Abreu Amadei. São Paulo: Revista dos Tribunais, 214. p. 35-54.

No que se refere aos tributos da União, deverão os titulares dos serviços extrajudiciais inspecionar o recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e fiscalizar, também, a regularidade do Certificado de Cadastro dos Imóveis Rurais (CCIR) incidente sobre os atos imobiliários rurais. Precisarão, ainda, verificar o pagamento do Laudêmio atribuído aos imóveis da União, devido à Secretaria da Patrimônio da União (SPU), em razão da existência de enfiteuse. Outrossim, deverão exigir comprovante de quitação de débitos da Contribuição devida à Previdência Social (INSS) e verificar regularidade do recolhimento de tributos federais através da exigência de apresentação da Certidão Conjunta Negativa de Débitos Relativos a Tributos Federais pelos interessados. Deverão, ainda, enviar à Receita Federal declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), mensalmente, indicando ao fisco os dados relevantes de todos os atos relativos a negócios imobiliários.

Tratando-se dos tributos de competência dos Estados, cabe aos notários e registradores a verificação do pagamento do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), incidente sobre a transferência de quaisquer bens ou direitos nos atos de doação ou realização de inventários e partilhas, além da obrigação de remessa à Secretaria de Fazenda, por meio eletrônico, cópia de todas as escrituras em que haja a incidência do referido tributo.

Por fim, para cumprir as exigências tributárias municipais, deverão os oficiais de registro e tabeliães de notas conferir o recolhimento do Imposto sobre a Transmissão de bens imóveis (ITBI) incidente sobre os negócios imobiliários onerosos; verificar o pagamento dos demais impostos municipais por meio da exigência da Certidão Negativa de Débitos Tributários Municipais; comunicar à Secretaria de Fazenda municipal a lavratura de atos imunes ou isentos de tributos e, por fim, emitir nota fiscal dos próprios serviços prestados.

Contudo, fundamental esclarecer não ser de responsabilidade dos delegatários a realização dos cálculos dos tributos devidos pelos usuários, salvo em caso de evidente fraude tributária. Portanto, não cabe aos titulares dos serviços extrajudiciais o exercício do papel de fiscal tributário das partes, mas apenas a conferência da regularidade do pagamento dos tributos incidentes nos negócios jurídicos realizados em sua presença.

Neste sentido, Luís Guilherme Loureiro, na obra Manual de Direito Notarial, destaca que o tabelião detém a incumbência de conferir o pagamento dos impostos incidentes apenas sobre os atos lavrados. Portanto, não há que se lhe atribuir responsabilidade na conferência do montante do tributo pago, por falta de previsão legal. Desta forma, cabe exclusivamente ao

Fisco, por meio de procedimento administrativo, definir o valor do tributo a ser quitado, de acordo com o estabelecido na legislação tributária do ente federativo competente.²⁷⁴

Desta forma, o dever atribuído aos titulares de serventias extrajudiciais no controle dos tributos incidentes nos atos por eles praticados consiste em uma fiscalização tributária atípica. Adriana Castilhos, em artigo sobre a temática em questão, ensina:

A responsabilização tributária dos notários gera segurança para a sociedade, na medida em que se realizada a conferência de todos os elementos que envolvem o negócio, com destaque especial para os tributos, sobre pena de ser responsabilizado.²⁷⁵

Nesta seara, o Superior Tribunal de Justiça julgou ser ilegal o ato administrativo expedido pela Corregedoria Geral de Justiça do Estado da Paraíba que atribuiu aos titulares de serviços extrajudiciais daquela região o encargo de verificar, em cada ato por eles praticado, se a quantia informada pelos interessados era semelhante ao valor venal do imóvel. No referido julgado, ficou assentado caber ao ente tributante e não ao Corregedor-Geral de Justiça, e muito menos aos titulares dos serviços extrajudiciais, a definição, em cada caso, se o valor indicado na escritura pública é equivalente ou não ao valor de mercado do imóvel objeto do negócio.²⁷⁶

Assim, é possível constatar que a insegurança jurídica decorrente do lançamento do ITCMD sobre bens móveis, realizado por ente federativo diverso do Estado onde foi lavrada a escritura de inventário, acaba por possibilitar a responsabilização tributária não apenas dos interessados na lavratura do inventário extrajudicial, mas também do próprio tabelião de notas, indo de encontro ao seu dever fundamental, que consiste na atribuição de fé pública e segurança jurídica aos negócios jurídicos por eles lavrados.

²⁷⁴ LOUREIRO, Luís Guilherme. **Manual de direito notarial**: da atividade e dos documentos notariais. Salvador: JusPODIVM, 2016, p. 456.

²⁷⁵ CASTILHOS, Adriana Kalinoski. Responsabilidade Tributária dos Tabeliães. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Síntese, ano XXI. n. 128, p. 34- 54, jul/ago 2019.

²⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança n. 36.966/PB**. Recorrente: Sindicato da Construção Civil em João Pessoa. Recorrido: Estado da Paraíba. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=26100417&num_registro=201200087122&data=20121206&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 29 jul. 2020. **EMENTA: ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROVIMENTO N.º 05/2002 DA CORREGEDORIA-GERAL DE JUSTIÇA DA PARAÍBA. AUSÊNCIA DE ATRIBUIÇÕES PARA INTERFERIR NA FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI. ILEGALIDADE.**

3.3 Análise do ITCMD nos Estados da Federação

Para alcançar o objetivo principal deste trabalho, que consiste na verificação da existência de guerra fiscal entre os entes regionais na cobrança do ITCMD sobre bens móveis na realização de inventários extrajudiciais, é fundamental analisar cada uma das 27 legislações estaduais que regulam a matéria, pois, em razão de a competência para legislar sobre direito tributário ser concorrente, pode haver relevantes divergências no tratamento do tributo, no que diz respeito a sua incidência, progressividade da alíquota, base de cálculo, forma e prazo de arrecadação, além das penalidades.

▪ Acre

No Acre, o ITCMD é regulado pela Lei Complementar estadual n. 112/2002.²⁷⁷ O referido dispositivo legal estabelece a aplicação de alíquota fixa, na ordem de 4%, para as transmissões *causa mortis* e de 2% nas doações.

Ademais, em seu art. 5º, elenca as situações onde haverá a isenção do imposto, tais como: I - a aquisição, por transmissão *causa mortis*, do imóvel avaliado em até quinhentos salários mínimos, destinado exclusivamente a moradia do cônjuge supérstite ou herdeiro, desde que outro não possua; II - a aquisição, por transmissão *causa mortis* de imóvel rural com área não superior ao módulo rural da região, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite, desde que outro não possua; III - a doação de imóvel rural com o objetivo de implantar programa da reforma agrária; IV - a doação de aparelhos, móveis e utensílios de uso doméstico e de vestuário e sua transmissão *causa mortis*; V - a importância deixada ao testamenteiro, a título de prêmio ou remuneração, até o limite legal de 5% do valor da herança; VI - a extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor; VII - as verbas; a) devidas pelo empregador ao empregado falecido; b) devidas por Institutos de Seguro Social ao de cujus; c) depositadas em contas individuais do FGTS em nome do *de cujus*; d) relativas a contas de PIS/PASEP em nome do *de cujus*. VIII - a doação de bem imóvel para construção de moradia vinculada a programa de habitação popular; IX - a doação de bem imóvel por particular para o Poder Público.

²⁷⁷ Disponível em: <http://www.sefaznet.ac.gov.br/sefazonline/static/Resources/download/itcmd/LeiComp112-02.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2020.

No que se refere à base de cálculo, a referida norma determina ser o valor venal dos bens, direitos ou títulos transmitidos apurados por avaliação específica realizada pela própria Fazenda Pública Estadual. Por fim, em seu art. 6º, a lei acreana informa não incidir o imposto sobre os frutos e rendimentos do espólio recebidos posteriormente ao falecimento do autor da herança ou do legado.

- **Alagoas**

No Estado de Alagoas, a Lei estadual n. 5.077/1989²⁷⁸ instituiu o Código Tributário estadual e o Decreto n. 10.306/2011²⁷⁹ regulamentou o ITCMD. No referido ente, a alíquota do tributo será de 4% nas transmissões *causa mortis* e de 2% nas transmissões por doação.

De acordo com a legislação estadual em estudo, são isentos do imposto os proventos e as pensões atribuídos aos herdeiros; as doações e os legados de peças e de obras de arte a museus e instituições de fins culturais, situados no território do ente tributante; as doações às entidades beneficentes; as doações e legados às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, a doação de bem imóvel destinado à moradia, vinculado a programa de assistência social e habitação, para pessoas carentes ou de baixa renda, e, por fim, a transmissão de bem imóvel por pessoa jurídica de direito público, empresa pública ou sociedade de economia mista em decorrência de calamidade pública.

A base de cálculo do imposto será o valor venal ou comercial dos bens ou direitos transmitidos ou doados, sendo que, nas transmissões *causa mortis*, o imposto será calculado levando-se em conta o valor atribuído pelo inventariante e avaliação administrativa, incidindo sobre o valor que for maior.

²⁷⁸ Disponível em: <http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=xJSGC3TyDuQ%3D>. Acesso em: 30 jul. 2020.

²⁷⁹ Disponível em: <http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=5f1eVGDAGAE%3D>. Acesso em: 30 jul. 2020.

▪ Amapá

No Estado do Amapá, o ITCMD foi regulamentado pela Lei n. 0194/1944,²⁸⁰ que posteriormente foi alterada pelas Leis n. 0249/1995; n. 0308/1996; n. 0316/1996; n. 0350/1997; n. 0368/1997 e n. 0400/1997. A alíquota do tributo será de 4% sobre o valor tributável quando o fato gerador for a sucessão *causa mortis* e de 2% quando se tratar de doação.

Ademais, serão isentas do imposto as transmissões por sucessão, de prédio, de residência a cônjuge e filhos do servidor público estadual falecido, quando esta seja a única propriedade do espólio, desde que comprovem não possuírem, individualmente, em sua totalidade outro imóvel; as transmissões hereditárias de prédio de residência que constitua o único bem de espólio, até o limite de 2.000 (duas mil) UPF-AP (Unidade Padrão Fiscal - Amapá),²⁸¹ desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filhos do *de cuius* e que fique comprovado não possuírem outro imóvel, e as transmissões por sucessão, de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direitos reais sobre imóveis como originário dos quilombos, assim definidos por resolução do Conselho de Cultura Estadual, desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filhos do *de cuius*.

Outrossim, no que se refere à base de cálculo, esta será o valor venal dos bens ou direitos, objetos da transmissão ou doação no momento da avaliação fiscal procedida pela Fazenda Pública Estadual.

▪ Amazonas

De forma distinta dos Estados citados anteriormente, a Lei Complementar n. 19/1997,²⁸² do Estado do Amazonas, definiu ser a alíquota do ITCMD fixa no percentual único de 2% tanto para as sucessões quanto para as doações.

²⁸⁰ Disponível em: http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=159. Acesso em: 30 jul. 2020.

²⁸¹ O valor da UPF-AP para o exercício de 2020 foi definido em R\$ 26,97 (vinte e seis reais e noventa e sete centavos). Disponível em: <http://www.sefaz.al.gov.br/noticia/item/2521-unidade-padrao-fiscal-e-atualizada-para-26-97-durante-o-ano-de-2020#:~:text=A%20Secretaria%20de%20Estado%20da,97%20para%20o%20exerc%C3%ADcio%202020Acess> o em: 20 set. 2020.

²⁸² Disponível em: <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>. Acesso em: 30 jul. 2020.

