



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito

PAULO DE OLIVEIRA CHAVES FILHO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA NO BRASIL E
DESIGUALDADE SOCIAL**

Brasília
2015

Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

PAULO DE OLIVEIRA CHAVES FILHO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA NO BRASIL E
DESIGUALDADE SOCIAL**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito
pela Universidade de Brasília – UnB.
Orientador: Valcir Gassen

Brasília

2015

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Nome: CHAVES FILHO, Paulo de Oliveira.

Título: Tributação sobre herança no Brasil e desigualdade social.

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília – UnB.

Data da defesa: 30.11.2015

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Valcir Gassen – Orientador

Professor Mestre Guilherme Pereira Dolabella Bicalho – Avaliador

Professor Mestre Pedro Júlio Sales D’Araújo – Avaliador

Professor Doutor Henrique Araújo Costa – Suplente

*Ao meu pai, de quem
herdei o fascínio pelo
mundo jurídico.*

Agradecimentos

Agradeço primeiramente aos meus pais, que são a fonte de todos os valores que hoje carrego comigo.

Ao meu irmão, Matheus, companheiro de todas as horas e o maior dos amigos que sempre terei.

Aos colegas de curso, pelos momentos de alegria e crescimento que compartilhamos em nossa trajetória de construção do saber jurídico.

Aos amigos Valcir e Pedro Júlio, por todo o apoio operacional e moral que recebi durante a redação deste projeto.

Aos professores fantásticos com quem tive o privilégio de conviver durante o curso.

À Universidade de Brasília, pela oportunidade que me deu de desenvolver uma perspectiva mais crítica da vida.

Resumo

O presente trabalho visa a traçar um panorama da tributação sobre herança no Brasil, destacando a sua importância na construção de uma sociedade mais igualitária. Num primeiro momento, serão analisados os aspectos jurídicos do imposto sucessório, bem como suas origens históricas e sociais. Na sequência, será abordado o papel da tributação sobre herança no combate à desigualdade social. Nesse sentido, serão apresentados estudos e pesquisas econômicas que traçam o perfil da concentração de renda tanto no Brasil quanto no mundo, apontando a tributação progressiva sobre o patrimônio como um possível instrumento de reversão desse quadro.

Palavras-chave: Direito Tributário – imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD – matriz tributária brasileira – desigualdade social – progressividade – concentração de renda

Abstract

This research aims at providing an overview on the Brazilian inheritance tax, stressing its relevance to the development of a fairer society. At first, the focus will be directed at the legal aspects of the Brazilian inheritance tax, as well as its historical and social backgrounds. Then, it will be demonstrated how inheritance taxes can contribute to the reduction of social inequality. In this sense, economic researches and studies will be utilized to provide a portrait of income concentration in Brazil and in the world, indicating progressive taxation of property as an instrument to overcome the current situation.

Key words: Tax Law – estate tax – inheritance tax – ITCMD – Brazilian tax base – social inequality – progressive taxation – income concentration.

Índice de siglas e abreviaturas

a.C.	Antes de Cristo
Art.	Artigo
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal de 1988
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

Introdução.....	11
Capítulo 1 - Conceitos preliminares.....	13
1.1 - Fenômeno Tributário.....	13
1.2 - Sistema tributário no Brasil.....	15
Capítulo 2 - Aspectos jurídicos do imposto sucessório no Brasil.....	17
2.1. - Breve recorte histórico da tributação sobre herança.....	17
2.2 - Evolução da tributação sobre herança no Brasil.....	19
2.3 - Regra-matriz de incidência do imposto sucessório.....	20
2.3.1 - Aspecto Material.....	22
2.3.2 - Aspecto Temporal.....	25
2.3.3 - Aspecto Espacial.....	28
2.3.4 - Aspecto Pessoal.....	32
2.3.5 - Aspecto Quantitativo.....	33
2.4 - Progressividade no imposto sucessório.....	37
Capítulo 3 – Imposto sucessório e desigualdade social.....	42
3.1 - Matriz tributária brasileira como fator de manutenção da desigualdade.....	42
3.2 - A tributação sobre herança como instrumento de justiça distributiva.....	46
Conclusão.....	52
Referências Bibliográficas.....	54

Introdução

Em todas as sociedades existem duas maneiras principais de se obter conforto material: por meio do trabalho ou da herança.
(Thomas Piketty¹)

Durante muito tempo na História, a força consagrada da herança foi aceita com naturalidade. Mais do que isso: a hereditariedade era o pilar de sustentação das sociedades monárquicas europeias, em que o controle do Estado passava de pai para filho, no âmbito da mesma família, por séculos a fio. O vínculo entre poder e consanguinidade manifestava-se também no restante da sociedade, sendo normal que alguns poucos clãs aristocráticos detivessem praticamente toda a riqueza de uma nação.

Todavia, os ideais de igualdade e justiça que norteiam o atual paradigma do Estado Democrático de Direito Social não são compatíveis com a concentração do poder econômico de um país nas mãos de poucas famílias. Com efeito, principalmente após a Revolução Francesa, os Estados mais desenvolvidos vêm adotando uma série de mecanismos na tentativa de desconcentrar a riqueza, como a desapropriação de grandes terras improdutivas², a criação de programas de distribuição de renda e a tributação progressiva – sobretudo de rendas e patrimônio.

Acerca especificamente da tributação sobre herança, o ex-presidente norte-americano Theodore Roosevelt proferiu certa vez uma declaração emblemática³:

A transmissão de geração para geração de vastas fortunas por testamento, herança ou doação não é consentânea com os ideais e sentimentos do povo americano.

A frase parece resumir o pensamento daquelas nações que atribuem ao imposto sucessório um caráter extrafiscal, progressivo e de justiça tributária. Infelizmente, o Brasil

¹ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. Edição digital: 2014. Rio de Janeiro: Intrínseca, p. 685. ISBN 978-85-8057-582-8.

² FILIPPI, Eduardo Ernesto. **Reforma agrária: experiências internacionais de reordenamento agrário e a evolução da questão da terra no Brasil**. Porto Alegre: UFRGS Editora, 2005. 94 f. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/pgdr/arquivos/504.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2015.

³ Declaração feita em 1935 ao Congresso Americano. Fonte: PIRAÍNO, Adriana. O Imposto de Transmissão de Bens Causa Mortis. **Doutrinas essenciais de Direito Tributário**, São Paulo, v. 4, p. 25-62, fev. 2011.

ainda não pertence a esse rol de países. A nossa tributação sobre herança é precária, com alíquotas baixas e majoritariamente regressivas, que resultam em um fraco desempenho arrecadatório e praticamente nenhum efeito extrafiscal. Esse quadro é, em certa medida, apenas mais reflexo de uma matriz tributária mal estruturada e regressiva.

No decorrer do trabalho, serão analisados os principais aspectos jurídicos da tributação sobre herança no Brasil e, uma vez compreendida a sua dinâmica, tentaremos demonstrar de que maneira um imposto sucessório mais eficaz poderia contribuir para a redução da regressividade da matriz tributária brasileira e das desigualdades sociais.

Capítulo 1 - Conceitos Preliminares

Neste primeiro capítulo serão apresentados alguns conceitos-chave de Direito Tributário, cujo domínio é indispensável para a compreensão do imposto sucessório e de seus impactos na sociedade. A abordagem conceitual, nesse primeiro momento, será simples e direta, sendo aprofundada à medida em que se desenvolver o trabalho.

1.1 - Fenômeno Tributário

A tributação sempre foi um pilar fundamental para o desenvolvimento das civilizações humanas. Com efeito, as primeiras atividades tributárias organizadas de que se tem notícia datam aproximadamente do ano 6000 a.C.⁴ Não obstante a ancestralidade da prática, ainda hoje os doutrinadores se preocupam em formular um conceito de tributação.

Segundo Leandro Paulsen, a maneira mais arcaica de definir tributação seria unicamente como o meio pelo qual o Estado busca recursos privados para a sua manutenção⁵. Já quando se adota um ponto de vista mais atual, o referido doutrinador defende o fenômeno tributário como sendo um instrumento da sociedade para a consecução de seus próprios objetivos. Pagar tributo, em um contexto democrático, não seria mais um ato de submissão ao Estado, ou um mal necessário, mas sim um exercício de cidadania⁶.

Dentro dessa perspectiva contemporânea, são três as principais funções da tributação: alocativa, estabilizadora e distributiva. De maneira bastante simplificada, a função alocativa pode ser entendida como o uso que o Estado faz da tributação para compensar a ineficiência do mercado em prestar alguns tipos de serviços que, muito embora essenciais, não propiciam retorno financeiro em virtude de sua própria natureza

⁴ ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization. 2ª ed. Laham: Madison Books, 2001. p. 2.

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6ª ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 29. ISBN 978-85- 7348-165-0. Versão digital da obra.

⁶ PAULSEN. op. cit., p. 35.

– a exemplo da iluminação pública⁷. Assim, cabe ao Estado recolher recursos dos particulares para realocá-los na forma da prestação desses serviços.

Já na função estabilizadora, o Estado atua tal qual um agente regulador⁸, utilizando a política tributária como ferramenta para intervir nos setores da economia que julgar necessário. Esse controle é feito principalmente por meio de estímulos fiscais que são oferecidos ou retirados, conforme se pretenda aquecer ou desaquecer um mercado específico ou a economia como um todo.

A atuação distributiva do Estado, por sua vez, consiste em arrecadar os recursos excedentes das camadas mais ricas da sociedade para que sejam revertidos em melhorias para toda a população. Portanto, diferentemente da atuação alocativa, a atuação distributiva não se funda na eficiência alocativa dos recursos, mas sim na utilidade marginal destes – utilidade esta que decresce à medida em que há acúmulo de riqueza⁹.

Tratam-se, portanto, de funções eminentemente extrafiscais. Na definição de Paulo de Barros Carvalho, a extrafiscalidade consiste na adoção de¹⁰

[...] providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Poucas figuras tributárias mostram-se tão aptas ao desempenho da função distributiva quanto o imposto sucessório, uma vez que a herança, em boa parte das situações, implica em um grande acréscimo marginal ao patrimônio dos sucessores. Para que essa função possa ser atendida, no entanto, é necessário que sejam aplicadas alíquotas progressivas e substanciais, conforme será exposto nos próximos capítulos.

⁷ MUSGRAVE apud D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira:** debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. f.22. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

⁸ MUSGRAVE apud D'ARAÚJO. op. cit., f. 32.

⁹ MUSGRAVE apud D'ARAÚJO. op. cit., f. 28.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 342. ISBN 978-85-02-16222-8. Versão digital da obra

1.2 - Sistema tributário no Brasil

A CF/88 destinou o Capítulo I de seu Título VI, compreendido entre os arts. 145 e 162, exclusivamente à disciplina do sistema tributário nacional. A interpretação dos dispositivos constitucionais deve ser complementada, no que couber, pela Lei. nº 5.172/66, a qual foi recepcionada com status de Lei Complementar pela Constituição de 1967, passando a se chamar Código Tributário Nacional.