Ademais, indicou serem isentos do imposto os atos que fazem cessar entre os proprietários a indivisibilidade dos bens comuns; os frutos e rendimentos acrescidos à herança após a abertura da sucessão, exceto aqueles decorrentes de contrato com instituições financeiras cujo início se dê antes da abertura da sucessão e esteja sujeito a termo que ocorra após a morte do autor da herança; a transmissão *causa mortis* de imóvel, rural ou urbano, cujo valor não ultrapasse R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e os beneficiados não possuam outro imóvel, roupa e utensílio agrícola de uso manual, bem como móvel e aparelho de uso doméstico que guarneçam as residências familiares.

A base de cálculo do tributo será o valor venal dos bens e direitos transmitidos na data da declaração ou da avaliação pela Fazenda Pública Estadual, atualizado até a data do pagamento, sendo que o valor declarado pelo contribuinte deverá ser submetido à aprovação da Fazenda Pública Estadual.

▪ Bahia

Na Bahia, a Lei n. 4.826/1989,²⁸³ ao instituir o ITCMD, definiu alíquotas distintas a depender se o fato gerador do tributo é a sucessão *causa mortis* ou a doação de bens e direitos. Nas doações, a alíquota será fixa em 3,5%, ao passo que, na transmissão decorrente do direito sucessório, esta será variável de acordo com valor do patrimônio herdado. Será de 4% para espólio no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); 6% para o patrimônio superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) até R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); e 8% para os valores herdados superiores a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais).

A referida norma baiana estabelece isenção do ITCMD nas transmissões, por sucessão, de prédio de residência a cônjuge e filhos do servidor público estadual, falecido, quando esta seja a única propriedade do espólio, desde que comprovem não possuírem, individualmente, em sua totalidade outro imóvel; nas transmissões hereditárias de prédio de residência que constitua o único bem do espólio, até o limite de 2.000 (duas mil) UPF-BA (Unidade Padrão Fiscal-Bahia),²⁸⁴ desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filhos do *de cuius* e que

²⁸³ Disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_ITD.pdf. Acesso em: 30 jul. 2020.

²⁸⁴ O valor da UPF-BA para o exercício de 2020 foi definido em R\$ 20,29 (vinte reais e vinte e nove centavos). Disponível em: <https://mauronegruni.com.br/2020/01/08/rs-novo-valor-da-upf-para-2020-ja-esta-em-vigor/#:~:text=O%20novo%20valor%20da%20Unidade,em%20R%24%2020%2C2994>. Acesso em: 20 set. 2020.

fique comprovado não possuírem outro imóvel; nas aquisições por sucessão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel, direitos reais sobre imóveis, direitos, títulos e créditos de valor inferior a 4%.

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, apurado mediante avaliação de iniciativa da Secretaria da Fazenda, com base nos valores de mercado correspondentes ao bem, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial.

▪ Ceará

No Estado do Ceará, a lei que dispõe sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações é a n. 15.812/2015.²⁸⁵ O referido diploma, no que se refere às alíquotas incidentes nas transmissões *causa mortis*, define que estas poderão variar de 2% a 8%, a depender do valor do patrimônio transmitido aos herdeiros ou legatários. Da mesma maneira que na sucessão, a alíquota aplicável nas doações também será escalonada em razão do preço do bem doado.

A lei cearense, ao tratar das isenções do ITCMD, estabelece serem isentas do imposto a transmissão *causa mortis* quando o patrimônio transmitido for de valor inferior a 7.000 (sete mil) Unidades Fiscais do Estado do Ceará (Ufirces)²⁸⁶ e também as transmissões *causa mortis* ou por doação de imóveis estabelecidos em núcleos oficiais ou reconhecidos pelo Governo, em atendimento à política de redistribuição de terras, e de habitação de interesse social, desde que feita à pessoa que não seja proprietária de imóvel de qualquer natureza no Município da doação; os bens e direitos a associações comunitárias de moradores de habitação de interesse social e por fim as transmissões *causa mortis* de imóvel rural de área não superior a 3 (três) módulos rurais, desde que feitas a quem não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza.

Por fim, a base de cálculo do ITCMD será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, apurados por meio de avaliação do fisco estadual.

²⁸⁵ Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/lei-15812-2015-ce_287406.html. Acesso em: 30 jul. 2020.

²⁸⁶ O valor da UFIRCES para o exercício de 2020 foi definido em R\$ 4,48 (quatro reais e quarenta e oito centavos). Disponível em: <https://www.ceara.gov.br/2019/12/13/governo-do-ceara-divulga-o-valor-da-ufirce-para-2020/>. Acesso em: 20 set. 2020.

▪ Distrito Federal

A Lei n. 3.804/2006, do Distrito Federal, optou por estabelecer alíquota variável de 4% a 6% sob a base de cálculo para a definição do valor a ser pago a título de ITCMD na sucessão *causa mortis* e doações. O percentual será de 4% quando a soma dos bens herdados for de até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); 5% sobre a parcela da base de cálculo superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais); e 6% nos valores superiores a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais). A lei distrital não fez referências a isenções e definiu a base de cálculo como sendo o valor do patrimônio transmitido, assim entendida a soma do valor dos títulos e dos créditos acrescida do valor venal dos bens móveis, imóveis e direitos a eles relativos deixados, deduzida das dívidas contraídas pelo *de cuius*. O valor venal dos bens é definido pela administração tributária por meio de avaliação própria e por declaração do próprio sujeito passivo.²⁸⁷

▪ Espírito Santo

A câmara legislativa do Estado do Espírito Santo, por meio da Lei n. 10.011/2013,²⁸⁸ instituiu e regulou o ITCMD no território capixaba. A referida norma definiu que a alíquota incidente é fixa no patamar de 4% do valor dos bens herdados ou doados. Ademais, a referida lei estadual estabeleceu várias situações em que haverá isenção do imposto, tais como: a transmissão de bens *causa mortis* quando o imóvel herdado for de valor inferior a 200.000 (duzentos mil) Valores de Referência do Tesouro Estadual (VRTEs);²⁸⁹ quando o imóvel for utilizado exclusivamente para a moradia do herdeiro ou legatário e este não possua outro imóvel; quando o imóvel for o único transmitido e não ultrapassar o valor de 20.000 (vinte mil) VRTEs; também será isento o imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a

²⁸⁷ Disponível em: <http://legislacao.cl.df.gov.br/Legislacao/consultaTextoLeiParaNormaJuridicaNJUR-118340!buscarTextoLeiParaNormaJuridicaNJUR.action>. Acesso em: 31 jul. 2020.

²⁸⁸ Disponível em: <http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll?f=templates&fn=main-h.htm&2.0>. Acesso em: 14 ago. 2020.

²⁸⁹ O valor da VRTEs para o exercício de 2020 foi definido em R\$ 3,50 (três reais e cinquenta centavos). Disponível em: <https://www.es.gov.br/Noticia/valor-de-referencia-do-tesouro-estadual-vrte-sera-de-r-3-5084-em-2020#:~:text=O%20Valor%20de%20Refer%C3%Aancia%20do,Di%C3%A1rio%20Oficial%20do%20Esp%C3%ADrito%20Santo>. Acesso em: 20 set. 2020.

que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua; depósitos bancários e aplicações financeiras até o limite de 10.000 (dez mil) VRTEs, dentre outros.

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito transmitido ou doado, a ser definido pela Secretaria de Fazenda Estadual por meio da definição de pauta de valores.

O ponto de destaque da lei capixaba é a disposição do inciso II de seu art. 4º, que estabelece ser devido o ITCMD ao Estado do Espírito Santo, na hipótese de transmissão *causa mortis*, no que se refere a bens móveis, títulos, créditos e direitos, quando o inventário for realizado por escritura pública e o último domicílio do autor da herança tenha sido no referido Estado.²⁹⁰ O referido dispositivo claramente viola o texto constitucional que, em seu art. 155, § 1º, inciso II, estabelece caber ao Estado de realização do inventário o ITCMD incidente sobre bens móveis e títulos de crédito.

Assim, conclui-se que a lei do ITCMD do Estado do Espírito Santo, além de desobedecer ao preceito constitucional, promove guerra fiscal ao efetuar cobrança do tributo mesmo quando o inventário é realizado por escritura pública e esta é lavrada por tabelião de outro Estado que não do último domicílio do falecido.

▪ Goiás

O Estado de Goiás, regulamentou o ITCMD em seu território através da edição da Lei n. 11.651/1991.²⁹¹ A referida lei dispôs ser a alíquota progressiva de 2% a 8%, a depender do valor da base de cálculo do tributo, ou seja, do valor do patrimônio herdado pelos sucessores. Assim, o percentual incidente será de 2% quando a soma dos bens recebidos for de até R\$ 25.000,00 (vinte cinco mil reais); 4% no que exceder a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); 6% (seis por cento) sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) até R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais); e,

²⁹⁰ Art. 4º, inciso II, alínea “a”, item 2: O imposto é devido a este Estado: II- em relação a bens móveis, títulos, créditos e direitos, quando: a) na hipótese de transmissão *causa mortis*: 2-tenha sido, neste Estado, o último domicílio do autor da herança, no caso de escritura pública.

²⁹¹ Disponível em: http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Cte/CTE.htm. Acesso em: 30 jul. 2020.

por fim, 8% (oito por cento) sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais).

A referida lei tributária estabelece isenção para pagamento do ITCMD ao herdeiro, legatário, donatário ou beneficiário que receber quinhão, legado, parte ou direito, cujo valor seja igual ou inferior a R\$20.000,00 (vinte mil reais) e quando o beneficiário receba imóvel de valor igual ou inferior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), desde que não possua outro imóvel.

A base de cálculo do imposto é calculada de acordo com o valor de mercado do bem ou direito transmitido, verificado por meio de avaliação judicial ou efetuada pela própria Fazenda Pública estadual.

Na lei do Estado de Goiás, assim como na legislação capixaba, chama atenção o conteúdo do inciso I-A, alínea “d”, do art. 73, o qual expande a incidência do imposto sobre o inventário e partilha de bens móveis, quando esta se der por escritura pública, mesmo quando o ato for lavrado em outro estado da Federação e o último domicílio do falecido tenha localidade em seu território.²⁹²

Pode-se verificar que o mencionado preceito carece de constitucionalidade, pois a Constituição Federal, em seu art. 155, § 1º, inciso II,²⁹³ atribuiu expressamente ao Estado da lavratura do inventário o resultado do ITCMD incidente sobre bens móveis. Ademais, o referido mandamento evidencia a intenção do Estado de Goiás de estabelecer disputa tributária com os demais entes regionais.

²⁹² Art. 73, inciso I-A, alínea “d”, da Lei n. 11.651/1991 do Estado de Goiás: A incidência do imposto alcança: I-A - a transmissão *causa mortis* de bem móvel ou direito, quando: d) o inventário e a partilha se der por escritura pública, ainda que lavrada em outra unidade da Federação, e o último domicílio do *de cujus* tenha sido neste Estado.

²⁹³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 1º O imposto previsto no inciso I: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;

▪ Maranhão

O ITCMD de competência do Estado do Maranhão é regulado pela Lei n. 7.799/2002.²⁹⁴ De acordo com a norma supracitada, a alíquota do tributo será fixa em 2% para as doações e em 4% para a transferência de bens e direitos decorrentes de sucessão.