Uma crítica feita pela doutrina tanto ao CTN quanto à CF/88 diz respeito ao caráter excessivamente didático de ambos os diplomas, que a todo momento classificam institutos e fixam conceitos básicos – algo que teoricamente caberia à doutrina. Foi o CTN, por exemplo, que fixou em seu art. 3º o conceito de tributo:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O que se depreende do dispositivo é que não deve haver nenhuma contraprestação atrelada ao pagamento imposto, motivo pelo qual a doutrina o define como tributo não vinculado¹¹. O que fundamenta a incidência do imposto, portanto, não é atuação prestacional do Estado, mas sim a demonstração de capacidade contributiva pelo sujeito passivo. A capacidade contributiva pode ser entendida como a possibilidade econômica de arcar com o ônus do imposto, relacionada com a prática do comportamento descrito na norma tributária. A norma, portanto, deve buscar tipificar comportamentos que indiquem a existência de recursos, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho¹²:

Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade.

O doutrinador cuidou de classificar os impostos em função de alguns critérios. O primeiro deles divide os impostos em reais e pessoais, de acordo com sua menor ou maior

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121.

¹² CARVALHO. op. cit., p. 253.

vinculação às características individuais do contribuinte. De acordo com Geraldo Ataliba, classifica-se como real o imposto¹³

cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever o fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.

Já o imposto pessoal é aquele¹⁴

cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações

A qualidade do sujeito passivo a que o doutrinador se refere é, via de regra, o tamanho de sua capacidade contributiva, em função da qual, nos impostos pessoais, se diferencia o tamanho da alíquota a ser aplicada. Esse processo de vinculação do valor da alíquota à dimensão da capacidade contributiva recebeu pela doutrina o nome de progressividade tributária. Em recente julgado do STF, envolvendo o imposto sucessório, discutiu-se se os impostos reais também estariam suscetíveis à progressividade – haverá um tópico no capítulo seguinte destinado apenas ao tratamento dessa matéria.

Os impostos também podem ser classificados em diretos e indiretos, de acordo com a sua repercussão na cadeia econômica. Na tributação direta, a pessoa que demonstra a capacidade contributiva é a mesma que arca com o ônus do imposto – só há, portanto, um único contribuinte. Já na tributação indireta, ocorre uma cisão: há um contribuinte de direito e um contribuinte de fato.

O contribuinte de direito é aquele eleito pela norma para o recolhimento do tributo, em virtude da demonstração de capacidade contributiva. Já o contribuinte de fato é aquele que, na prática, acaba arcando com o ônus da tributação, que lhe é repassado na cadeia econômica. A compreensão torna-se mais fácil utilizando o ICMS como exemplo: é o comerciante (contribuinte de direito) quem pratica a hipótese de incidência da norma (circulação de mercadoria) e, por conseguinte, recolhe o imposto. Entretanto, o comerciante invariavelmente embute o valor gasto com tributação no preço final do

¹³ ATALIBA, op. cit. p. 125.

¹⁴ Idem.

produto, de modo que é o consumidor final (contribuinte de fato) quem acaba sendo atingido pela atuação fiscal.

O caráter indireto é apenas uma das várias razões pelas quais a tributação sobre consumo, do ponto de vista da justiça tributária, deve ser preterida em favor da tributação sobre renda e patrimônio – conforme será melhor abordado no capítulo 3.

Capítulo 2 – Aspectos jurídicos do imposto sucessório no Brasil

A tributação sobre herança no Brasil se dá por meio do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – o ITCMD. Encartado no art. 155, inciso I, da CF/88 e nos arts. 35 a 42 do CTN, o ITCMD concentra duas hipóteses de incidência distintas: uma relacionada à transmissão *causa mortis* (imposto sucessório) e outra relacionada às doações a título gratuito (imposto sobre doações).

Essa reunião não ocorreu por acaso – uma das maneiras historicamente utilizadas para evadir a tributação sobre herança era a doação do patrimônio, ainda em vida, àqueles que seriam os herdeiros. Ao prever a tributação das doações juntamente com as heranças, enquadrando-as sob o mesmo imposto, o constituinte buscou eliminar essa manobra evasiva. Não obstante, apenas o imposto sucessório será relevante para o nosso trabalho, de modo que não teceremos maiores considerações sobre o imposto sobre doações.

2.1 – Breve recorte histórico da tributação sobre herança

As origens da tributação sobre a herança confundem-se com as da própria prática de transmissão sucessória da propriedade – algo que teve início ainda nas primeiras civilizações organizadas. Há autores que estimam existência dessa modalidade de tributação em mais de 2.000 anos¹⁵. Com efeito, registros documentais datados de 117 a.C. apontam para um imposto sucessório no Egito já no ano de 700 a.C., recolhido a uma alíquota de 10% sobre todas as transmissões hereditárias¹⁶.

¹⁵ BALEIRO, Alimoar apud NICÁCIO, Antônio. *Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”*. Rio de Janeiro: Alba, 1959, p. 64.

¹⁶ MENDONÇA, Alfredo Gaspar de Oliveira. *Aspectos do impôsto sucessório*. Maceió, 1953. p. 155.

Foi sob a égide da civilização Romana que a tributação sobre a herança adquiriu os contornos do que viria a ser na idade moderna. A *lex Julia de vicesima hereditária* surgiu na primeira fase do Império (por volta do ano 5 d.C.)¹⁷ como a solução encontrada por Augusto para cobrir os custos com pensões militares, que à época começavam a pesar no orçamento romano. Diante da resistência generalizada da população ao pagamento de novos tributos, considerados uma afronta à liberdade individual, o Imperador ameaçou universalizar o imposto territorial, que até então só era pago pelas Províncias, e assim obteve a aprovação da *lex Julia vicesima* junto ao Senado. Conforme o próprio nome indica, a alíquota praticada era de um vigésimo da herança (5%)¹⁸.

Com a queda do Império Romano Ocidental e a conseqüente pulverização do poder estatal nas mãos dos senhores feudais, a tributação sobre herança desaparece na Alta Idade Média – de fato, não havia sequer herança para tributar: as terras, de propriedade dos suseranos, eram apenas exploradas contratualmente pelos vassalos, retornando ao domínio integral daqueles após a morte destes. Apenas quando se atribuiu aos feudos a transmissibilidade hereditária, já na Baixa Idade Média, é que a tributação sucessória pôde ressurgir na forma do *relief*, uma taxa pecuniária de origem anglo-saxônica paga ao rei para que os herdeiros fossem confirmados na posse de suas terras¹⁹.

Na Idade Moderna, o imposto que marca o retorno a uma tributação sucessória sistemática e centralizada no Estado é o *probate duty*, instituído em 1694 na Inglaterra. Assim como o *legacy duty*, criado em 1780, o *probate duty* só alcançava bens móveis; a diferença é que este incidia sobre os quinhões individuais, enquanto aquele incidia sobre o valor global da herança. Somente em 1833, com a entrada em vigor do *succession duty*, é que a Inglaterra passou a tributar a transmissão sucessória de bens imóveis. Interessante destacar que desde 1779 já havia três alíquotas diferentes em função do valor do patrimônio em transmissão, o que indicava um certo grau de progressividade do imposto²⁰.

¹⁷ PIRAÍNO. op. cit.

¹⁸ NICÁCIO. op. cit., p. 27.

¹⁹ MENDONÇA. op. cit., p. 13.

²⁰ MENDONÇA. op. cit., p. 14.

2.2 - Evolução da tributação sobre herança no Brasil

O Alvará de 17 de junho de 1809 criou o primeiro imposto sucessório brasileiro, que se assemelhava àquele em vigor em Portugal até a invasão napoleônica. Era cobrado tanto sobre heranças quanto legados, sendo que as alíquotas funcionavam da seguinte maneira: 10% para parentes colaterais até o segundo grau, 10% para os parentes além do segundo grau nas sucessões testamentárias e 20% para os parentes além do segundo grau nas sucessões sem testamento. Ascendentes e descendentes do falecido eram imunes. Cabe observar que os graus de parentesco eram contados à época segundo os critérios próprios do direito canônico, de modo que o 2º grau compreendia irmãos, sobrinhos, tios e primos do *de cujus*²¹.

A Constituição Imperial de 1824 não implementou um sistema de repartição de competências tributárias, limitando-se a estabelecer que as contribuições diretas – dentre as quais se incluía o imposto sobre herança – seriam fixadas pela Assembleia Geral (compunham, portanto, as rendas gerais do Império). No mesmo ano de 1824, o texto constitucional foi modificado para conferir às Províncias liberdade de instituir os impostos a elas necessários, desde que respeitadas as regras gerais impostas pelo Império, o que fez com que o imposto sobre herança passasse então para a esfera provincial.

As configurações básicas do imposto sucessório nas diferentes constituições republicanas podem ser esquematizadas da seguinte maneira²²:

Por ocasião da promulgação da primeira Constituição republicana, em 1891, a competência para instituir o imposto sobre transmissão causa mortis, bem como inter vivos, foi atribuída exclusivamente aos Estados.

As Constituições Federais de 1934, 1937 e 1946 atribuíram aos Estados a competência privativa para instituir impostos sobre a transmissão causa mortis de bens corpóreos ou incorpóreos.

A Emenda 18, de 1965 e a Constituição Federal de 1967 excluíram da incidência do imposto de transmissão causa mortis os bens móveis, fazendo-o incidir apenas sobre os imóveis. A competência era estadual para todas as transmissões de imóveis, a qualquer título, oneroso ou gratuito, inter vivos ou causa mortis.

A Constituição Federal de 1988 transferiu a competência para tributar as transmissões onerosas inter vivos para os municípios, deixando os Estados apenas com a competência para tributar as transmissões causa mortis e

²¹ NICÁCIO. op. cit., p. 29.

²² PIRAÍNO. op. cit., p. 6.

doações. O imposto causa mortis, bem como o imposto sobre doações, voltaram a incidir sobre bens móveis.

As regras trazidas pela CF/88 receberão, por óbvio, um enfoque mais aprofundado no decorrer deste capítulo.

2.3 – Regra-matriz de incidência do imposto sucessório

Passemos agora à análise do imposto sucessório atualmente em vigor, contido na figura do ITCMD. Dentre os instrumentos doutrinários desenvolvidos para classificar os tributos, o conceito de regra-matriz de incidência adotado por Paulo Roberto de Barros é possivelmente o mais completo, uma vez que permite dissecar a incidência fiscal em todas as suas dimensões. Em seu *Curso de Direito Tributário*, o doutrinador dedica três capítulos inteiros ao tratamento da regra-matriz, expondo minuciosamente suas nuances linguísticas, filosóficas e jurídicas. Não pretendemos, naturalmente, reproduzir tal definição em toda a sua densidade de conceitos, mas apenas delimitá-la em seus pontos principais para que seja aplicada de forma instrumental à compreensão do imposto sucessório.

Feita essa ressalva, podemos descrever a regra-matriz de incidência como o comando normativo que define a incidência fiscal. Trata-se da norma tributária *stricto sensu*, que institui uma obrigação tributária (chamada de consequente) em função de um fato nela previsto (chamado de antecedente ou hipótese). A conjugação dessas partículas sintáticas configura o dever-ser característico da imputação jurídico-normativa²³.

A partícula antecedente compreende a descrição de um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas (aspecto material), condicionado por circunstâncias de espaço (aspecto espacial) e de tempo (aspecto temporal). O aspecto material é, portanto, o núcleo do comportamento previsto na norma, devendo ser desvinculado por completo de suas coordenadas espaciais e temporais. Consiste invariavelmente em um verbo e seu(s) complemento(s)²⁴, pois indica uma ação voltada para um objeto. O aspecto material da

²³ CARVALHO. op. cit. p. 351.

²⁴ CARVALHO. op. cit., p. 380 a 383.

regra-matriz de incidência do IPI, por exemplo, é “industrializar” (verbo/ação) “produtos” (complemento/objeto).

O aspecto espacial, por sua vez, é o conjunto de indicações tácitas ou expressas da norma tributária que permite identificar o local em que o fato típico ocorre. Pode aludir a lugares específicos (v.g. repartições alfandegárias, no caso do imposto de importação), zonas limitadas dentro da área de vigência territorial da norma instituidora (v.g. perímetro urbano do município, no caso do IPTU) ou toda a área de vigência territorial da norma instituidora (v.g. território nacional, no caso do IPI)²⁵.

Já o aspecto temporal, corresponde aos indícios tácitos ou expressos da norma tributária que permitem identificar o exato instante em que ocorre o comportamento nela descrito. O aspecto temporal assinala, por conseguinte, o momento em que se origina a obrigação tributária, composta pelo direito subjetivo do Estado e pelo dever jurídico do sujeito passivo. Utilizando mais uma vez o exemplo do IPI, o aspecto temporal da norma seria a saída do produto da fábrica. Paulo Roberto de Barros frisa que tanto a doutrina quanto a legislação atribuem erroneamente ao aspecto temporal o status de fato gerador da obrigação tributária, restringindo, desse modo, todos os aspectos da hipótese de incidência ao simples momento em que ela ocorre. Muitas vezes o que é rotulado como fato gerador, portanto, corresponde na verdade apenas ao aspecto temporal da hipótese de incidência.

No tocante à partícula consequente da regra-matriz, podemos dizer que prescreve direitos subjetivos e deveres jurídicos com base no comportamento descrito pelo antecedente da norma tributária. São dois os aspectos presentes na partícula consequente: pessoal e quantitativo. O aspecto pessoal permite identificar o polo ativo (quem exige o tributo) e o polo passivo (quem deve o tributo) da relação jurídica prescrita. Já o aspecto quantitativo divide-se em dois elementos: a base de cálculo e a alíquota, que servem para dar a medida exata do tributo devido.

²⁵ CARVALHO. op. cit., p. 384 a 388.

2.3.1 - Aspecto Material

A regra-matriz de incidência do ITCMD encontra-se disposta no art. 155, inciso I, da CF/88:

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

Conforme exposto no início do capítulo, o ITCMD possui duas hipóteses de incidência: uma relacionada à transmissão *causa mortis* (imposto sucessório) e outra relacionada às doações a título gratuito (imposto sobre doações), sendo que apenas a primeira interessa ao nosso trabalho. Assim, temos que o aspecto material do imposto sucessório é formado pelo verbo transmitir – em razão da morte –, e pelo complemento quaisquer bens e direitos.

Desse modo, para compreender o comportamento descrito na norma, é necessário assimilar o sentido preciso das partículas semânticas “transmissão *causa mortis*” e “quaisquer bens e direitos”. Ambas as expressões possuem significado jurídico arraigado no Direito Civil, motivo pelo qual abriremos agora um parêntesis para tratar de questão fundamental na hermenêutica tributária: a importação de institutos jurídicos civis.

Muito embora comporte divisões para fins didáticos e operacionais, o Direito é uno²⁶, havendo entre suas diferentes áreas uma vasta trama de interconexões. O texto constitucional, enquanto norma fundamental de validade do ordenamento²⁷, serve de repositório conceitual para todos os demais ramos, que por sua vez, servem-se uns aos outros como fonte de estruturas e definições jurídicas. Tal interpenetração ocorre inclusive entre aquelas que seriam as duas esferas mais polarizadas do Direito²⁸ – a pública e a privada -, o que torna indispensável uma interpretação sistemática das normas em todas as áreas jurídicas.

²⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1504. ISBN 978-85-02-21911-3. Versão digital da obra.

²⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1988, p. 155.

²⁸ HABERMAS, Jurgen. **Mudança estrutural da esfera pública**. Tradução: Flávio R. Kothe. 2ª ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 178.

Com efeito, institutos de outros ramos jurídicos são constantemente apropriados pelo Direito Tributário. Nesse sentido, é assente na doutrina o entendimento de que institutos jurídicos alienígenas podem sofrer transubstanciação²⁹ ao serem transpostos para o Direito Tributário, assumindo significados novos, esculpidos pelo legislador fiscal e por seus intérpretes. Não obstante, a transubstanciação - entendida no caso como alteração do conteúdo semântico de um instituto extraído de seu contexto original para o fiscal -, é exceção, e não regra. Especialmente no que tange ao Direito Civil a margem para transubstanciação de conceitos é muito reduzida, devendo ser preservada a natureza original do instituto civil importado³⁰:

Em suma, o instituto de direito privado é importado pelo direito tributário com a mesma configuração que lhe dá o direito privado, sem deformações nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o salário etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não a lei tributária que os importou.

Sob esse prisma, devem ser interpretados os artigos 109 e 110 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Feito esse adendo, retornamos agora à análise das partículas semânticas “transmissão *causa mortis*” e “quaisquer bens e direitos”, que informam o aspecto material do imposto sucessório.

Em direito civil, entende-se por transmissão a relação jurídica em que uma pessoa passa para a outra o domínio de bens ou direitos dos quais detenha titularidade. Todavia, o termo transmissão assume diferentes conotações conforme o contexto específico em que se encontre empregado. Quando o termo transmissão recebe a

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 33.

³⁰ Idem, p. 244.

qualificadora *causa mortis*, é revestido por um sentido jurídico técnico e específico. Com efeito, a expressão transmissão *causa mortis* remete ao fenômeno sucessório, conforme se depreende das redações dadas aos artigos 1.784 e 1.788 do Código Civil:

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

Art. 1.788. Morrendo a pessoa sem testamento, **transmite** a herança aos herdeiros legítimos; o mesmo ocorrerá quanto aos bens que não forem compreendidos no testamento; e subsiste a **sucessão** legítima se o testamento caducar, ou for julgado nulo. [grifos nossos]

No sentido em que aparece na regra-matriz do imposto sucessório, portanto, a expressão transmissão *causa mortis* significa transferência de relações jurídicas em virtude do fenômeno morte. Em outras palavras, a transmissão *causa mortis* é a própria sucessão hereditária, definida por Caio Mário³¹ como “modo de adquirir, a título universal ou singular, bens e direitos que passam de um sujeito que morre, aos que lhe sucedem, isto é, passam a ocupar a sua situação jurídica”.

Passemos então ao estudo da expressão “quaisquer bens e direitos”. A doutrina clássica de Sílvio Rodrigues³² vincula o conceito de bem ao binômio utilidade e raridade, sendo o conteúdo econômico sua marca mais distintiva. Partindo dessa definição de bem, o autor chega à noção patrimônio, entendido como o acervo de bens de uma pessoa, acrescido de suas relações jurídicas dotadas de valor econômico – conceito que abrange tanto os passivos quanto os ativos. Ao analisar o aspecto material do imposto sucessório, a expressão quaisquer bens e direitos deve ser entendida como o patrimônio do *de cujus*, que via de regra recebe o nome de herança:³³

Herança é o conjunto patrimonial transmitido *causa mortis*. Diz-se também acervo hereditário, massa ou monte. Numa especialização semântica, como equivalente a espólio, traduz a universalidade de coisas (*universitas rerum*), até que a sua individualização pela partilha determine os quinhões ou pagamentos dos herdeiros.

A sucessão pode ocorrer de duas formas: legal ou testamentária. Na primeira, também conhecida como *ab intestato*, a transmissão ocorre em estrita observância à lei

³¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 39. ISBN 978-85-309-5502-1. Versão digital da obra.

³² RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil: parte geral**. 34ª ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 115.

³³ PEREIRA. op. cit., p. 40

civil, que prevê de antemão os procedimentos a serem adotados e os herdeiros a serem beneficiados. Já na segunda hipótese, prevalece a vontade do *de cuius*, manifestada via testamento. Essa disposição de vontade não é total, visto que o testamento não pode dispor da legítima, que é a parte da herança destinada pela lei aos herdeiros necessários (cônjuge supérstite, descendentes e ascendentes). Há, porém, total liberdade de disposição quanto ao patrimônio restante.

Respeitados os limites da legítima, pode o testador designar um bem específico a uma pessoa determinada, mesmo que ela não faça parte do rol de herdeiros legais, constituindo assim um legado. Também classificado como sucessão a título singular, o legado difere-se da herança na medida em que há uma individuação de bens e de seus beneficiários (legatários), enquanto a herança preza pela universalidade do patrimônio e pelo tratamento indistinto dos herdeiros de mesma classe face à lei. Assim como a herança, o legado também se enquadra na expressão quaisquer bens e direitos, presente na regra-matriz do imposto sucessório.

2.3.2 - Aspecto Temporal

A sucessão hereditária rege-se pelo princípio *viventis nulla hereditas* (não existe herança de pessoa viva)³⁴. Rege-se também pelo princípio da *saisine héréditaire*, segundo o qual os bens daquele que morre passam imediatamente para a posse de seus parentes, sem a necessidade de qualquer formalidade. Como decorrência, podemos afirmar que falecimento do *de cuius* é o evento que abre a sucessão e confere o direito aos herdeiros – é a morte, portanto, o marco temporal de incidência do imposto sucessório.

A princípio, não haveria necessidade de buscar uma definição para a morte, uma vez que se trata de um fenômeno tão explícito em si mesmo que dispensaria maiores dilações. De fato, o Código Civil sequer traz um conceito fechado de morte natural, limitando-se a descrever seu principal efeito: o término da existência da pessoa humana³⁵.

³⁴ PEREIRA. op. cit., p.55

³⁵ CC, Art. 6º. A existência da pessoa natural termina com a morte; presume-se esta, quanto aos ausentes, nos casos em que a lei autoriza a abertura de sucessão definitiva.

Cabe à Medicina Legal cuidar da morte biológica, competindo ao Direito apenas o registro documental da Certidão de Óbito.

No entanto, o tratamento jurídico da morte adquire contornos de maior complexidade quando esbarra nas ficções criadas pelo Direito Civil. Por incrível pareça, há circunstâncias em que os efeitos da morte acabam tornando-se necessários, e não sendo possível a comprovação desta, cumpre à legislação supri-la por vias indiretas. É o que acontece quando as circunstâncias fáticas, aliadas ao transcurso do tempo, levam a crer que determinado indivíduo encontra-se morto, sendo necessário dar-se início aos trâmites sucessórios para estabilizar as relações jurídicas deixadas para trás. Surgem daí os institutos da ausência e da morte presumida.