No que se refere às isenções, serão isentas do tributo as seguintes transmissões: I - de bem imóvel urbano, desde que constitua o único bem a ser partilhado e que a sua avaliação seja igual ou inferior a 32 (trinta e duas) vezes o valor do salário-mínimo vigente no referido Estado à época da transmissão; II - de bem imóvel rural, desde que constitua o único bem a ser partilhado e que a sua avaliação seja igual ou inferior a 21 (vinte e uma) vezes o valor do salário-mínimo vigente à época da transmissão; III - de bens e/ou direitos, transmitidos por doação, cujo valor recebido por donatário não ultrapasse o equivalente a 21 (vinte e uma) vezes o valor do salário-mínimo vigente à época da transmissão; IV - de bens de herança ou do monte-mor, cujo valor total não ultrapasse a 32 (trinta e duas) vezes o valor do salário-mínimo vigente no Estado, na sucessão *causa mortis*. Entretanto, as isenções deverão ser reconhecidas em processo administrativo perante o fisco estadual.

A base de cálculo do imposto no Estado maranhense será o valor venal dos bens ou direitos transferidos, mediante avaliação feita pelo fisco com base nos elementos declarados pelo contribuinte ou por meio de levantamento realizado por instituição credenciada ao Poder Executivo.

▪ Mato Grosso

O ITCMD no Estado do Mato Grosso é regido pela Lei n. 7.850/2002,²⁹⁵ e suas alíquotas variam de acordo com o valor do bem transmitido, baseado na Unidade Fiscal do Estado (UPFMT),²⁹⁶ na sucessão *causa mortis*, da seguinte forma: I- Até 1.500 (mil e quinhentos) UPFMT será isento; II- Acima de 1.500 (mil e quinhentos) até 4.000 (quatro mil) UPFMT será de 2%; III- Acima de 4.000 (quatro mil) até 8.000 (oito mil) UPFMT será de 4%; IV- Acima

²⁹⁴ Disponível em: <http://stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=4324>. Acesso em: 14 ago. 2020.

²⁹⁵ Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/375B8C284530106704256C9500491DF8>. Acesso em: 14 ago. 2020.

²⁹⁶ No ano de 2020, o valor da UPFMT é de R\$ 146,44 (cento e quarenta e seis reais e quarenta e quatro centavos).

de 8.000 (oito mil) até 16.000 (dezesesseis mil) UPFMT será de 6%; e, por fim, acima de 16.000 (dezesesseis mil) UPFMT a alíquota será de 8%.

No que se refere às isenções, será isento do tributo a transmissão *causa mortis* cujo valor total transferido a cada herdeiro ou legatário não ultrapasse 1.500 (mil e quinhentos) UPFMT. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transferidos aos herdeiros na data da ocorrência do fato gerador, qual seja, o dia de falecimento do auto da herança.

▪ **Mato Grosso do Sul**

Outrossim, no Mato Grosso do Sul, o ITCMD foi instituído e regulamentado pela Lei n. 1.810/1997,²⁹⁷ que tratou do Código Tributário estadual. O referido diploma legal, em seu art. 129, optou por adotar alíquota fixa de 6% no ITCMD nos casos de sucessão *causa mortis*, independentemente do valor dos bens acrescidos ao patrimônio dos herdeiros ou legatários. No que se refere à base de cálculo, é adotado o valor venal dos bens ou direitos apurados por avaliação administrativa.

A lei tributária estadual estabeleceu serem isentas do ITCMD as transmissões *causa mortis* nas seguintes situações: I- quando se tratar de imóvel rural e a área não ultrapassar o módulo da região e seja destinado aos herdeiros; II- sendo o imóvel urbano, e este apresente construção residencial de padrão popular e seja utilizado como habitação dos herdeiros; III- as transmissões de bens e direitos que não ultrapassem o valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

▪ **Minas Gerais**

No Estado de Minas Gerais, o ITCMD foi instituído pela Lei estadual n. 14.941/2003,²⁹⁸ que fixou a alíquota do referido imposto em 5% do valor total dos bens herdados ou doados. A base de cálculo do tributo é o valor venal do bem ou direito recebido em razão da abertura da sucessão, isto é, o valor de mercado do bem ou direito na data da ocorrência do fato gerador,

²⁹⁷ Disponível em: <http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicio/legislacao.asp>. Acesso em: 15 ago. 2020.

²⁹⁸ Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.html. Acesso em: 15 ago. 2020.

de forma que não seja inferior ao valor fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em se tratando de imóvel urbano ou de direito a ele relativo, ou, sendo imóvel rural ou direito a ele correspondente, ao valor total do bem declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

A lei mineira isenta do imposto a transmissão *causa mortis* nas seguintes situações: I- partilha de imóvel residencial com valor total de até 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (UFEMGS),²⁹⁹ desde que seja o único bem imóvel de monte partilhável cujo valor total não exceda a 48.000 (quarenta e oito mil) UFEMGS; II- quando o objeto da partilha for fração ideal de um único imóvel residencial, desde que o valor total desse imóvel seja de até 40.000 (quarenta mil) UFEMGS e o monte partilhável não contenha outro imóvel nem exceda a 48.000 (quarenta e oito mil) UFEMGS; e III- roupa e utensílio agrícola de uso manual, bem como de móvel e aparelho de uso doméstico que guarneçam as residências familiares.

No Parágrafo único do art. 10 da lei mineira, chama atenção a possibilidade de concessão de desconto de até 20% do valor devido a título de ITCMD quando o pagamento for efetuado em até 90 dias da data da abertura da sucessão.³⁰⁰ Verifica-se, assim, que o oferecimento de redução para o pagamento do tributo, somado à alíquota fixa de 5%, independentemente do valor recebido pelos herdeiros ou legatários, gera um grande benefício tributário aos contribuintes, pois possibilita a realização de planejamento tributário na ocorrência de inventário na forma extrajudicial de bens móveis em território mineiro.

Se, por um lado, tal iniciativa do legislador mineiro gera grande benefício aos contribuintes, por outro, acaba por gerar guerra fiscal com os demais entes regionais, uma vez que a realização do inventário extrajudicial no Estado de Minas Gerais torna-se extremamente vantajosa ao contribuinte.

²⁹⁹ O valor da UFEMG para o exercício de 2020 foi definido em R\$ 3,71 (três reais e setenta e um centavos). Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/ufemg.html. Acesso em: 15 ago. 2020.

³⁰⁰ Parágrafo único do art. 10 da Lei n. 14.941/2003 do Estado de Minas Gerais: O Poder Executivo poderá conceder desconto, nos termos do regulamento: I - na hipótese de transmissão *causa mortis*, de até 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, desde que recolhido no prazo de até noventa dias contados da abertura da sucessão.

▪ Pará

A Lei n. 5.529/1989³⁰¹ do Estado do Pará foi a responsável pela regulamentação do ITCMD no referido ente regional. Por opção do legislador paraense, a alíquota do tributo em tela é progressiva, podendo variar de 2% a 6%, conforme o seguinte escalonamento: I- 2% quando a base de cálculo for até 15.000 (quinze mil) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará (UPF-PA);³⁰² II- 3% (três por cento) quando a base de cálculo for acima de 15.000 (quinze mil) até 50.000 (cinquenta mil) UPF-PA; III- 4% quando a base de cálculo for acima de 50.000 (cinquenta mil) até 150.000 (cento e cinquenta mil) UPF-PA; IV- 5% quando a base de cálculo for acima de 150.000 (cento e cinquenta mil) até 350.000 (trezentos e cinquenta mil) UPF-PA; e V- 6% (seis por cento) quando a base de cálculo for acima de 350.000 (trezentos e cinquenta mil) UPF-PA.

A lei paraense dispôs existirem seis situações em que haverá isenção do ITCMD, são elas: I - a aquisição, por transmissão *causa mortis*, de imóvel destinado exclusivamente à morada do cônjuge supérstite, herdeiros ou legatários, desde que o *de cuius*, o cônjuge supérstite, o herdeiro e o legatário não possuam outro imóvel; II - a aquisição, por transmissão *causa mortis*, de imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família dos herdeiros ou do cônjuge supérstite e que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua; III - a doação de imóvel rural com objetivo de implantar o Programa de Reforma Agrária instituído pelo Governo; IV - a doação de aparelhos, móveis e utensílios de uso doméstico e de vestuário; V - a doação de imóvel a entidades religiosas domiciliadas no Estado do Pará que apliquem o produto de seus trabalhos no Estado e atendam às condições dispostas em regulamento; VI- a doação de imóvel urbano, no âmbito de programas de regularização fundiária e de interesse social, instituídos pelos Poderes Públicos nos âmbitos federal, estadual e municipal, ou por entidade legitimada pela legislação em vigor.

No que se refere à base de cálculo, esta será o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título de crédito transmitido ou doado na data da ocorrência do fato gerador, de forma que não será inferior ao valor fixado para o lançamento do IPTU ou ITR em se tratando de imóvel rural.

³⁰¹ Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05529.pdf. Acesso em: 15 ago. 2020.

³⁰² O valor da UPFPA em vigor no ano de 2020 foi fixado em R\$ 3,57 (três reais e cinquenta e sete centavos).

Entretanto, assim como em outros entes federativos, o § 4º do art. 1º da Lei do ITCMD do Estado do Pará³⁰³ informa ser devido ao referido ente federativo o ITCMD incidente sobre a transmissão *causa mortis* relativa a bens móveis, títulos e créditos quando nele se processar o inventário ou nele estiver domiciliado o *de cuius* ou o doador. Verifica-se, portanto, que o referido dispositivo carece de constitucionalidade por violar expressamente o § 1º, inciso II, do art. 155 do texto constitucional, ao exigir o recolhimento do ITCMD sobre bens móveis ao fisco paraense mesmo quando o inventário for realizado em outro ente federativo e o falecido possuir domicílio naquele Estado.

▪ Paraíba

No Estado da Paraíba, o ITCMD foi regulamentado através da edição da Lei n. 5.123/1989³⁰⁴ e optou por estabelecer progressividade para alíquota do referido tributo a depender do patrimônio recebido a título de herança pelos herdeiros. Assim, será de 2% para valores até R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais); 4% para valores superiores a R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais) e até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); 6% para os bens recebidos entre R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e R\$ 290.000,00 (duzentos e noventa mil reais); e, por fim, 8% para valores superiores a R\$ 290.000,00 (duzentos e noventa mil reais).

Ademais, a lei paraibana estabeleceu isenção do ITCMD para as seguintes situações: I- a transmissão *causa mortis* e a doação de bens quando herdeiro, legatário ou donatário for servidor público ou autárquico, ativo ou inativo, deste Estado, ou ex-combatente da Força Expedicionária Brasileira, desde que o beneficiário não possua outro imóvel e o bem assim adquirido se destine à sua residência; II- a transmissão *causa mortis* ou doação de imóvel rural cuja área não exceda à legalmente fixada para o módulo rural da região, quando o adquirente não possuir outro imóvel; III- a transmissão *causa mortis* e a doação de bens móveis sem expressão econômica, na forma do regulamento; IV- a doação de imóvel rural com o objetivo de desenvolver programa de reforma agrária, promovido pelo Poder Público; V- a transmissão *causa mortis* de imóvel residencial destinado à moradia do cônjuge supérstite ou herdeiro, desde

³⁰³ Art. 1º, § 4º, da Lei n. 5.529/1989: Os impostos devidos sobre transmissão *causa mortis* ou doação relativos a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado do Pará, quando nele se processar o inventário ou arrolamento, ou nele estiver domiciliado o *de cuius* ou doador.

³⁰⁴ Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990>. Acesso em: 16 ago. 2020.

que o beneficiário não possua outro imóvel e a transmissão assim efetivada se restrinja a esse bem; VI- a transmissão por doação de bem imóvel destinado a empreendimento vinculado ao Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV), uma única vez, observadas as disposições contidas em ato do Poder Executivo; VII- a doação de recursos financeiros, entre parentes de 1º (primeiro) grau, para aquisição de veículo automotor com isenção de ICMS e IPVA para pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas.