Por ausência entende-se o desaparecimento de uma pessoa de seu domicílio sem que dela haja vestígios ou notícia, conforme definição do Código Civil³⁶. Tal situação jurídica não se equipara à morte, funcionando como estágio anterior à sua declaração. Por esse motivo, a ausência dá ensejo à abertura de sucessão provisória³⁷, mas não se qualifica como causa de sucessão hereditária propriamente dita, em virtude de seu caráter temporário.

O que se busca com a sucessão por ausência não é transferir definitivamente a titularidade das relações jurídicas, mas apenas estabilizá-las, permitindo que os sucessores as assumam enquanto o titular encontra-se afastado. Prova disso é que o próprio Código prevê a hipótese de retorno do ausente, devendo os herdeiros providenciar garantias da eventual restituição dos bens antes que possam imitir-se na posse destes³⁸.

Partindo do entendimento que a ausência não equivale à morte, parece-nos totalmente inconstitucional a tributação sobre a sucessão provisória, muito embora

³⁶ CC, Art. 22. Desaparecendo uma pessoa do seu domicílio sem dela haver notícia, se não houver deixado representante ou procurador a quem caiba administrar-lhe os bens, o juiz, a requerimento de qualquer interessado ou do Ministério Público, declarará a ausência, e nomear-lhe-á curador.

³⁷ CC, Art. 26. Decorrido um ano da arrecadação dos bens do ausente, ou, se ele deixou representante ou procurador, em se passando três anos, poderão os interessados requerer que se declare a ausência e se abra provisoriamente a sucessão.

³⁸ CC, Art. 30. Os herdeiros, para se imitirem na posse dos bens do ausente, darão garantias da restituição deles, mediante penhores ou hipotecas equivalentes aos quinhões respectivos.

encontre guarida em diversas legislações estaduais³⁹. Conforme exposto anteriormente, o critério material do imposto sucessório é transmitir, em razão da morte, quaisquer bens ou direitos. Ocorrendo a transmissão por qualquer outro motivo que não a morte, não há hipótese de incidência do imposto sucessório.

Considerando que também não se trata de doação, já que falta o elemento volitivo indispensável a esse tipo de negócio jurídico, a sucessão provisória tampouco se configura como hipótese de incidência do imposto sobre doação. Por mais que as leis estaduais prevejam a restituição do imposto em caso do retorno do ausente, isso não tem o condão de suprir a completa ausência de respaldo constitucional dessa modalidade de incidência.

Diferente é o caso da morte presumida, que pode ser atestada via ação declaratória quando o transcurso do tempo confere à ausência contornos definitivos⁴⁰. Nessa hipótese, não há distinção, para fins jurídicos, em relação à morte natural. Correta, portanto, a incidência do imposto sucessório, ratificada pelo enunciado da súmula nº 331 do STF: “é legítima a incidência do imposto de transmissão ‘causa mortis’ no inventário por morte presumida”.

O Código Civil prevê ainda hipóteses de morte presumida sem que se tenha sequer declarado a ausência antes. São apenas duas, encartadas no artigo 7º:

Art. 7º. Pode ser declarada a morte presumida, sem decretação de ausência:

I - se for extremamente provável a morte de quem estava em perigo de vida;

II - se alguém, desaparecido em campanha ou feito prisioneiro, não for encontrado até dois anos após o término da guerra.

Parágrafo único. A declaração da morte presumida, nesses casos, somente poderá ser requerida depois de esgotadas as buscas e averiguações, devendo a sentença fixar a data provável do falecimento.

³⁹ Exemplos de leis estaduais que oneram a sucessão provisória: Lei nº 3.804/06-DF (art.2º, inciso I); Lei nº 10.705/00-SP (art. 2º, inciso I); Lei nº 1.427/89-RJ (art. 18, inciso II); Lei nº 13.136/04-SC (art. 2º, §3º, inciso I).

⁴⁰ CC, Art. 37. Dez anos depois de passada em julgado a sentença que concede a abertura da sucessão provisória, poderão os interessados requerer a sucessão definitiva e o levantamento das cauções prestadas.

CC, Art. 38. Pode-se requerer a sucessão definitiva, também, provando-se que o ausente conta oitenta anos de idade, e que de cinco datam as últimas notícias dele.

A previsão do inciso I aplica-se às situações expressamente previstas no artigo 88 da Lei nº 6.015/1973 (Lei de Registros Públicos)⁴¹, além de outras equiparáveis, como acidentes de avião em que não tenham restado vestígios dos corpos e dos documentos da vítima. Já a disposição do inciso II, aplica-se mesmo fora de situações de guerra, servindo para permitir a sucessão definitiva de brasileiros que tenham desaparecido em missões de paz no exterior – a exemplo daquelas recentemente desempenhadas no Haiti⁴².

Havia ainda, em legislações mais arcaicas, a existência de outra morte ficta; a chamada morte civil. Consistia em uma espécie de pena acessória aplicada em caso de crimes graves. O delinquente era tratado em vida como se morto fosse: abriam sua sucessão definitiva e retiravam-lhe todos seus direitos civis e políticos⁴³. Evidentemente, tal modalidade de punição não é mais compatível com no Estado Democrático de Direito vigente no país, mas parte da doutrina defende que ainda existem traços da morte civil no parcialmente revogado Código Comercial e no Código Civil em vigor. É desta opinião Sílvio de Salvo Venosa:⁴⁴

Não temos também a denominada morte civil, embora haja resquício dela, por exemplo, no art. 157 do Código Comercial e no art. 1816 do atual Código Civil. Por esse dispositivo do Código Civil, os excluídos da herança por indignidade são considerados como se mortos fossem: seus descendentes herdam normalmente.

2.3.3 - Aspecto Espacial

Definir o aspecto espacial do imposto sucessório pode ser tarefa das mais complexas, em virtude do grau de incerteza que envolve o evento desencadeador da

⁴¹ Lei nº 6.015/1973, art. 88. Poderão os Juízes togados admitir justificação para o assento de óbito de pessoas desaparecidas em naufrágio, inundação, incêndio, terremoto ou qualquer outra catástrofe, quando estiver provada a sua presença no local do desastre e não for possível encontrar-se o cadáver para exame.

⁴² PEREIRA. op. cit., p. 57.

⁴³ Nas Ordenações Filipinas, cujas disposições penais vigoraram no Brasil até a edição do Código Penal de 1830, a morte civil aparece, por exemplo, como decorrência do crime previsto no título LII do Quinto Livro das Ordenações: “*Dos que falsificação sinal, ou sêllo del-Rey, ou outros sinaes authenticos, ou sêllos*”. Aquele que falsificasse selo de Desembargador, Cidade, Vila, Conselho, Tabelião ou Escrivão, seria punido com degredo perpétuo (espécie de exílio cominado com trabalhos forçados), devendo ser aberta sua sucessão definitiva. Caso o condenado não tivesse descendentes ou ascendentes legítimos, seus bens seriam destinados à Coroa. MENDES DE ALMEIDA, Candido (org.). **Código Phillipino ou Ordenações e Leis do Reino de Portugal Recopiladas por Mandado D’el-Rey D. Philippe I.** 14^aed. Rio de Janeiro: Typographia do Instituto Philomathico, 1870. p. 1202.

⁴⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil:** parte geral. 11^a ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 155.

hipótese de incidência – a morte. Para que se chegue a uma resposta, é necessário primeiro delinear as regras de competência do imposto, o que requer uma análise conjunta do texto constitucional, do CTN e dos dispositivos de Direito Civil que disciplinam a abertura da sucessão. O ponto de partida para esse cotejo é o art. 155, § 1º, incisos I, II, e III, da CF/88:

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

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

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

Com a leitura do dispositivo, percebe-se que o constituinte estabeleceu regras de competência diferenciadas em virtude da natureza dos bens em transmissão – se imóveis ou móveis. Na hipótese do *de cujus* ter seu inventário processado no exterior, ou lá possuir bens ou residência/domicílio, coube a lei complementar instituir a competência para o tributo – o que não foi feito até hoje, como será exposto mais adiante.

No que diz respeito à transmissão de bens imóveis, a competência do Estado de situação do bem imóvel já se encontrava prevista no art. 41 do CTN:

O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

O critério da situação do bem imóvel prevalece em relação a todos os outros – inclusive ao critério do local de abertura da sucessão. Isso significa dizer que se a sucessão for aberta no Rio de Janeiro, a competência para o recolhimento do imposto poderá ser da Bahia, por exemplo, desde que o bem imóvel em transmissão lá esteja localizado. No caso de imóveis situados entre dois Estados-membros, cada um deles recolherá o imposto proporcionalmente à área que se encontrar em seu território⁴⁵. Do ponto de vista da

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar apud FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 69.

política tributária, o critério do local de situação do bem parece ser de fato o mais acertado, pois atribui a receita ao Estado que arca com as despesas do imóvel e no qual estão localizados os registros e assentamentos deste⁴⁶.

Quanto aos bens móveis, ocorre o inverso: a competência para o recolhimento do imposto será, em regra, do Estado em que for processada a sucessão, independentemente de onde estiverem localizados os bens. Torna-se necessário, portanto, recorrer novamente ao Direito Civil para determinar o local de abertura da sucessão. A respeito, ensina Fabio Ulhoa Coelho⁴⁷:

Aplicando-se a lei brasileira, considera-se aberta a sucessão no lugar do último domicílio do falecido (C.C art. 1.785). O lugar da abertura da sucessão, contudo, tem implicações de ordem meramente processual, na definição da competência jurisdicional para processamento do inventário, em nada afetando os direitos sucessórios.

Quanto aos aspectos processuais mencionados pelo doutrinador, assim dispõe o art. 96 do CPC e seu parágrafo único:

Art. 96. O foro do domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade e todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

Parágrafo único. É, porém, competente o foro:

I - da situação dos bens, se o autor da herança não possuía domicílio certo;

II - do lugar em que ocorreu o óbito se o autor da herança não tinha domicílio certo e possuía bens em lugares diferentes.

Em síntese: o Estado competente para o imposto sucessório é, em regra, o do último domicílio do *de cuius*. Não possuindo este um domicílio certo, será competente o Estado de situação dos bens e, em estando os bens em Estados diferentes, o competente será aquele em que tiver ocorrido o óbito. Havendo multiplicidade de domicílios do *de cuius*, a sucessão poderá ser aberta onde for mais conveniente aos herdeiros ou no local em que se tenha dado a morte – conforme previsto no art. 32 do Código Civil⁴⁸.

⁴⁶ FERNANDES. op. cit., p. 70.

⁴⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil: família, sucessões**. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 405. ISBN 978-85-02-15961-7. Versão digital da obra.