Outrossim, a base de cálculo do ITCMD paraibano, quando incidir sobre bens imóveis, será o valor venal do bem apurado por meio de avaliação da Receita estadual. Tratando-se de títulos e créditos, o valor do título ou do crédito, na data da apresentação do documento fiscal próprio ao órgão da Receita estadual, para a devida avaliação, e, quando a transmissão for de bens móveis usados, o valor será apurado pelo fisco do referido Estado, mediante avaliação específica, não podendo ser inferior a 5% do valor dos mesmos bens, novos, à data da apresentação do documento fiscal próprio ao referido órgão fazendário.

▪ Paraná

No Estado do Paraná, o ITCMD é regido pela Lei n. 18.573/2015,³⁰⁵ que, ao tratar da alíquota do referido tributo, fixou no percentual de 4% para qualquer transmissão, seja ela *causa mortis* ou doação.

A base de cálculo do tributo em estudo é o valor venal dos bens e dos direitos ou o valor do título ou do crédito, transmitidos ou doados, considerado na data da declaração realizada pelo contribuinte, podendo ser realizada avaliação específica pela Fazenda estadual, caso os valores declarados sejam divergentes dos presentes na pauta fiscal definida pelo fisco do ente regional.

Ademais, o legislador paranaense estabeleceu hipóteses de isenção do tributo em se tratando de transmissão por herança, nos seguintes casos: I- a transmissão de um único imóvel, por beneficiário, destinado exclusivamente à moradia do cônjuge sobrevivente ou de herdeiro, desde que outro não possua; II- de objetos de uso doméstico, tais como aparelhos, móveis, utensílios e vestuário, exclusive joias; III- de valores não recebidos em vida pelo respectivo

³⁰⁵ Disponível em: <http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/TituloIIILei18573comL188792016.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2020.

titular, correspondentes à remuneração oriunda de relação de trabalho ou a rendimentos de aposentadoria ou pensão devidos por Institutos de Seguro Social e Previdência Pública, verbas e representações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio, e o montante de contas individuais de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e do Fundo de Participações (PIS/PASEP), limitado a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais); IV- a aquisição, por transmissão *causa mortis*, de imóvel rural com área não superior a 25 ha (vinte e cinco hectares), de cuja exploração do solo depende o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a que tenha cabido partilha, desde que outro não possua.

▪ Pernambuco

Em Pernambuco, coube a Lei n. 10.260/1989, alterada pela Lei n. 13.974/2009,³⁰⁶ instituir e regular o ITCMD local. No que diz respeito às alíquotas, o legislador estadual optou por estabelecer alíquota progressiva, a depender do valor do quinhão herdado ou doado. Para heranças até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a alíquota é 2%; acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) até R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), será 4%; entre R\$ 300.000 (trezentos mil reais) e R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais), será 6%; e, por fim, acima de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) será 8%.

A lei pernambucana estipulou uma série de situações em que haverá isenção do ITCMD, dentre elas pode-se citar: I- as transmissões *causa mortis* de valores inferiores a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais); II- bem imóvel de residência do cônjuge e filhos de servidor público ou autárquico deste Estado, adquirido por meio de transmissão *causa mortis*, desde que aqueles individualmente comprovem não possuir outro bem imóvel; III- propriedade rural ou urbana de área não superior ao módulo determinado pela legislação pertinente para cada região, quando adquirida em virtude de legado, herança ou doação por trabalhador, urbano ou rural, que não possua outro imóvel; IV- bem imóvel que servir de residência e que constituir o único bem do espólio, desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge e os filhos do *de cuius*, e fique comprovado não possuírem estes outro imóvel.

A base de cálculo do tributo no Estado de Pernambuco será definida com base no valor venal dos bens ou direitos transmitidos, mediante avaliação judicial no caso de inventário

³⁰⁶ Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2009/Lei13974_2009.htm. Acesso em: 17 ago. 2020.

judicial ou por meio de avaliação da Secretaria de Fazenda Estadual ou declaração do contribuinte nos casos em que a lei autorizar. Em regra, é levado em conta o valor venal do bem ou direito na data em que forem apresentadas à SEFAZ as informações relativas ao lançamento do imposto, de forma que o valor da base de cálculo não poderá ser inferior ao fixado para o IPTU, no caso de imóveis urbanos, ou ITR, para os imóveis rurais.

▪ Piauí

No Estado do Piauí, o ITCMD foi instituído pela Lei n. 4.261/1989,³⁰⁷ posteriormente alterada pela Lei n. 6.043/2010. A alíquota do tributo piauiense é progressiva, podendo variar de 2% a 6% a depender do valor do patrimônio transmitido. Será de 2% nas transmissões *causa mortis* de até R\$ 20.000,00 (vinte mil) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Piauí (UFR-PI);³⁰⁸ acima de 20.000 (vinte mil) e até 500.000 (quinhentos mil) UFR-PI, será de 4%; acima de 500.000 (quinhentos mil) UFR-PI, será 6%.

O referido dispositivo legal atribuiu isenção do tributo, na sucessão *causa mortis* nas seguintes situações: I- de imóvel urbano, desde que sua avaliação seja igual ou inferior a 15.000 (quinze mil) UFR-PI, e que este seja o único bem imóvel objeto da partilha; II- de imóvel rural, cuja área não ultrapasse o módulo rural da região, e desde que o beneficiário não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel por ocasião da transmissão; III- cuja soma dos valores venais da totalidade do quinhão hereditário seja igual ou inferior a 1.000 (um mil) UFR-PI; IV- de valores correspondentes a vencimento, salário, remuneração, honorário profissional, direitos trabalhistas, inclusive FGTS, Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), benefícios da previdência oficial ou privada, não recebidos em vida pelo autor da herança, cuja soma total dos referidos valores transmitidos, individual ou conjuntamente considerados, seja igual ou inferior a 3.000 (três mil) UFR-PI.

³⁰⁷ Disponível em: <https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/2f4e45e9-e6b4-47f1-8c9e-5c7ac4bd23c5/LEI+4.261?view=publicationpage1>. Acesso em: 17 ago. 2020.

³⁰⁸ O valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Piauí (UFR-PI), para o ano de 2020, é de R\$ 3,53 (três reais e cinquenta e três centavos). Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=387756#:~:text=1%C2%BA%20O%20valor%20da%20Unidade,e%20cinquenta%20e%20tr%C3%AAAs%20centavos>.. Acesso em: 17 ago. 2020.

A base de cálculo do ITCMD piauiense será o valor de mercado do bem ou direito transmitido, apurado mediante avaliação da Fazenda Pública estadual.

▪ Rio de Janeiro

No Estado do Rio de Janeiro, a Lei n. 7.174/2015³⁰⁹ dispôs sobre o ITCMD e revogou a Lei n. 1.427/1989, vigente até então. De acordo com a referida lei, a alíquota do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações é progressiva, variando de 4% a 8%, da seguinte forma: I- 4% para valores até 70.000 (setenta mil) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR-RJ); II- 4,5% para valores acima de 70.000 (setenta mil) e até 100.000 (cem mil) UFIR-RJ; III - 5% para valores acima de 100.000 (cem mil) e até 200.000 (duzentos mil) UFIR-RJ; IV- 6% (seis por cento) para valores acima de 200.000 (duzentos mil) até 300.000 (trezentos mil) UFIR-RJ; V- 7% para valores acima de 300.000 (trezentos mil) e até 400.000 (quatrocentos mil) UFIR-RJ; e, por fim, VI- 8% para valores acima de 400.000 (quatrocentos mil) UFIR-RJ.

A lei fluminense, ao tratar do ITCMD, isentou do tributo uma série de situações. Dentre elas, pode-se citar: I- a transmissão dos bens ao cônjuge, em virtude da comunicação decorrente do regime de bens do casamento, assim como ao companheiro, em decorrência de união estável; II- a transmissão *causa mortis* de bens e direitos integrantes de monte-mor, cujo valor total não ultrapasse a quantia equivalente a 13.000 (treze mil) UFIR-RJ;³¹⁰ III- a transmissão *causa mortis* de imóveis residenciais a pessoas físicas, desde que a soma do valor dos mesmos não ultrapasse o valor equivalente a 60.000 (sessenta mil) UFIR-RJ; IV- a doação ou transmissão *causa mortis* a pessoas físicas de um único imóvel residencial localizado em comunidades de baixa renda, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.

No que se refere à base de cálculo, esta será o valor de mercado do bem ou direito transmitido, determinado por avaliação judicial ou administrativa.

³⁰⁹ Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=16744046954386200&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_adf.ctrl-state=1dg7t5r985_63. Acesso em: 17 ago. 2020.

³¹⁰ O valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR-RJ), para o exercício de 2020, é de R\$ 3,55 (três reais e cinquenta e cinco centavos). Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=1365504394430788&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000004305&_adf.ctrl-state=iugg1oceq_86 Acesso em: 19 ago. 2020.

▪ Rio Grande do Norte

No Rio Grande do Norte coube à Lei n. 5.887/1989³¹¹ instituir o Imposto sobre as Transmissões Causa Mortis e Doações. À época, a alíquota aplicável era fixa em 4% sobre o valor dos bens transmitidos.

Entretanto, a Lei n. 9.993/2015 alterou a redação do dispositivo original para atribuir alíquota progressiva na incidência do imposto. Nesta feita, atualmente, a alíquota varia de 3% a 6% de acordo com o valor da base de cálculo, da seguinte forma: I- 3% para a base de cálculo de até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais); II- 4% para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) até o limite de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); III- 5% para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) até o limite de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais); IV- 6% para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

A lei potiguar isenta do ITCMD, em se tratando de sucessão, as seguintes situações: I - a renúncia pelo fideicomissário de herança ou legado, caducado o fideicomisso, ficando os bens na propriedade pura do fiduciário; II- a transmissão *causa mortis* relativa a bem imóvel de residência do cônjuge e filhos do *de cuius*, desde que, individualmente, comprovem que não possuem outro bem imóvel; III- a transmissão *causa mortis* e a doação de imóvel destinado à própria residência, na hipótese de herdeiro, legatário ou donatário não possuírem outro imóvel de idêntica finalidade; IV- a propriedade rural ou urbana de área não superior ao módulo determinado pela legislação pertinente para cada região, quando for adquirida em virtude de legado, herança ou doação, por trabalhador urbano ou rural que não possua outro imóvel.

Por fim, a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, no momento da ocorrência do fato gerador, segundo estimativa realizada pelo fisco estadual.

³¹¹ Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152472>. Acesso em: 19 ago. 2020.

▪ Rio Grande do Sul

O tributo sobre a transmissão hereditária no Estado do Rio Grande do Sul foi instituído pela Lei n. 8.821/1989.³¹² A alíquota do imposto é definida de acordo com a soma dos valores dos bens transferidos aos herdeiros, compreendidos em cada quinhão, com variação de 0% a 6% da seguinte forma: I- de 0 (zero) a 2.000 (dois mil) UPF-RS³¹³ será de 0%; II- de 2.000 (dois mil) a 10.000 (dez mil) UPF-RS será 3%; III- de 10.000 (dez mil) a 30.000 (trinta mil) será 4%; IV- de 30.000 (trinta mil) a 50.000 (cinquenta mil) UPF-RS será de 5%; e, para valores superiores a 50.000 (cinquenta mil) UPF-RS, a alíquota será de 6%.