⁴⁸ FERNANDES. op. cit., p. 86

Cabem ainda mais duas considerações acerca da competência para a tributação sobre bens móveis. A primeira é que deverá ser levado em conta o domicílio civil do *de cuius*, e não o fiscal, uma vez que é aquele, e não este, que determina os trâmites sucessórios. A outra é que, ocorrida a morte no exterior (fora as hipóteses previstas no art. 155, §1º, III, da CF/88), continua sendo aplicado o trâmite sucessório padrão. Ou seja, se o *de cuius* morrer em viagem a passeio, a sucessão será aberta no Estado de seu último domicílio no Brasil.

Muito mais complexa, entretanto, é a situação prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88. Após quase quatro décadas de vigência do texto constitucional, ainda não houve a edição da lei complementar acerca da tributação sobre espólios abertos no exterior, não existindo também no CTN qualquer orientação a respeito. Ante o silêncio do legislador, alguns Estados resolveram instituir a cobrança por conta própria. Foi o caso do Rio de Janeiro, cuja Lei nº 1.427/89 prevê em seu art. 9º, inciso III:

Art. 9.º No caso de transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, o imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro se nele tiver domicílio:

III - o herdeiro ou legatário, se a sucessão tiver sido processada no exterior;

Tal iniciativa não foi vista com bons olhos por parte da doutrina. Yves Gandra da Silva Martins é um dos que defendem a indispensabilidade da lei complementar⁴⁹:

Ora, no que diz respeito a bens móveis recebidos no exterior é de se considerar o próprio regime jurídico do país em que se deu a sucessão ou doação, o nível de incidência do imposto local, quem é o contribuinte ou responsável, se a herança ou doação implicará responsabilidades que ultrapassem o próprio valor do bem recebido, se o herdeiro ou donatário aceitou recebê-lo. Tudo deverá ser considerado pela legislação brasileira para se adotar ou não um tratamento compensatório.

Mais do que isto, caberá ao legislador complementar definir se o valor a ser oferecido à tributação pelo herdeiro ou donatário será líquido ou bruto, se sobre ele há direitos adquiridos livremente ou bens vinculados e indisponíveis, com ônus a serem assumidos pelos beneficiários, enfim, aspectos os mais variados, que dependem de uma única regulação nacional a ser seguida pelos diversos legisladores estaduais

[...] Sem lei complementar, portanto, não pode ser cobrado o imposto do art. 155, I, da CF (LGL\1988\3), nas hipóteses de seu § 1.º, III, em face da clara subordinação do legislador estadual à disciplina de norma nacional sistematizadora.

⁴⁹ MARTINS, Yves Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a confirmação do imposto de transmissão *causa mortis* e por doação de bens e recursos recebidos no exterior – inteligência do art. 155, § 1.º, III, da CF – opinião legal. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 49, p. 333-348, out. 2004.

Após todas essas considerações, podemos resumir o aspecto espacial do imposto sucessório, no caso das sucessões de bens móveis e imóveis localizados no Brasil, como sendo todo território de vigência da lei estadual instituidora do ITCMD. Quanto às sucessões abertas no exterior, ainda existe uma grande zona cinzenta, em virtude da morosidade do legislador em editar a Lei Complementar. Cabe à doutrina e à jurisprudência, portanto, a árdua tarefa de preencher as lacunas acerca do tema.

2.3.4 - Aspecto Pessoal

O aspecto pessoal da regra-matriz de incidência permite identificar os sujeitos envolvidos na obrigação tributária, que são, via de regra, um credor (sujeito ativo) e um devedor (sujeito passivo). A legislação costuma indicar expressamente a entidade federativa credora do tributo. Com o imposto sucessório não foi diferente: a CF/88 atribuiu exclusivamente aos Estados a competência para instituir o imposto, alçando-os, conseqüentemente, à posição de sujeitos ativos da relação. Nada impede, contudo, que a titularidade da exigência seja delegada a outro ente, como por exemplo aos Municípios⁵⁰ – muito embora essa conduta não tenha sido adotada por nenhum dos Estados da federação até o momento.

O sujeito passivo da obrigação jurídica pode ser entendido como⁵¹

[...] a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária nos nexos obrigacionais; e insusceptível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. Este elemento do vínculo ganha foros de determinação, igualmente, com o procedimento subsuntivo que a ocorrência do fato propicia.

É o sujeito passivo quem pratica o comportamento descrito na hipótese de incidência ou dele se beneficia. Há uma relação de pertinência lógica entre situação e pessoa⁵², que se manifesta pela externalização da capacidade contributiva. No imposto sucessório, essa relação ocorre de maneira reflexa: não há demonstração de capacidade

⁵⁰ FERNANDES. op. cit., p. 89.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p.266. ISBN 978-85-02-13205-4. Versão digital da obra.

⁵² AMARO. op. cit., p. 325.

contributiva no ato da transmissão em si – o que há, na verdade, é um acréscimo da capacidade contributiva dos herdeiros ou legatários após o recebimento do patrimônio.

Portanto são eles, herdeiros e legatários, que se beneficiam diretamente do fenômeno sucessório, assumindo assim o polo passivo da obrigação tributária. Isso fica evidente no parágrafo único do art. 35 do CTN, o qual dispõe que “nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”.

2.3.5 - Aspecto Quantitativo

O aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência informa a quantia exata devida pelo contribuinte, representando, portanto, a consequência direta da norma tributária na vida do cidadão. Trata-se do aspecto mais tangível do tributo, obtido pela conjugação de dois fatores: alíquota e a base de cálculo. No âmbito da sociedade moderna, sempre resulta em um valor pecuniário.

A base de cálculo, também referida por parte da doutrina como base imponible, é uma grandeza ínsita na hipótese de incidência, que permite mensurá-la; dimensioná-la. De acordo com Geraldo Ataliba⁵³:

Juridicamente, a base imponible é um atributo do aspecto material da h.i. [hipótese de incidência], mensurável de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura, ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i. [hipótese de incidência].

Por isso, Amílcar Falcão qualifica a base imponible como “verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência.

No imposto sucessório, essa grandeza consiste no valor venal dos bens e direitos transmitidos, conforme consta do art. 38 do CTN⁵⁴. Por valor venal, entende-se “o preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda, à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos” (HARADA, 2010, p. 438), valendo essa mesma lógica para os bens móveis.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 97.

⁵⁴ CTN, Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Esses valores devem ser informados em sede de Primeiras Declarações no processo de inventário ou arrolamento, conforme previsto nos arts. 993 e 1.036 do CPC⁵⁵, cabendo à Fazenda Pública, com base em seu cadastro imobiliário, informar o preço que atribui aos bens imóveis declarados⁵⁶.

Havendo discordância da Fazenda Pública em relação a algum valor do inventário ou arrolamento, ocorrerá a avaliação judicial dos bens, em conformidade com os arts. 1.003 e 1.007 do CPC⁵⁷. Uma vez emitido o laudo, será lavrado o termo de Declarações Finais e somente então o contador judicial procederá ao cálculo do imposto, que será homologado pelo juiz e repassado aos herdeiros ou legatários de acordo com o previsto nos arts. 1.009 a 1.012 do CPC⁵⁸.

⁵⁵ CPC, Art. 993. Dentro de 20 (vinte) dias, contados da data em que prestou o compromisso, fará o inventariante as primeiras declarações, das quais se lavrará termo circunstanciado. No termo, assinado pelo juiz, escrivão e inventariante, serão exarados

CPC, Art.1.036. Quando o valor dos bens do espólio for igual ou inferior a 2.000 (duas mil) Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, o inventário processar-se-á na forma de arrolamento, cabendo ao inventariante nomeado, independentemente da assinatura de termo de compromisso, apresentar, com suas declarações, a atribuição do valor dos bens do espólio e o plano da partilha.

⁵⁶ FERNANDES. op. cit., p. 94.

⁵⁷ CPC, Art. 1.003. Findo o prazo do art. 1.000, sem impugnação ou decidida a que houver sido oposta, o juiz nomeará um perito para avaliar os bens do espólio, se não houver na comarca avaliador judicial.

CPC, Art. 1.007. Sendo capazes todas as partes, não se procederá à avaliação, se a Fazenda Pública, intimada na forma do art. 237, I, concordar expressamente com o valor atribuído, nas primeiras declarações, aos bens do espólio.

⁵⁸ CPC, Art. 1.009. Entregue o laudo de avaliação, o juiz mandará que sobre ele se manifestem as partes no prazo de 10 (dez) dias, que correrá em cartório.

§ 1º Versando a impugnação sobre o valor dado pelo perito, o juiz a decidirá de plano, à vista do que constar dos autos.

§ 2º Julgando procedente a impugnação, determinará o juiz que o perito retifique a avaliação, observando os fundamentos da decisão.

CPC, Art. 1.010. O juiz mandará repetir a avaliação:

I - quando viciada por erro ou dolo do perito;

II - quando se verificar, posteriormente à avaliação, que os bens apresentam defeito que lhes diminui o valor.

CPC, Art. 1.011. Aceito o laudo ou resolvidas as impugnações suscitadas a seu respeito lavrar-se-á em seguida o termo de últimas declarações, no qual o inventariante poderá emendar, aditar ou completar as primeiras.

CPC, Art. 1.012. Ouvidas as partes sobre as últimas declarações no prazo comum de 10 (dez) dias, proceder-se-á ao cálculo do imposto.

É apenas com a chancela judicial, portanto, que a obrigação tributária se torna exigível, conforme enunciado da Súmula 114 do STF: “O Imposto de Transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo”. Importante ressaltar mais uma vez que a incidência ocorre sobre o quinhão hereditário, e não sobre o valor total da herança – algo que já foi abordado no tópico relativo à sujeição passiva.

Um ponto que ainda gera controvérsia diz respeito a qual dos valores deve ser considerado para o cálculo do imposto: aquele apurado na avaliação ou aquele constatado na abertura da sucessão. Melhor explicando: alguns bens sofrem rápida depreciação de valor com o passar do tempo, como é o caso dos veículos automotores. Outros, como os imóveis, seguem pela tendência contrária, valorizando-se com os anos. Certo é que da abertura da sucessão até a avaliação dos bens, o valor do patrimônio do *de cujus* pode sofrer oscilações substanciais.

Diante do impasse sobre qual dos valores adotar, veio a súmula 113 do STF: “O Imposto de Transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação”. Restaria pacificada a questão, não fosse a virada de entendimento adotada pelo STJ no julgamento do REsp. 15.071-0-RJ, de relatoria do Min. José Jesus Filho, em que se considerou o valor da abertura da sucessão como sendo o adequado para o cálculo do imposto⁵⁹. Todavia, a divergência entre os tribunais parece ter sido finalmente superada em 2004, em acórdão lavrado nos autos do REsp. 57.742-PR, no qual o STJ adere ao entendimento sumulado pelo STF.

Passemos agora ao tratamento da alíquota, que pode ser entendida como o fator que incide sobre a base de cálculo, representando a quota ou fração que deverá ser recolhida ao Estado em virtude da prática do comportamento descrito na hipótese de incidência. Aires Barreto nos traz a seguinte definição⁶⁰:

Alíquota, no plano de aplicação da lei, é o fato que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação pecuniária.

[...] Só no momento da aplicação da lei ao caso concreto é que se terá a transformação da incógnita matemática (valor venal, preço do serviço, valor da operação, valor da renda, da importação, etc.) em cifra; e só depois de conhecida esta, será possível obter concretamente a dívida tributária.

⁵⁹ FERNANDES. op. cit., p. 95

⁶⁰ BARRETO, Aires apud ATALIBA. op. cit., p. 102-103.

A doutrina classifica as alíquotas da seguinte forma⁶¹:

- a) *Ad valorem*: expressam-se em um valor percentual e incidem sobre base de cálculo medida em dinheiro (p. ex.: 5% do valor venal)
- b) Específicas: expressam-se em dinheiro e incidem sobre base de cálculo medida em grandeza não monetizada (p. ex.: R\$ 0,25 por Kg)
- c) Seletivas: variam inversamente de acordo com a essencialidade do bem – quanto menos essencial, maior a alíquota e vice-versa. A seletividade das alíquotas pode atender também a propósitos extrafiscais, como o controle do consumo de determinados produtos. É o caso da seletividade aplicada ao cigarro e às bebidas alcoólicas, que resulta em maiores alíquotas de ICMS e IPI.
- d) Proporcionais: incidem com a mesma porcentagem independentemente do valor da base de cálculo ou da capacidade econômica do contribuinte. Costumam ter efeito regressivo, uma vez que oneram mais pesadamente aqueles com menor renda.
- e) Progressivas: incidem com porcentagens maiores à medida em que aumenta o valor da base de cálculo. Adequam-se, portanto, à capacidade contributiva do sujeito passivo.

A alíquota do imposto sucessório é *ad valorem* e pode ser progressiva, muito embora a maciça maioria dos Estados adotem alíquotas proporcionais. Acerca da progressividade no ITCMD, serão expostos maiores detalhes no último tópico deste capítulo.

O art. 155, § 1º, inciso IV, da CF/88 estabeleceu que a alíquota máxima do ITCMD seria fixada pelo Senado. Com esse escopo foi editada a resolução nº 9/1992, cujos arts. 1º e 2º assim determinam:

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

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

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 256.

Quanto a essa delegação ao Senado, nos permitiremos fazer uma crítica no próximo tópico.

2.4 - Progressividade no imposto sucessório

Sabbag define progressividade da seguinte maneira⁶²:

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocado “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.

Parte da doutrina defende a possibilidade de alíquotas progressivas para o ITCMD, as quais seriam atreladas a dois fatores: o valor da herança e o grau de parentesco entre herdeiro e o *de cujus*. A respeito da progressividade pelo valor da herança, Petrônio Baptista de Araújo⁶³ argumenta que quanto maior a fortuna deixada, maior é o acréscimo de capacidade contributiva do herdeiro, logo nada mais correto do ponto de vista da justiça tributária do que uma incidência mais pesada do imposto.

Quanto à progressividade em razão do grau de parentesco, defende que parentes próximos, como filhos e cônjuges, exercem participação mais efetiva na formação do patrimônio por meio de seu suporte familiar, motivo pelo qual devem pagar alíquotas menores. Os parentes distantes, por sua vez, devem pagar alíquotas mais pesadas, em virtude de sua menor participação na vida do *de cujus*. A respeito dos dois critérios, observa Antônio Nicácio⁶⁴:

A diferenciação das taxas pela relação de parentesco é bastante antiga e aceita pela legislação universal. Como norma geral, as alíquotas são menores para os sucessores em linha reta – ascendentes e descendentes – e maiores para os colaterais e não parentes.

⁶² SABBAG. op. cit., p. 333.

⁶³ FERNANDES. op. cit., p. 10.

⁶⁴ NICÁCIO, op. cit., p. 37-38.

A progressividade das taxas em razão do valor da herança, se bem que não muito antiga, encontrou aceitação universal. Conforme bem diz SELIGMAN, quanto mais democrático o país, mais elevado o imposto sucessório.

Já Ricardo Lobo Torres argumenta que a resolução nº 9/92 do Senado Federal extrapolou a competência outorgada pela CF/88 ao dispor que “as alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”:

A norma estabelecida pelo Senado exhibe algumas inconstitucionalidades: desbordou da competência atribuída pela CF, que se restringe à fixação do teto, não estendendo à definição de princípios constitucionais, máxime o da progressividade; desrespeitou o princípio da personalização (art. 145 da CF), ao restringir a progressividade ao valor do quinhão, desconhecendo a posição pessoal do herdeiro na linha hereditária; discriminou entre os herdeiros e os legatários e donatários, reservando àqueles a incidência progressiva⁶⁵.

Não obstante, conforme se depreende do excerto acima, a resistência do doutrinador dá-se apenas quanto ao instrumento formal utilizado para instituir a progressividade, que na opinião dele não poderia ter sido uma Resolução do Senado. Quanto aos aspectos materiais da progressividade do ITCMD, Ricardo Lobo Torres também se mostra amplamente favorável, criticando inclusive o baixo limite de alíquota fixada pelo Senado⁶⁶:

Sob o aspecto prático, [a resolução do Senado] quase inviabilizou a progressividade, insuscetível de justa aplicação em patamar tão baixo (8%), quando se sabe que em alguns países as alíquotas máximas, para os quinhões de valor elevado, se situam entre 35% (para os filhos) e 70% (para os legatários). O imposto causa mortis, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que deve se afinar simultaneamente com os subprincípios da progressividade, que recomenda a elevação das alíquotas na medida em que aumentar o bolo tributável, e da personalização, que se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e *de cujus* na linha da sucessão.

Não obstante a relativa pacificação na doutrina, foi apenas em 2013 que a questão se assentou na jurisprudência, em virtude do julgamento do RE nº 562.045-RS, em que o Estado gaúcho pleiteava o direito de manter a progressividade de suas alíquotas.

⁶⁵ TORRES. op. cit., p. 385.

⁶⁶ Idem, p. 386.

A discussão no processo centrou-se basicamente em torno da interpretação dada ao § 1º do art. 145 da CF/88, *in verbis*:

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.

Tanto o Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, quanto o Ministro Marco Aurélio Mello, ficaram vencidos na posição de que o dispositivo supra só poderia ser aplicado aos impostos pessoais, não sendo extensível ao ITCMD, de caráter real. Todavia, prevaleceu o entendimento dos Ministros Eros Grau, Menezes Direito, Carmem Lúcia, Joaquim Barbosa, Carlos Ayres Britto, Ellen Gracie, Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello, no sentido de que a progressividade pode ser aplicada também a tributos reais por não haver incompatibilidade com a CF/88 nem afronta ao princípio da capacidade contributiva. Merece destaque trecho da fundamentação do voto proferido pelo Ministro Carlos Ayres Britto, bastante elucidativo para a questão:

É o que me basta para ajuizar que a expressão constitucional 'caráter pessoal' não é usada para classificar tributos, mas para exprimir que o tributo de natureza real não elimina o ingrediente da pessoalidade em sua abstrata conformação. Isso porque a relação jurídico-tributária é sempre entre sujeitos de direitos: o sujeito tributante e o sujeito tributado. E o fato é que o § 1º do art. 145 da CF contém recado explícito para o sujeito tributante: o recado de que o 'caráter pessoal' dos tributos é de ser levado em conta na oneração do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Com o que dita oneração fica adstrita à capacidade contributiva do sujeito tributado, sem o que não há justiça tributária, altaneira modalidade de justiça social. Justiça social-tributária, em verdade, que se faz mediante imposição fiscal mais expressiva aos detentores daquela capacidade contributiva de maior compleição.

Em palavras diferentes, mas com o mesmo sentido, estamos a lidar com imposição fiscal vetorialmente proporcional aos signos presuntivos de uma personalizada capacidade contributiva, porque somente assim é que se tem isonomia entre os contribuintes. Isonomia que é o próprio norte da ação do sujeito tributante, mesmo quando se trate de impostos reais. Isonomia também na atividade estatal de bem aquilatar a 'capacidade econômica do contribuinte' (trecho do § 1º do art. 145 da CF), atento ele ao visível elo entre função social da propriedade, justiça social-tributária e tratamento igualitário aos contribuintes que se achem em igualdade de situação.

Em um primeiro momento, a decisão representou uma vitória de Pirro: mesmo com o entendimento favorável do STF, obtido ao custo de anos de debate, a progressividade em relação ao tamanho da herança acabou não sendo aplicado por quase

nenhum dos estados da federação, que mantiveram suas alíquotas fixas⁶⁷. Todavia, pouco mais de dois anos após a publicação do acórdão, o Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei Estadual nº 14.741, de 24 de setembro de 2015, que incluiu novamente mecanismos progressivos em sua lei instituidora do ITCMD. Assim passou a dispor o art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/89:

Na transmissão “causa mortis”, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

Faixa	Valor do quinhão (em UFP-RS)		Alíquota
	Acima de	Até	
I	0	2.000	0%
II	2.000	10.000	3%
III	10.000	30.000	4%
IV	30.000	50.000	5%
V	50.000	-	6%

Portanto, considerando que uma Unidade Padrão Fiscal (UPF-RS) vale R\$ 15,4856⁶⁸, foram estabelecidas faixas de incidência progressiva que vão de R\$ 30.971,20 a R\$ 774.280,00. Tal diferenciação representa um grande avanço em termos de equidade tributária, uma vez que imputa aos herdeiros com pequeno acréscimo patrimonial uma alíquota mais branda do que a aplicada aos herdeiros de fortunas, os quais têm sua capacidade contributiva ampliada sobremaneira.

Todavia, do ponto de vista da justiça distributiva, qualquer arranjo que se restrinja ao teto de alíquota do Senado ainda será insuficiente. O limite de 8% impede que os grandes patrimônios em transmissão sejam atingidos a ponto de reduzir a concentração histórica de patrimônio no país. Para tanto, seria imprescindível também flexibilizar o teto da alíquota, o que acaba sendo inviável para os Estados em virtude da expressa delegação constitucional ao Senado para sua fixação.

A pergunta que inevitavelmente surge é: por que o controle da alíquota de um imposto de competência estadual foi delegado a uma casa legislativa da esfera federal? Parece-nos que a intenção do constituinte foi impedir que os Estados promovessem

⁶⁷ O próprio Estado do Rio Grande do Sul, autor da ação, havia retirado as alíquotas progressivas de sua legislação em 2009, antes mesmo do resultado do julgamento.

⁶⁸ Dados de 2015 da Secretaria de Fazenda do Rio Grande do Sul. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/site/MontaDuvidas.aspx?al=l_ind_upf> Acesso em: 4 nov. 2015.

reformas “socializantes” por meio de uma tributação mais pesada e progressiva sobre a herança. Tal receio soa como uma sequela do regime autoritário, cuja Constituição semântica de 1967/69 já trazia em seu art. 23, inciso I, § 2º, semelhante disposição:

O impôsto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.