A lei do ITCMD gaúcho atribui isenção do referido imposto em várias situações. Dentre elas, pode-se citar: I- a transmissão de imóvel urbano, desde que seu valor não ultrapasse o equivalente a 4.379 (quatro mil trezentas e setenta e nove) UPF-RS e o receptor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão; II- de imóvel rural, desde que o receptor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, e, simultaneamente, não seja proprietário de outro imóvel, não receba mais do que um imóvel de até 25 ha (vinte e cinco hectares) de terras, por ocasião da transmissão, cujo valor não ultrapasse o equivalente a 6.131 (seis mil cento e trinta e uma) UPF-RS; III- cujo valor do imposto devido constante no documento de arrecadação resulte em quantia inferior ao equivalente a 4 (quatro) UPF-RS.

A base de cálculo do ITCMD no Rio Grande do Sul é o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UPF-RS, obedecidos os critérios fixados em regulamento.

³¹² Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=8821>. Acesso em: 19 ago. 2020.

³¹³ O valor da UPF-RS para o ano de 2020 foi fixado em R\$ 20,29 (vinte reais e vinte e nove centavos). Disponível em: <https://www.estado.rs.gov.br/novo-valor-da-upf-para-2020-ja-esta-em-vigor>. Acesso em: 19 ago. 2020.

▪ Rondônia

No Estado de Rondônia, coube à Lei n. 959/2000³¹⁴ instituir o imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens. A referida legislação estadual optou por atribuir alíquota progressiva ao tributo, da seguinte forma: I- 2% quando a base de cálculo for igual ou inferior a 1.250 (mil duzentas e cinquenta) UPFs;³¹⁵ II - 3% quando a base de cálculo for superior a 1.250 (mil duzentas e cinquenta) e inferior a 6.170 (seis mil cento e setenta) UPFs; III - 4% quando a base de cálculo for igual ou superior a 6.170 (seis mil cento e setenta) UPFs. A referida legislação estabelece isenção do tributo quando o herdeiro houver recebido um único imóvel, este seja urbano, e, cumulativamente: I- esteja edificado; II- seja destinado à moradia própria ou de sua família; III- o beneficiário não possua outro imóvel residencial; IV- a participação na herança seja limitada a esse bem e, por fim, o valor do imóvel seja igual ou inferior a 1.250 (mil duzentas e cinquenta) UPF-RO.

Por fim, a base de cálculo do tributo será o valor venal do bem, considerando seu valor de mercado na data da ocorrência do fato gerador.

▪ Roraima

Em Roraima, coube à Lei n. 059/1993,³¹⁶ mais conhecida como Código Tributário do Estado, instituir e regular o ITCMD. O legislador estadual optou por aplicar uma alíquota fixa no patamar de 4%, independentemente da natureza do ato e do valor dos bens herdados ou doados.

Outrossim, a lei tributária do Estado de Roraima isentou do ITCMD as seguintes situações: I - a doação a Estado estrangeiro de imóvel exclusivamente destinado ao uso de sua missão diplomática ou consular; II - os legados e doações feitos a ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial, ex-guardas territoriais do ex-Território Federal de Roraima ou a seus filhos menores ou incapazes, quando o imóvel tiver sido comprovadamente adquirido para residência própria, desde que não possua outros imóveis e a isenção ocorra uma única vez; III - a doação

³¹⁴ Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=160116>. Acesso em: 19 ago. 2020.

³¹⁵ O valor da Unidade Padrão Fiscal do Estado de Rondônia (UPF/RO), no ano de 2020, é de R\$ 74,47 (setenta e quatro reais e sete centavos). Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=387328>. Acesso em: 19 ago. 2020.

³¹⁶ Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/index.php/legislacao>. Acesso em: 19 ago. 2020.

a funcionário público estadual de imóvel para o seu próprio uso e de sua prole, desde que não possua nenhum outro; IV - qualquer benefício a empregado, em dinheiro ou imóveis, que se destine a residência do empregado e sua prole, por mera liberalidade do empregador, desde que o donatário não possua outro imóvel; V - a propriedade rural de área não superior a 60 ha (sessenta hectares), quando for adquirida em virtude de legado, herança ou doação por trabalhador rural que não possua outro imóvel, urbano ou rural; VI- os imóveis legados ou doados, quando vinculados a programas habitacionais de promoção social ou desenvolvimento comunitário de âmbito federal, estadual ou municipal, destinados a pessoas de baixa renda que comprovadamente não possuam outro imóvel; e, por fim, a herança, legado ou doação, cujo valor seja inferior a 50 (cinquenta) UFERRS.³¹⁷

A definição da base de cálculo do tributo em tela, de acordo com a lei tributária do Estado de Roraima, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos aos herdeiros e legatários, no momento do fato gerador, definido por avaliação específica realizada pelo fisco estadual.

▪ **Santa Catarina**

No Estado de Santa Catarina, o ITCMD foi instituído pela Lei n. 13.136/2004, que estabeleceu alíquotas progressivas a depender do valor dos bens transmitidos a título de herança para os herdeiros ou legatários, que podem variar de 1% a 8%, da seguinte forma: I- será de 1% sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais); II- 3% sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais); III- 5% sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); IV- 7% sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); e, por fim, será de 8% sobre a base de cálculo quando o sucessor for parente colateral, herdeiro testamentário ou legatário que não tenha relação de parentesco com o autor da herança. Verifica-se, portanto, a clara intensão do legislador estadual em beneficiar os sucessores em linha reta do autor da herança em detrimento dos beneficiários não

³¹⁷ O valor da Unidade Fiscal do Estado de Roraima (UFERR), vigente para o ano 2020, foi fixado em R\$ 385,37 (trezentos e oitenta e cinco reais e trinta e sete centavos). Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/index.php?PID=399766&amigavel=1#:~:text=Fixa%20o%20valor%20da%20Unidade,31%20de%20dezembro%20de%202020.&text=Art.,e%20trinta%20e%20sete%20centavos\)..](http://www.fiscosoft.com.br/index.php?PID=399766&amigavel=1#:~:text=Fixa%20o%20valor%20da%20Unidade,31%20de%20dezembro%20de%202020.&text=Art.,e%20trinta%20e%20sete%20centavos)..) Acesso em: 19 ago. 2020.

parentes, e de atribuir maior ônus tributário aos demais, independentemente do valor dos bens herdados ou doados.

O legislador catarinense estabeleceu isenção do imposto em algumas situações, dentre elas, pode-se citar: I- o testamentário, com relação ao prêmio instituído pelo testador, desde que o valor deste não exceda à vintena testamentária; II- o herdeiro, o legatário ou o donatário que houver sido aquinhado com um único bem imóvel, relativamente à transmissão *causa mortis* ou à doação deste bem, desde que cumulativamente o imóvel se destine à moradia do próprio beneficiário, não possua outro bem imóvel e o valor do bem não seja superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais); e III- o herdeiro, o legatário ou o donatário quando o valor dos bens ou direitos recebidos não exceder ao equivalente a R\$ 2.000,00 (dois mil reais).

A base de cálculo do ITCMD, no Estado em análise, será o valor venal do bem ou direito na data em que forem apresentadas ao fisco estadual as informações relativas ao lançamento do imposto.

▪ São Paulo

No Estado de São Paulo, a instituição do ITCMD foi feita através da edição da Lei n. 10.705/2000.³¹⁸ O referido imposto no território paulista é calculado aplicando-se uma alíquota fixa de 4% sobre o valor da base de cálculo, que será o valor venal do bem ou direito transmitido, ou seja, o valor de mercado dos bens herdados na data da abertura da sucessão.

A lei paulista em análise também optou por isentar do imposto sobre a transmissão *causa mortis* algumas situações. Dentre elas, pode-se citar: I- a transmissão de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESP)³¹⁹ e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel; II- a transmissão *causa mortis* de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESP, desde que seja o único transmitido; III- de depósitos bancários e aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapassar 1.000 (mil) UFESP.

³¹⁸ Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 20 ago. 2020.

³¹⁹ O valor da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP), para o ano de 2020, foi fixada em R\$ 27,61 (vinte e sete reais e sessenta e um centavos). Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Indices.aspx>. Acesso em: 20 ago. 2020.

▪ Sergipe

O Estado de Sergipe instituiu e regulamentou o ITCMD através da edição da Lei n. 7.724/2013.³²⁰ O legislador estadual optou por estabelecer alíquota progressiva do imposto nas transmissões *causa mortis* da seguinte forma: I - acima de 200 (duzentas) até 2.417 (duas mil quatrocentas e dezessete) Unidade Fiscal Padrão do Estado de Sergipe (UFP-SE),³²¹ 3%; II) acima de 2.417 (duas mil quatrocentas e dezessete) até 12.086 (doze mil e oitenta e seis) UFP-SE, 6%; III- acima de 12.086 (doze mil e oitenta e seis) UFP-SE, 8%.

A lei estadual isentou do ITCMD as transmissões *causa mortis* em algumas situações. Dentre elas, pode-se citar: I- as transmissões *causa mortis* ou por doação de imóveis a colonos em núcleos oficiais ou reconhecidos pelo Governo, em atendimento à política de redistribuição de terras; II- as transmissões *causa mortis* de imóvel rural de área não superior ao módulo rural, assim caracterizado na forma da legislação pertinente, desde que feitas a quem seja trabalhador rural e que não seja proprietário ou possuidor de imóvel; III- o conjunto de bens e direitos transmitidos a cada beneficiário, cujo valor seja igual ou inferior a 200 (duzentas) vezes a UFP-SE; IV- as transmissões *causa mortis* de bem imóvel que constitua o único bem do espólio, desde que o valor seja igual ou inferior a 2.600 (duas mil e seiscentas) UFP-SE e sucessores comprovem não possuir outro imóvel e não possuir renda mensal superior a 3 (três) salários mínimos.

A base de cálculo do tributo é o valor venal do bem, na data da ocorrência do fato gerador. Não sendo possível auferir o valor dos bens herdados na data do fato gerador, é utilizada a base de cálculo auferida por avaliação administrativa do fisco estadual.

³²⁰ Disponível em: <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ITCMD/Leis/2013/lei7724-13.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2020.

³²¹ A Unidade Fiscal do Estado de Sergipe (UPF-SE), no ano de 2020, foi fixada em R\$ 43,23 (quarenta e três reais e vinte e três centavos). Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=388899#:~:text=1%20BA%20A%20Unidade%20Fiscal%20Padr%C3%A3o,1%20BA%20de%20fevereiro%20de%202020..> Acesso em: 19 ago. 2020.

▪ Tocantins

O último Estado a ter a legislação do ITCMD analisada é o Tocantins. O ITCMD no referido ente regional foi instituído pela Lei n. 1.287/2001,³²² conhecida também como Código Tributário do Estado do Tocantins. Ao regulamentar o ITCMD, o legislador estadual optou por aplicar alíquota progressiva, que varia de 2% a 8%, a depender do valor da base de cálculo do tributo, ou seja, o valor dos bens transmitidos a título de herança e doações. O escalonamento ocorre da seguinte forma: I - 2% quando a base de cálculo for superior a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) e até R\$ 100.000,00 (cem mil reais); II- 4% quando a base de cálculo for superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais); III- 6% quando a base de cálculo for superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais); IV- 8% quando a base de cálculo for superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

A lei em análise também estabelece uma série de situações em que há isenção do ITCMD no Estado tocaninense. Dentre os fatos geradores beneficiados com isenção, pode-se citar: I- o herdeiro ou legatário que receber quinhão ou legado cujo valor seja igual ou inferior a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais); II- a transmissão em que o herdeiro ou legatário renuncie à herança ou ao legado, desde que feita sem ressalva ou condição, em benefício do monte e não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre ter havido aceitação da herança ou do legado; III- a transmissão de seguro de vida, pecúlio por morte e quantia devida ao empregado por institutos de seguro social e previdência, oficiais ou privados, e de vencimentos, salários, rendimentos de aposentadoria ou pensão, remuneração, honorário profissional, verbas e prestações de caráter alimentar, não recebidos em vida pelo *de cujus* da fonte pagadora, decorrentes de relação de trabalho ou prestação de serviços; e IV- os legados e doações de quaisquer bens móveis ou direitos, feitos a museus, públicos e privados, situados neste Estado.