A delegação ao Senado da competência para fixar o teto do ICMD constitui, a nosso ver, uma violação frontal ao princípio do Federalismo, além de uma afronta à autonomia dos Estados. Mais do que isso: nos parece um mecanismo de manutenção do status quo das concentrações de renda no Brasil e de proteção dos interesses de uma classe dominante.

Nesse sentido, a progressividade do ITCMD ainda se encontra incompleta. Primeiramente, porque não foi adotada, quanto ao valor da herança, em praticamente nenhum dos Estados da federação. Em segundo lugar, porque a alíquota máxima fixada pelo Senado é inócua em relação às grandes heranças e fere o princípio da autonomia dos entes federados. Esses dois pontos serão revisitados no capítulo seguinte.

Capítulo 3 – Imposto sucessório e desigualdade social

Conforme exposto no primeiro capítulo, a tributação desempenha atualmente funções que vão muito além da mera fiscalidade. Dentre essas funções, a que merece maior destaque é a distributiva, que possibilita ao Estado atuar como vetor de redução das disparidades sociais e econômicas. No decorrer deste capítulo, será abordado como a tributação, de uma forma geral, e o imposto sucessório, de uma forma específica, podem contribuir para a construção de uma sociedade mais igualitária.

3.1 - Matriz tributária brasileira como fator de manutenção da desigualdade

Podemos definir matriz tributária como o arranjo das diferentes fontes de arrecadação fiscal de um determinado Estado. A matriz tributária é capaz de dizer muito sobre um país: desde o peso que se dá a cada uma das funções da tributação, até o nível de transparência do governo para com seus cidadãos⁶⁹:

A relação entre o Estado Contemporâneo e a tributação é uma das questões merecedoras de estudos acurados, pois a matriz tributária de um determinado Estado “conta”, “espelha”, as relações econômicas, sociais, políticas e culturais de uma determinada sociedade.

De acordo com dados da Receita Federal⁷⁰, a carga tributária brasileira em 2014 representou 33,7% do PIB. Tal número assusta à primeira vista e acaba servindo para reforçar o coro dos 87% da população que consideram os impostos “elevados” ou “muito elevados”⁷¹. Todavia, se comparada com a dos demais países da OCDE, a carga tributária do Brasil encontra-se abaixo da média de 35% do PIB. Com efeito, as deficiências da

⁶⁹ GASSEN, Valcir; SILVA, Rafael Santos de Barros e. Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. **Revista Brasileira de Direito, IMED**, v. 7, n. 2, jul-dez 2011.

⁷⁰ BRASIL. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, DF, 2014. 49 p.

⁷¹ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE INDÚSTRIA – CNI. **Pesquisa CNI – IBOPE**: retratos da sociedade brasileira: qualidade no serviço público e tributação. Brasília, DF, mar. 2011. 36 p. Disponível em: <[http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/uploadAddress/Pesquisa%20CNI-IBOPE_tributos\[26663\].pdf](http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/uploadAddress/Pesquisa%20CNI-IBOPE_tributos[26663].pdf)> Acesso em: 5 nov. 2015.

matriz tributária brasileira devem-se muito mais à sua estruturação regressiva do que propriamente à carga dos tributos.

A tributação sobre consumo é a principal base de incidência da matriz tributária brasileira. Em 2014, representou 17,07% do PIB, sendo que a tributação sobre a renda e sobre a propriedade representaram apenas 6,03% e 1,4%, respectivamente – menos da metade, portanto, do que tributação sobre consumo sozinha. A distorção fica evidente quando esses dados são comparados à média dos países da OCDE, em que a tributação sobre consumo, renda e patrimônio corresponderam respectivamente a 11,05%, 11,07% e 1,09% dos PIBs médios em 2013⁷².

A prevalência da tributação sobre consumo implica em uma série de consequências negativas. Primeiramente, porque trata-se de modalidade indireta de tributação. Conforme introduzido no capítulo 1, os tributos indiretos repercutem na cadeia econômica e oneram o consumidor final em vez dos agentes produtores, ferindo assim o princípio da capacidade contributiva. Tributos indiretos também são mais difíceis de serem identificados e quantificados pelos contribuintes de fato, o que fere o princípio da transparência tributária e coloca o consumidor final em um estado de alienação quanto ao processo de arrecadação promovido pelo Estado. Tal situação foi atenuada, em tese, pela edição da Lei 12.741/12, cujo art. 1º prevê:

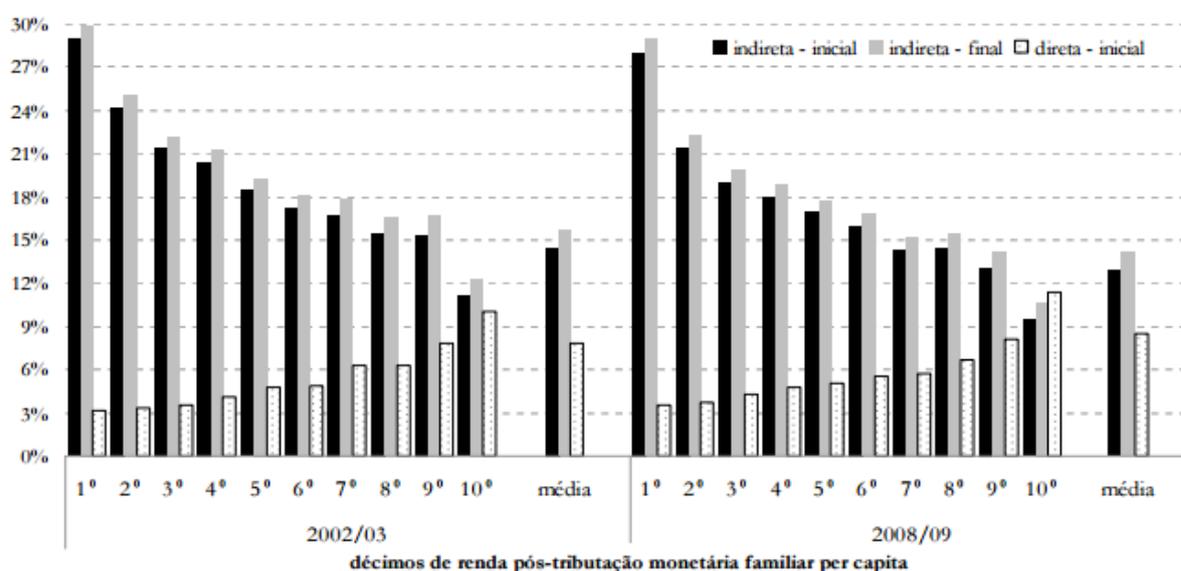
Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.

Ainda não é possível dizer se a lei está sendo de fato respeitada pelos comerciantes, dado que a medida provisória nº 649/14 autorizou o início da punição aos infratores apenas a partir deste ano de 2015. Ante a ausência de dados a respeito, o que temos observado por conta própria, de maneira empírica e superficial, é que os estabelecimentos de grande porte (como hipermercados) já parecem ter aderido ao sistema, mas os comércios menores (como padarias e restaurantes) ainda não. Resta saber se a fiscalização punitiva surtirá efeito.

⁷² BRASIL. Receita Federal. op.cit.

Outro aspecto negativo da tributação sobre consumo é o seu caráter fortemente regressivo, melhor entendido quando analisamos a tributação sobre bens essenciais, como alimentação, remédios e itens básicos de vestuário. Por mais que sejam consumidos por todas as camadas da sociedade, das mais pobres às mais ricas, tais produtos possuem uma alíquota fixa, o que faz com que a renda dos pobres seja proporcionalmente mais comprometida. Segundo dados do IPEA a tributação indireta em 2009 comprometeu cerca de 29% da renda dos 10% mais pobres, contra cerca de apenas 10% da renda dos 10% mais ricos. Considerando que a incidência da tributação direta ainda é muito baixa (cerca de 4% da renda na camada mais pobre e 11% na mais rica), o resultado que se tem é a regressividade da carga tributária total.

Essa configuração regressiva fica evidente no gráfico a seguir⁷³, que mostra a incidência de tributos indiretos sobre a renda familiar inicial e sobre a renda familiar final (descontados os tributos diretos), comparada com a incidência de tributos diretos sobre a renda familiar inicial:



Fonte: POFs 2002/03 e 2008/09 (microdados)

Passando para uma análise mais específica da composição da matriz é que se percebe o peso insignificante da tributação sobre herança nesse arranjo. Enquanto o ICMS, que é o imposto de maior impacto fiscal, representou 20,8% da arrecadação total

⁷³ BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. **Comunicados do IPEA**, n. 92, maio 2011, p.6.

em 2014, o ITCMD contribuiu com apenas 0,25%. Considerando que nesse valor está incluída a tributação sobre doações a título gratuito, a tributação sobre herança propriamente dita representa uma parcela ainda mais irrisória.

A OCDE condensou todos esses aspectos negativos em considerações finais ao estudo da matriz tributária brasileira⁷⁴:

As receitas derivadas de tributação indireta são relativamente altas no Brasil, comparado a outros países da OCDE. [...] A potencial progressividade do sistema tributário é reduzida pela combinação da pesada dependência de tributos indiretos, a baixa representatividade da tributação sobre a renda no total das receitas tributárias e o significativo peso das contribuições da seguridade social e sobre a folha de pagamento.

No mesmo tom foi o relatório do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social ao analisar os indicadores de equidade do sistema tributário nacional:

O sistema é injusto porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses, tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

A partir desses dois diagnósticos, e de tudo o mais exposto, é possível concluir que a regressividade da matriz tributária tem natureza dúplice. Há um componente econômico, facilmente revelado pelos dados da arrecadação, mas há também uma dimensão muito mais sutil, embora igualmente perversa, que é a da regressividade cognitiva. Esta, muito mais difícil de ser detectada, consiste na violência simbólica praticada contra os cidadãos ao se difundir a ilusão de que o país é sustentado pelos mais ricos – o que está longe de ser verdade⁷⁵:

Ou seja, temos um largo rol de pessoas que, por estarem submetidas à tributação indireta, contribuem "sem sentir" e, ainda por cima, acham que quem financia o país é a classe média e alta do Brasil, que por estarem "à mercê" da tributação direta, são os que "visivelmente" recolhem, mas que, na verdade, configuram-se apenas como a ponta do iceberg, pois a grande massa de arrecadação está abaixo desse oceano. A regressividade de nossa matriz tributária, assim, é um fato que está fora do horizonte de compreensão da

⁷⁴ OCDE. **Revenue statistics in latin america**. 2014.

⁷⁵ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. f. 145. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

população de nosso país. Esse é o retrato mal-feito e cruel da tributação Brasil, que, além de onerar mais quem menos pode pagar, contribui para essa má-formação da cidadania dos membros de nossa sociedade, que não possuem as condições mínimas de compreender as formas de financiamento das políticas estatais e reivindicar uma reordenação dos elementos que formam nossa matriz tributária a fins de torná-la mais condizente com um ideal de justiça social.

Não é exagero dizer, portanto, que a matriz tributária brasileira funciona como um vetor de manutenção do *status quo* social, contribuindo para a reprodução das desigualdades históricas que assolam o país.