A base de cálculo do ITCMD no Estado do Tocantins é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, declarado pelo contribuinte e submetido ao procedimento de homologação pelo fisco estadual.

³²² Disponível em: http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm#_Toc431565029. Acesso em: 20 ago. 2020.

Constata-se, após a análise das legislações de todos os Estados brasileiros, que é indubitável a existência de disputa tributária do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD) entre os entes regionais. Como demonstrado, a batalha pela arrecadação do resultado financeiro proveniente do ITCMD não se resume apenas à diferença das regras de progressividade das alíquotas ou sua fixação, mas vai além com a concessão de descontos e até com a exigência inconstitucional do tributo, quando incidente sobre bens móveis, na situação do inventário realizado por meio de escritura pública lavrada por tabelião de fora do território do ente federativo tributante.

3.4 Possíveis soluções para o deslinde da Guerra fiscal do ITCMD

Conforme demonstrado no decorrer do presente capítulo, resta evidente a ocorrência de guerra fiscal entre alguns entes federativos na cobrança do ITCMD incidente sobre a sucessão *causa mortis* de bens móveis.

A referida disputa pode ser identificada em duas situações distintas. A primeira e mais clara consiste na exigência prevista em lei estadual de recolhimento do ITCMD sobre bens móveis, mesmo quando a escritura de inventário tenha sido lavrada em outro Estado, sob o fundamento de o último domicílio do falecido ser localizado em ente federativo diverso do local de realização do inventário extrajudicial, violando, assim, o disposto no art. 155, § 1º, inciso II, do texto constitucional.

A segunda causa da guerra fiscal é a identificação de regras tributárias muito distintas, tais como a concessão de descontos no pagamento do tributo, grande diferença na progressividade de alíquotas e falta de parâmetros na definição da base de cálculo.

Em função das razões acima expostas, vislumbram-se três alternativas para a mitigação do conflito fiscal com o objetivo de proporcionar não apenas a convivência harmônica entre os estados federados, mas também maior segurança jurídica para as partes e tabeliães que atuam nos referidos atos.

Em primeiro lugar, como caminho para a solução do conflito apresentado, propõe-se a edição de uma Lei Geral do ITCMD, na qual o legislador estabelecesse os parâmetros mínimos, não apenas de competência para cobrança da exação, mas também para a definição da base de cálculo, progressividade de alíquotas e isenções.³²³

A Constituição Federal, em seu art. 146, inciso I, atribuiu à Lei Complementar a tarefa de regular o conflito de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.³²⁴ Desta forma, verifica-se que a Carta da República anteviu a existência de possíveis conflitos em matéria tributária e estabeleceu que caberá à Lei Complementar solucionar a questão tendo como fim a proteção ao pacto federativo.

Ademais, no inciso III alínea “a” do mesmo art. 146, a Magna Carta definiu ser atribuição de Lei Complementar a definição de normas gerais em matéria tributária, especialmente a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.³²⁵

De acordo com os ensinamentos de Luciano Amaro, a Constituição atribui às Leis Complementares a incumbência de “complementar” as disposições constitucionais, de forma a estabelecer normas gerais e direito tributário e pormenorizar os modelos de tributos criados pela própria Constituição, como também criar critérios mínimos e regramentos básicos das obrigações tributárias que deverão necessariamente ser observados pelas leis Ordinárias Estaduais, possibilitando, assim, unidade e coerência ao sistema tributário nacional.³²⁶

Outrossim, conforme já exposto no presente capítulo, em que pese o Código Tributário Nacional ter sido recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, o referido diploma mostrou-se incapaz de solucionar o conflito existente na incidência do ITCMD sobre bens móveis em razão de não determinar de forma clara a quem compete a exigência do tributo quando sua incidência se der em decorrência da sucessão sobre bens móveis.

³²³ O Supremo Tribunal Federal já posicionou no sentido de que enquanto houver ausência de lei complementar nacional que disponha sobre o ITCMD, caberá aos Estados o exercício da competência tributária plena. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no RE n. 60.7546**. Agravante: Pedro Gonçalves Viana Neto e outros. Agravado: Estado do Paraná. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627053>. Acesso em: 23 nov. 2020.

³²⁴ Art. 146 inciso I da CF.

³²⁵ Art. 146, inciso III, alínea “a” da CF.

³²⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 171.

Portanto, a omissão do CTN na regulação do ITCMD sobre bens móveis possibilitou aos Estados o exercício pleno de suas capacidades legislativas suplementares, surgindo, assim, a guerra fiscal ora estudada.

Desta forma, a edição de uma Lei Complementar específica do ITCMD teria o condão de uniformizar, ou seja, dar coerência à cobrança do referido tributo ao não apenas pôr fim à guerra fiscal, mas também trazer segurança jurídica tanto para o contribuinte quanto para os intervenientes dos atos lavrados perante os serviços extrajudiciais.

A segunda alternativa proposta para a solução da guerra fiscal consiste na propositura de ações diretas de inconstitucionalidade com o objetivo de retirar do ordenamento jurídico os dispositivos legais estaduais que flagrantemente violam a Carta de República. Cite-se, por exemplo, as leis dos Estados de Goiás e do Espírito Santo, que, de forma explícita e sem nenhuma preocupação com os preceitos constitucionais, determinam a incidência do ITCMD nos inventários e partilhas de bens móveis mesmo quando efetuadas na forma administrativa, diante de um tabelião situado em outro estado da Federação, e o último domicílio do *de cujus* seja em seu território.

A Constituição Federal, em seu art. 103, indicou os legitimados para a propositura da ADI.³²⁷ Os legitimados mais evidentes para a propositura da ação constitucional, em razão de suas funções institucionais, seriam as entidades de classe de âmbito nacional que representem os notários e o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), que possui como função precípua a defesa da Constituição e das instituições democráticas. Desta forma, a retirada dos dispositivos das leis estaduais flagrantemente inconstitucionais é medida que se impõe em razão do ambiente de insegurança jurídica causado pelos citados preceitos.

A terceira e última alternativa vislumbrada para a solução da guerra fiscal apresentada no decorrer do presente estudo é a alteração do art. 1º da Resolução 35 do CNJ, ato normativo de natureza infralegal, editado pelo Conselho Nacional de Justiça, com o objetivo de sistematizar e uniformizar a aplicação dos preceitos estabelecidos pela Lei 11.441/2007 nas

³²⁷ Art. 103 da CF: “Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; V - o governador de Estado ou do Distrito Federal; VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional”.

serventias extrajudiciais, ao possibilitar a realização de escrituras de inventários, divórcios e separações perante os tabelionatos de notas.

O teor do art. 1º³²⁸ da citada resolução indica, de forma explícita, a possibilidade da livre escolha do tabelião de notas para a lavratura de escrituras de separação, divórcios e inventários, ao mencionar não serem aplicáveis aos casos previstos na Lei 11.441/2007 as regras de competência definidas pelo Código de Processo Civil.

Entretanto, em que pese a atual redação da Resolução n. 35 do CNJ não ser a causadora da Guerra Fiscal em análise, ao seguir plenamente orientação prevista no art. 8º da Lei 8.935/94,³²⁹ na qual é livre a escolha do tabelião de notas por ser um profissional do direito de confiança das partes, contribuiu para sua existência ao não estabelecer nenhum critério ou limitação na escolha do tabelião pelos interessados em realizar os atos previstas na Lei 11.441/2007.

Desta forma, é possível sugerir nova redação para o art. 1º da Resolução 35 do CNJ, qual seja:

Para a lavratura dos atos notariais relacionados a inventário, partilha, separação consensual, divórcio consensual e extinção consensual de união estável por via administrativa, é livre a escolha de qualquer tabelião de notas do Estado de domicílio dos interessados, não se aplicando as regras de competência estabelecidas pelo Código de Processo Civil.

A redação proposta não retira das partes a liberdade de escolha do tabelião de sua confiança, pois no estado onde o falecido era domiciliado qualquer dos notários que ali exercem sua delegação poderia ser escolhido pelos herdeiros para a lavratura do inventário. Utilizando-se como parâmetro o Distrito Federal, menor ente federativo do país, que conta com 17 tabeliões, todos aprovados em concurso público e detentores de grande capacidade jurídica para a lavratura de inventários extrajudiciais, ainda assim os herdeiros teriam opção de escolher dentre os 17, o que desempenha sua atividade de forma mais técnica, ágil e que transmita maior confiança.

³²⁸ Art. 1º da Resolução 35/2007 do CNJ: “Para a lavratura dos atos notariais relacionados a inventário, partilha, separação consensual, divórcio consensual e extinção consensual de união estável por via administrativa, é livre a escolha do tabelião de notas, não se aplicando as regras de competência do Código de Processo Civil”.

³²⁹ Art. 8º da Lei 8.935/94: “É livre a escolha do tabelião de notas, qualquer que seja o domicílio das partes ou o lugar de situação dos bens objeto do ato ou negócio”.

Ademais, a alteração do texto do art. 1º da Resolução 35 da forma proposta não apenas extingue a guerra fiscal do ITCMD, ao limitar a realização dos inventários ao território do Estado do último domicílio do *de cujus*, mas também prestigia a segurança jurídica dos atos lavrados, uma vez que tanto as partes interessadas quanto os próprios notários não estariam expostos à exigência do mesmo tributo por sujeitos ativos distintos.

Destaca-se que o Conselho Nacional de Justiça, ao editar o Provimento de n. 65/2017, que regulamentou o procedimento de usucapião extrajudicial, relativizou a liberdade de escolha do tabelião de notas, prevista no art. 8º da Lei 8.935, ao determinar que a competência para a lavratura da ata notarial para instruir o procedimento de administrativo de usucapião é do tabelião do município em que estiver localizado o imóvel ser usucapido.³³⁰

Outrossim, na publicação do Provimento n. 100/2020, que dispôs sobre a prática de atos notariais por meio eletrônico, mais uma vez o Conselho Nacional de Justiça mitigou a liberdade de escolha do tabelião de notas ao prever, em três de seus dispositivos, a obrigatoriedade da realização do ato notarial com o tabelião da localidade do bem ou domicílio do adquirente. No art. 19, estabeleceu ser de competência exclusiva do tabelião da circunscrição do imóvel ou do domicílio do adquirente a lavratura de escrituras eletrônicas,³³¹ no art. 20, definiu ser atribuição do notário do local de ocorrência do fato a realização de atas notariais eletrônicas³³² e, por fim, no § 1º do art. 23, determinou caber ao tabelião do município de emplacamento do veículo ou do domicílio do adquirente a prática do reconhecimento de firma de forma remota.³³³

Desta forma, é possível verificar a tendência de relativização da irrestrita liberdade de escolha de tabelião de notas pelos interessados, nos recentes provimentos editados pelo CNJ,

³³⁰ Art. 5º do Provimento 65/2017 do CNJ: “A ata notarial mencionada no art. 4º deste provimento será lavrada pelo tabelião de notas do município em que estiver localizado o imóvel usucapiendo ou a maior parte dele, a quem caberá alertar o requerente e as testemunhas de que a prestação de declaração falsa no referido instrumento configurará crime de falsidade, sujeito às penas da lei.”

³³¹ Art. 19 do Provimento n. 100/2020 do CNJ: “Ao tabelião de notas da circunscrição do imóvel ou do domicílio do adquirente compete, de forma remota e com exclusividade, lavrar as escrituras eletronicamente, por meio do e-Notariado, com a realização de videoconferência e assinaturas digitais das partes.”

³³² Art. 20 do Provimento n. 100/2020 do CNJ: “Ao tabelião de notas da circunscrição do fato constatado ou, quando inaplicável este critério, ao tabelião do domicílio do requerente compete lavrar as atas notariais eletrônicas, de forma remota e com exclusividade por meio do e-Notariado, com a realização de videoconferência e assinaturas digitais das partes”.

³³³ Parágrafo 1º do art. 23 do Provimento n. 100 do CNJ: “Tratando-se de documento atinente a veículo automotor, será competente para o reconhecimento de firma, de forma remota, o tabelião de notas do município de emplacamento do veículo ou de domicílio do adquirente indicados no Certificado de Registro de Veículo - CRV ou na Autorização para Transferência de Propriedade de Veículo - ATPV.”

razão pela qual a redação proposta para o art. 1º da Resolução 35/2007 se mostra viável e coerente com o atual entendimento do Conselho Nacional de Justiça.

CONCLUSÃO

A presente dissertação de mestrado teve como objetivo demonstrar que a livre escolha do tabelião de notas na lavratura de inventários extrajudiciais, somada aos distintos tratamentos dados pelas legislações estaduais sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), acabou por possibilitar a existência de guerra fiscal entre os entes regionais.

Inicialmente, buscou-se fazer um estudo sobre os aspectos gerais do federalismo brasileiro, sua descentralização de competências, em especial a tributária, de forma a demonstrar a dependência dos Estados em relação aos programas de incentivo e investimentos diretos realizados pela União, como também pela importância da repartição de receitas auferidas, com a arrecadação de impostos para o equilíbrio das contas públicas e a promoção dos programas de governo.

Em seguida, foi feita a análise das razões e das consequências da guerra fiscal entre os entes federativos, destacado o fato de que esta não se restringe ao ICMS, mas também abrange o ITCMD e o IPVA. Frisou-se a relevância da atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) perante o duelo tributário estadual, em que pese os governos estaduais frequentemente contrariarem as orientações do referido Conselho, em razão da inexistência de sanções aplicáveis aos entes regionais na desobediência de suas diretrizes.

No fim do primeiro capítulo, foram abordadas a tributação sobre o patrimônio das famílias e a aplicação do princípio da igualdade como garantia do tratamento igualitário pelo fisco na instituição de impostos, no intuito de vetar a concessão de exceções ou privilégios tributários a cidadãos que se encontrem em situação equivalente.

Entretanto, de acordo com os dados apresentados, foi possível verificar que a carga tributária incidente sobre as famílias brasileiras não observa o princípio da justiça fiscal, em razão de o modelo tributário brasileiro estar concentrado, em sua maior parte, na cobrança de impostos indiretos, ou seja, impostos incidentes sobre o consumo e não sobre o patrimônio.

No segundo capítulo, ao abordar o tema da desjudicialização como ferramenta de auxílio ao Poder Judiciário na efetivação do direito fundamental à tutela jurisdicional célere e efetiva, demonstrou-se que os serviços extrajudiciais podem contribuir nessa missão em razão de possuírem dois atributos fundamentais, quais sejam: (a) a capilaridade por todo o território

nacional; e (b) o preparo jurídico dos titulares, em razão da aprovação em concurso público de grande complexidade.

A colaboração dos cartórios com o Poder Judiciário tornou-se mais efetiva com a publicação da Lei n. 11.441/2007, ao permitir a realização de divórcios e inventários perante os tabelionatos de notas. Através dos dados apresentados no decorrer da pesquisa, é possível comprovar como a participação das serventias extrajudiciais é efetiva na desjudicialização e no enxugamento de demandas no Poder Judiciário. Ademais, demonstrou-se, a partir de dados empíricos fornecidos pelo Colégio Notarial do Brasil, que a referida contribuição não se resume apenas à diminuição do número de processos, abrangendo também a economia financeira, tanto para as partes quanto para o Poder Judiciário.

Na sequência, estudou-se acerca da competência para a realização de inventários judiciais e extrajudiciais e a relevância da matéria para a realização do planejamento tributário na busca pelo menor recolhimento do ITCMD.

Durante a pesquisa, com lastro em vasta jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), foi possível concluir que a competência para a realização do inventário judicial indicada pelo Código de Processo Civil, quando os bens forem localizados no país, é regra de competência relativa, por tratar-se de norma territorial com o objetivo de atender ao interesse particular dos herdeiros, tornando possível sua prorrogação quando não houver oposição dos interessados.

O entendimento do Tribunal da Cidadania (STJ) quanto à regra de competência para a realização do inventário prestigia o interesse privado das partes e confirma a possibilidade de os herdeiros inventariarem e partilharem os bens deixados pelo falecido em outra localidade que não o último domicílio do *de cuius*, com o propósito de tornar o procedimento mais cômodo, célere ou menos oneroso.

Ademais, o fato de a regra de competência para a realização do inventário ser relativa possui implicações também no procedimento realizado na forma extrajudicial, uma vez que o referido entendimento corrobora tanto o preceito da Lei n. 8.935/1994, no qual é livre a escolha do tabelião de notas pelas partes interessadas na lavratura dos atos de seu interesse, quanto o art. 1º da Resolução n. 35/2007 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), ao afastar as regras de

competência definidas pelo Código Processual e prestigiar, mais uma vez, a autonomia das partes na definição do notário que formalizará o ato de seu interesse.

Todavia, a liberdade de escolha do tabelião de notas gera relevante consequência na seara tributária, pois torna possível a realização do inventário no Estado da Federação cujo imposto sobre heranças seja mais vantajoso para o contribuinte, quando incidente sobre bens móveis deixados pelo falecido.

A divergência existente na legislação do ITCMD possui origem na Constituição Federal em dois momentos distintos. O primeiro, quando a Carta da República definiu ser de competência do Estado de realização do inventário o resultado do ITCMD incidente sobre bens móveis. O segundo, quando a Magna Carta estabeleceu ser concorrente a competência para legislar sobre direito tributário. Desta forma, como não existe uma lei nacional do ITCMD, os entes regionais exercem capacidade legislativa suplementar plena, fazendo com que existam 27 legislações, que dão tratamento distinto sobre o mesmo tributo.

O resultado da existência de diversas leis sobre a mesma temática é a constatação de relevantes divergências no que diz respeito à progressividade das alíquotas, à definição da base de cálculo e à concessão de descontos e isenções. Como consequência, viu-se o incremento da possibilidade do planejamento tributário na realização dos inventários, quando o patrimônio deixado pelo falecido for, em sua maioria, bens móveis.

Menosprezado até pouco tempo atrás, viu-se na última década o incremento de 412,8% das receitas oriundas do ITCMD, conforme estudo realizado pelo CONFAZ no ano de 2019. O referido aumento na arrecadação do tributo, mesmo durante a crise econômica que atingiu o país no mesmo período, demonstra que as Fazendas estaduais estão cada vez dando mais atenção ao imposto sobre heranças e doações.

Verifica-se que, em virtude da possibilidade da realização de planejamento tributário na lavratura do inventário, da maior importância dada pelos Estados às receitas provenientes do ITCMD e em razão da inexistência de lei complementar regulamentadora do imposto sobre heranças e doações, viu-se o surgimento de normas estaduais com o objetivo de constranger o contribuinte ao pagamento do referido tributo, quando incidente sobre bens móveis, mesmo que o inventário e a partilha do patrimônio tenham sido realizados em outro ente regional.

Com o objetivo de verificar se realmente há uma guerra fiscal do ITCMD, no tocante à questão dos bens móveis na lavratura de inventários extrajudiciais, foi feita a análise de cada uma das 27 legislações do referido tributo. Ao fim do exame de cada uma das leis estaduais, é possível concluir que existe guerra fiscal do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações incidente sobre bens móveis.

A disputa entre os entes regionais é evidente, por exemplo, na legislação tributária do Espírito Santo, de Goiás e do Pará, que de forma expressa determinam a incidência do ITCMD sobre os bens móveis no inventário extrajudicial, mesmo quando forem realizados em outra Unidade da Federação e o último domicílio do falecido tenha sido em seus territórios, violando expressamente a Constituição Federal.

Outrossim, foi possível observar que a guerra fiscal do ITCMD não se restringe a sua exigência, quando forem realizados em outra unidade da Federação e o último domicílio do falecido tenha sido em seus territórios, mas também às grandes divergências nas regras de progressividade das alíquotas, concessão de descontos, definição das bases de cálculo e isenções.

Foram apresentadas três alternativas para pôr fim à guerra fiscal do ITCMD. A primeira consiste na edição de lei nacional para tratar o tema, visando o estabelecimento de parâmetros mínimos para a definição da competência na cobrança da exação, como também na definição da base de cálculo, da progressividade das alíquotas e das isenções. A segunda possibilidade abarca a declaração de inconstitucionalidade através da propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI), para retirar do ordenamento jurídico os dispositivos das leis estaduais que violem a Constituição.

Por fim, apresentou-se como solução para o deslinde da guerra fiscal a alteração da redação do art. 1º da Resolução n. 35/2007 do CNJ, a fim de mitigar a livre e irrestrita escolha do tabelião de notas pelas partes e, conseqüentemente, permitir a sua realização apenas por notário que tenha recebido a delegação no Estado de domicílio do falecido.

Vê-se, portanto, que a presente pesquisa possui relevância jurídica, econômica e tributária, ao identificar a problemática da guerra fiscal do ITCMD sobre bens móveis, suas repercussões no pacto federativo e as conseqüências nas finanças estaduais.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação**: os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Hucitec / Departamento de Ciência Política da USP, 1998.

ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes de. Orgãos da fé pública: tabeliães ou notários; escrivães e oficiais do juízo; registradores; arquivistas. **Revista de Direito Imobiliário**, São Paulo, n. 40, p. 17-125.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

ALMEIDA, João Alberto de. Desjudicialização: a relação entre a arbitragem e os serviços notariais e registrares. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 59, p. 101-122, jul./dez. 2011.

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

ARBIX, Glauco. Guerra fiscal e competição intermunicipal por novos investimentos no setor automotivo brasileiro. **DADOS - Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 1, p. 109-129, 2000.

ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG/BR. **Cartório em números**. 25 nov. 2020. Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2020/11/Cart%C3%B3rios-em-N%C3%BAmeros-2-edici%C3%A7%C3%A3o-2020.pdf>. Acesso em: 29 novembro 2020.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ÁVILA, Humberto. Princípio da Igualdade. In: ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/cfi/412!/4/4@0.00:34.4>. Acesso em: 25 mar. 2020.

BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na federação. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

BARBI, Celso Agrícola. **Comentários ao Código de Processo Civil**. V. I. T. II. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. V. VI. 3. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1935.

BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público - RTDP**, São Paulo: Malheiros, n. 8, p. 159-180, 1994.

BORTZ, Marco Antônio Greco. A Desjudicialização: um fenômeno histórico e global. **Revista de Direito Notarial e Registral**, São Paulo: Quartier Latin, ano 1, n. 1, p. 80-81, jul./set. 2009.

BRANDELLI, Leonardo. **Teoria geral do direito notarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRANDELLI, Leonardo. **Usucapião administrativa**: de acordo com o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça **Provimento 82**, de 3 de julho de 2019. Dispõe sobre o procedimento de averbação, no registro de nascimento e no de casamento dos filhos, da alteração do nome do genitor e dá outras providências. Disponível em: https://atos.cnj.jus.br/files//provimento/provimento_82_03072019_03092019151028.pdf. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução 35**, de 2007. Regulamenta a possibilidade de realização de escrituras de divórcio e inventário pelos tabelionatos de notas. Disponível em: https://atos.cnj.jus.br/files/resolucao_comp_35_24042007_26032019143540.pdf. Acesso em: 8 maio 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2019**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. p. 39-40. Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Provimento 73**, de 28 de junho de 2018. Dispõe sobre a averbação da alteração do prenome e do gênero nos assentos de nascimento e casamento de pessoa *transgênero* no Registro Civil das Pessoas Naturais (RCPN). Disponível em: https://atos.cnj.jus.br/files//provimento/provimento_73_28062018_02072018160046.pdf. Acesso em: 4 abr. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Provimento 83**, de 14 de agosto de 2019. Altera a Seção II, que trata da Paternidade Socioafetiva, do Provimento n. 63, de 14 de novembro de 2017 da Corregedoria Nacional de Justiça. Disponível em: https://atos.cnj.jus.br/files//provimento/provimento_83_14082019_15082019095759.pdf. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei 10.931**, de 2 de agosto de 2004. Dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, Letra de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Bancário, altera o Decreto-Lei n. 911, de 1º de outubro de 1969, as Leis n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964, n. 4.728, de 14 de julho de 1965, e n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm. Acesso em: 2 abr. 2020.

BRASIL. **Lei 11.101**, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.

BRASIL. **Lei 11.441**, de 4 de janeiro de 2007. Altera dispositivos da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, possibilitando a realização de inventário, partilha, separação consensual e divórcio consensual por via administrativa. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111441.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.

BRASIL. **Lei 6.015**, de 31 de dezembro 1973. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16015compilada.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. **Lei 8.935**, de 18 de novembro de 1994. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8935.htm. Acesso em: 12 mar. 2020.

BRASIL. **Lei 9.099**, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19099.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. **Lei 9.492**, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L9492.htm. Acesso em: 5 abr. 2020.

BRASIL. **Lei 9.514**, de 20 de novembro de 1997. Dispõe sobre o Sistema de Financiamento Imobiliário, institui a alienação fiduciária de coisa imóvel e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19514.htm. Acesso em: 2 mar. 2020.

BRASIL. **Lei complementar 24**, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 2 abr. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar n. 160**, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar n. 62**, de 28 de dezembro de 1989, alterada pela Lei Complementar n. 143, de julho de 2013. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp62.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 30 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 9.307**, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acesso em: 8 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 9.514**, de 20 de novembro de 1997. Dispõe sobre o Sistema de Financiamento Imobiliário, institui a alienação fiduciária de coisa imóvel e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19514.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2018**: análise por tributo e base de incidência. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n. 6.204**, de 2019. Dispõe sobre a desjudicialização da execução civil de título executivo judicial e extrajudicial; altera a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, a n. 10.169, de 29 de dezembro de 2000, e a n. 13.105 de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?Dm=8049470&ts=1588689404331&disposition=inline>. Acesso em: 11 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência n. 11629/MG**. Suscitante: Juízo de Direito de Iturama - MG. Suscitado: Juízo da 1ª Vara Cível de Mirassol D'Oeste - MT. Relator: Ministro Ruy Rosado de Aguiar. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?Livre=%28%22RUY+ROSADO+DE+AGUIAR%22%29.MIN.&processo=11629&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 12 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.362.400/SP**. Recorrente: Johann Christian Post Susemihl e outros. Recorrido: Ingeborg Ina Hasserodt. Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze. DJe 05/06/2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?Componente=ATC&sequencial=46798102&num_registro=201202192429&data=20150605&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4376/SP**. Autor: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC. Réus: Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?Incidente=3826881>. Acesso em: 28 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2602/MG**. Autor: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Réus: Corregedor-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?Doctp=AC&docid=266859>. Acesso em: 18 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2602/MG**. Autor: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Réus: Corregedor-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Voto Ministro Carlos Ayres Brito. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?Doctp=AC&docid=266859>. Acesso em: 18 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Cautelar n. 1.255/RR**. Agravante: Estado de Roraima. Agravado: União e Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?S1=%281255%2ENUME%2E+OU+1255%2EACMS%2E%29+%28%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORL%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORV%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2ENORA%2E+OU+%28CELSO+DE+MELLO%29%2EACMS%2E%29&base=baseacordaos&url=http://tinyurl.com/wpqjhc>. Acesso em: 15 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1016605**. Autor: UBER Representações Ltda. Réus: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?Incidente=5107147>. Acesso em: 28 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 203.954**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 20.11.96, DJ 07.02.97, p. 1365 (decisão unânime de mérito).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 236.931-8-SP**. Primeira Turma, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 10.08.99, DJ 29.10.99, p. 22.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.045/RS**. Rel. P/ Acórdão Min. Cármen Lúcia, em que se deliberou que o referido tributo pode ser progressivo, conforme se pode observar em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?Doctp=AC&docid=630039>. Acesso em: 22 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ricardo Lewandowski. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?S1=%28562045%2ENUME%2E+OU+562045%2EACMS%2E%29&base=baseacordaos&url=http://tinyurl.com/yxp5dy5k>. Acesso em: 7 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 656**. Publicada no DJ de 13/10/2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumariosumulas.asp?Sumula=2151>. Acesso em: 8 maio 2020.

BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Tratado de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CALMON, Sacha; DERZI, Misabel. Federalismo e autonomia dos estados: a competência do Senado Federal e a emissão de Letras Financeiras do Tesouro do Estado de Pernambuco – Parecer. **Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública**, São Paulo, IOB, n. 4, p. 5-36, abr. 1997.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. *In*: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

CARDOZO, Soraia Aparecida. **Guerra fiscal no Brasil e alterações das estruturas produtivas estaduais desde os anos 1990**. 2010. Tese (Doutorado) –Instituto de Economia da UNICAMP, Campinas, 2010.

Caroline Martinez de Moura

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. Ampl. E atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASSETTARI, Christiano. **Separação, divórcio e inventário por escritura pública: teoria e prática**. 6. ed. Rio de Janeiro: Método, 2013.

CASTILHO, Paulo Cesar Bária de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

EDAGI, Juliana Junko. A contribuição da atividade notarial para a desjudicialização. **Revista de Direito Notarial**, São Paulo: Quartier Latin, ano 4, p. 103-127, 2012.

FAGUNDES, Miguel Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 1-11, jan./mar, 1970.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização dos princípios da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FIGUEIREDO, Marcelo. Análise da importância da atividade notarial na prevenção dos litígios e dos conflitos sociais. **Revista de Direito Notarial**, São Paulo: Quartier Latin ano 2, n. 2, p. 11-124, 2010.

FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 24. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1991.

FURTADO, Celso. **Teoria e política do desenvolvimento econômico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

HARADA, Kiyoshi. Breve comentário acerca das decisões do STF sobre a natureza real do IPTU e do ITBI a impedir a progressividade fiscal. **Clubjus**, Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/resumos/filosofia-do-direito/851-breve-comentario-acerca-das-decisoes-do-stf-sobre-a-natureza-real-do-iptu-e-o-itbi-a-impedir-a-progressividade-fiscal>. Acesso em: 4 abr. 2020.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**: estado federal e tendências do federalismo contemporâneo. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

KÜMPEL, Vitor Frederico *et al.* **Tratado notarial e registral**. V. III. 1. ed. São Paulo: YK, 2017.

LAGEMANN, Eugênio. O federalismo fiscal brasileiro em questão. *In*: AFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (org.). **A federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995.

LIPPMANN, Rafael Knorr. Artigo 610. *In*: TALAMINI, Eduardo; ALVIM, Teresa Arruda; DIDIER JUNIOR, Fredie. **Breves comentários ao Código de Processo Civil**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

LOPREATO, Francisco Luiz C. Um novo caminho do federalismo no Brasil?. **Economia e Sociedade**, Campinas: Instituto de Economia da UNICAMP, n. 9, p. 97-100, dez. 1997.

LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Registros públicos**: teoria e prática. 7. ed. Salvador: Jus PODIVM, 2016.

LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Manual de direito notarial**: da atividade e dos documentos notariais. Salvador: JusPODIVM, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACIEL, Everardo. **A tragicomédia da guerra fiscal**. Maio/2019. Disponível em: http://fundacaoanfip.org.br/site/wp-content/uploads/2016/03/A_tragicomedia_da_guerra_fiscal-Everardo-Maciels-maio-de-2009.pdf. Acesso em: 26 fev. 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil comentado**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. V. II. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016.

MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A autonomia federativa e o problema da unanimidade nos convênios do CONFAZ. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 2, p. 250-272, ago. 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MESQUITA, Carlos José Wanderley. Um novo enfoque sobre a guerra fiscal no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 104, p. 203-257, maio/jun. 2012.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

OLIVEIRA, Euclides Benedito de; AMORIM, Sebastião Luiz. **Inventário e partilha: teoria e prática**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. O federalismo como instrumento de concretização de direitos fundamentais e sociais. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al* (coord.). **Federalismo(s) em juízo**. 1 ed. São Paulo. Noeses, 2019.

POISL, Carlos Luiz. O tabelionato e o poder judiciário. **Revista de Direito Notarial**, São Paulo: Quartier Latin, ano 1, n. 1, p. 61-73, 2009.

PONDÉ, Eduardo. **Origen e historia del notariado**. Buenos Aires: Depalma, 1967.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo/Brasília, FUNDAP/FAPESP/IPEA, 2000.

PRATA, Ana Carolina Aires Cerqueira *et al*. **Índice de Desempenho da Justiça – IDJus – 2013 e estudo comparado sobre a evolução do judiciário 2010-2013**: relatório de pesquisa., Brasília: IDP – CPJUS, 2014.

QUEIROGA, Onaldo Rocha de. **Desjudicialização dos litígios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

ROCHA, Eduardo de Assis Brasil. Algumas considerações sobre a alienação fiduciária de coisa imóvel. *In*: DIP, Ricardo; JACOMINO, Sérgio (org.). **Propriedade e direitos reais limitados**. V. 5. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. (Coleção Doutrinas Essenciais: Direito Registral)

RODRIGUES-POSE, Andrés; ARBIX, Glauco. Estratégias do desperdício: a guerra fiscal e as incertezas do desenvolvimento. **Revista Novos Estudos CEBRAP**, São Paulo, n. 54, p. 70-71, 1999.

ROLL, E.; NOGARO, B. **Panorama da ciência econômica**. Lisboa: Cosmos, 1950.

SALLES, Venicio. **Direito registral imobiliário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal, neoliberalismo e democracia. **Revista do Direito**, Santa Cruz do Sul, n. 11, p. 135-143, jan./jul. 1999.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SILVA, Janyl de Jesus; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2. ed. rev. atual. e aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

SOARES, Milton Delgado. **O Imposto Sobre A Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**: procedimentos especiais. V. II. 50. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo cooperativo brasileiro. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al* (coord.). **Federalismo(s) em juízo**. 1 ed. São Paulo. Noeses, 2019.

VARSAÑO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde? **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília: IPEA, n. 15, p. 3-18, jun. 1997.

VENOSA, Silvio S. **Direito civil**: direito das sucessões. V. VII. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: FIPE, 2007.