3.2 - A tributação sobre herança como instrumento de justiça distributiva

O economista francês Thomas Piketty despontou como um dos nomes de maior destaque na comunidade acadêmica contemporânea ao trazer à tona um tema que já vinha há muito tempo perdendo espaço nos debates econômicos: a questão distributiva. Em sua obra mais famosa, o *Capital no Século XXI*, o economista analisa dados das principais economias do mundo e estabelece uma relação entre as rendas provenientes do retorno de capital (r) e a taxa de crescimento anual (g), chegando à conclusão de que se $r > g$, há concentração de renda.

Em outras palavras, o economista propõe que as sociedades se tornam mais desiguais à medida em que o acúmulo de capital passa a ser mais rentável do que todo o resto das atividades produtivas do país. Isso ocorre porque aqueles que já possuem riqueza acumulada começam a obter ganhos de produção ou especulação numa velocidade maior do que os que não a possuem, o que resulta na formação de um abismo entre o nível de renda dessas duas camadas com o decorrer do tempo.

Uma vez estabelecida essa premissa, fica evidente o enorme papel que a herança desempenha na manutenção da desigualdade social. Valendo-se das altas taxas de retorno de capital, os herdeiros (especialmente os de grandes fortunas) se posicionam rapidamente em um patamar de renda muito maior do que o restante da população. Piketty sintetiza a situação da seguinte maneira⁷⁶:

A desigualdade $r > g$ significa de certa forma que o passado tende a devorar o presente: as riquezas vindas do passado progridem automaticamente mais

⁷⁶ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. Edição digital: 2014. Rio de Janeiro: Intrínseca, p. 684. ISBN 978-85-8057-582-8.

rápido – sem que seja necessário trabalhar – do que as riquezas produzidas pelo trabalho, a partir das quais é possível poupar. De maneira quase inescapável, isso tende a gerar uma importância desproporcional e duradoura das desigualdades criadas no passado e, portanto, das heranças.

Na esteira dos estudos conduzidos por Pikety, Marcelo Medeiros trabalhou a questão distributiva brasileira a partir da perspectiva da renda, cruzando os dados do Censo 2010 com a Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) de 2010. A conclusão obtida é que a concentração de renda nas elites influencia desproporcionalmente na composição da desigualdade no Brasil, principalmente devido à enorme concentração no topo das elites definidas por ele como ocupacionais (pessoas que exercem as atividades mais bem remuneradas) e educacionais (pessoas mais bem capacitadas profissionalmente).

O topo da elite ocupacional é formado pela classe dos empregadores, que embora não represente sequer 1,4% da população total, contribui para 12,7% de toda a desigualdade medida pelo índice de Gini⁷⁷. Já o topo da elite educacional é formado por indivíduos assalariados com graduação em medicina, direito, engenharia, ciência da computação, ciências da produção, construção e arquitetura, ou que detenham mestrado completo e doutorado completo em quaisquer áreas. Esse grupo possui cinquenta vezes mais chances de pertencer ao 1% mais rico do país, e por mais que só represente 2,5% da população total, contribui com 22,1% de toda desigualdade⁷⁸.

Juntos, portanto, os dois segmentos somam menos de 4% da população total, mas representam quase 35% da desigualdade medida no índice de Gini⁷⁹:

Em seu conjunto, esses resultados sugerem que os estudos brasileiros baseados em pesquisas amostrais vinham subestimando o papel das elites na desigualdade, mesmo aqueles que haviam dado atenção específica ao assunto. Ao subestimar as rendas concentradas no topo da distribuição, o Censo 2010 subestima também o papel dos empregadores e da educação de elite na desigualdade do país e, conseqüentemente, tende a traçar um quadro mais simples e meritocrático da sociedade, o que pode levar a superestimar o papel que reformas educacionais mais simples e de menor alcance e custo podem ter na promoção da igualdade.

⁷⁷ GALVÃO, Juliana de Castro; MEDEIROS, Marcelo; NAZARENO, Luísa. **A composição da desigualdade no Brasil – conciliando o Censo 2010 e o dados do imposto de renda**. Brasília, DF: IPEA, 2015, p. 23.

⁷⁸ Idem, p.19

⁷⁹ Ibidem, p. 31.

Analisando em conjunto as abordagens de Piketty e Marcelo Medeiros, é possível afirmar que a desigualdade possui basicamente de duas naturezas: em função do trabalho (gerada principalmente pelas elites educacionais e ocupacionais) e em função do acúmulo de capital. Essa informação é crucial para a formulação de políticas públicas de enfrentamento.

Há, por exemplo, um clamor da parcela mais conservadora da sociedade para que a desigualdade seja enfrentada apenas com investimentos em educação, por se tratar de uma via mais “meritocrática”. Porém, conforme frisado acima por Marcelo Medeiros, uma reforma educacional de menor alcance não seria suficiente para reverter os atuais níveis de concentração – algo possível apenas com uma reestruturação profunda do sistema. O problema é que além de economicamente dispendiosa e politicamente complexa, tal reestruturação levaria décadas para surtir efeitos e praticamente não atingiria a desigualdade provocada pela concentração de capital. Acontece que a desigualdade do capital é muito mais intensa do que a desigualdade do trabalho⁸⁰:

[...] a participação dos 10% dos indivíduos que recebem as rendas do trabalho mais elevadas costuma ser de 25-30% do total das rendas do trabalho, enquanto a participação dos 10% dos indivíduos que detêm o patrimônio mais alto é sempre superior a 50% do total da riqueza, chegando às vezes a 90% em algumas sociedades. Talvez ainda mais marcante, os 50% mais mal pagos recebem uma parte considerável do total das rendas do trabalho (geralmente entre um quarto e um terço, mais ou menos tanto quanto os 10% mais bem pagos), enquanto os 50% mais pobres de patrimônio não possuem nada – ou quase nada (sempre menos de 10% do patrimônio total e em geral menos de 5% ou dez vezes menos do que os 10% mais ricos). A desigualdade em relação ao trabalho é com frequência mais suave, moderada e razoável (ao menos até onde a desigualdade pode ser considerada razoável – veremos que essa questão não deve ser exagerada. Já a desigualdade do capital é sempre extrema.

Portanto, embora indispensáveis, os investimentos em educação não bastam para que se construa uma sociedade mais igualitária – é necessário também promover medidas distributivas mais diretas. A principal solução apontada por Piketty nesse sentido é a tributação progressiva diretamente no foco da concentração patrimonial⁸¹:

[...] a recente evolução da distribuição de riquezas, com um crescimento das maiores fortunas mundiais mais de três vezes mais rápido do que o aumento da média dos patrimônios e rendas ao longo do período 1987-2013 (6-7% ao

⁸⁰ PIKETTY. op. cit., p. 445.

⁸¹ PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução: André Telles. Edição digital: 2015. Rio de Janeiro: Intrínseca, p. 104. ISBN 978-85-8057-649-8.

ano contra 1,5%-2% ao ano), sugere que só um imposto progressivo sobre o capital poderia permitir a regulação dessa dinâmica desigualitária e a produção de mais transparência democrática e estatística sobre essas evoluções [Piketty, 2014, capítulo 12]. As evoluções recentes referentes a importância global dos patrimônios em relação às rendas e o surgimento de uma nova forma de sociedade patrimonial também apontam nessa direção [Piketty, 2001; Piketty e Saez, 2013; Piketty e Zucman, 2014].

Piketty propõe, com base nas ideias acima, a implementação de um imposto geral sobre a riqueza, com o objetivo de gerar uma transferência fixa de receita fluindo dos mais ricos para os mais pobres. Esta receita seria administrada pelo Estado até que cada cidadão atingisse a idade adulta, quando seria repassada na forma de um cheque-investimento a ser aplicado conforme melhor parecesse a cada um.

A criação de um imposto do tipo chega a soar utópica dentro do contexto sócio-político do Brasil, cuja população mais conservadora apresenta resistência até mesmo aos mecanismos mais elementares de justiça distributiva, como o programa Bolsa Família. Entretanto, já existem no ordenamento brasileiro dois impostos que se enquadram nas principais características do tributo sobre patrimônio idealizado por Piketty (transparência, universalidade e eficiência) e poderiam ser utilizados como instrumentos de taxaço redistributiva: o IGF e o ITCMD.

O Imposto sobre grandes fortunas, até o momento, só existe enquanto previsão constitucional⁸², posto que não foi implementado por nenhum dos governos que assumiram o país desde a promulgação da CF/88. Segundo análise do economista Amir Khair⁸³ com base nos índices de distribuição do patrimônio por faixa de renda no ano de 2000, uma alíquota de 1% de IGF sobre os patrimônios acima de um milhão de reais poderia ter gerado, à época, uma receita anual de R\$ 22,3 bilhões de reais, com projeção para até R\$ 100 bilhões anuais.

Houve grande expectativa de que o IGF seria finalmente regulamentado na primeira gestão do presidente Lula, o que acabou não acontecendo – e não há indícios de que acontecerá tão cedo. Desse modo, por mais que o IGF se apresente como um potente mecanismo de redistribuição patrimonial, a resistência da nossa classe política em

⁸² cf. CF/88, art. 153, inciso VII.

⁸³ KHAIR, Amir. **Imposto sobre grandes fortunas (IGF)**. Disponível em <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>. Acesso: 20 nov. 2015.

instituí-lo não permite, por ora, considerá-lo como opção. O ITCMD resta, portanto, como a alternativa mais viável para promover a taxaço redistributiva sobre patrimônio concebida por Piketty. De fato, o próprio Piketty atesta a relevância histórica da tributação progressiva sobre herança para reduzir a concentração de capital⁸⁴:

Com efeito, o impacto do imposto progressivo sobre a renda (criado em 1914) e do imposto progressivo sobre as heranças (criado em 1901) na acumulação e na transmissão de patrimônios importantes parece ter evitado o retorno às sociedades rentistas do século XIX. Se as sociedades contemporâneas tornaram-se sociedades de executivos, isto é, sociedades cujo topo da distribuição é dominado por indivíduos que vivem sobretudo das rendas do trabalho (e não mais por aqueles que viviam principalmente das rendas de um capital acumulado no passado), tal reviravolta foi causada acima de tudo por essas circunstâncias históricas e instituições específicas.

Uma série de razões fazem com que a tributação sobre herança seja uma das maneiras mais adotadas de se tributar o patrimônio. Existe, por exemplo, um forte elemento de justificação social. Acredita-se que o recebimento de grandes fortunas tende a levar os herdeiros ao ócio produtivo – assim, ao atenuar as concentrações patrimoniais historicamente perpetuadas pelo fenômeno sucessório, a tributação sobre heranças estimula os herdeiros a ingressar no mercado, o que é visto com bons olhos pela sociedade.

Há também a questão da eficácia arrecadatória, que se deve a duas características do imposto. A primeira delas é que o evento que desencadeia o fato gerador (a morte) é facilmente auferível, graças a seu registro em documento público (certidão de óbito). A outra é que o recolhimento do imposto é condição para que os herdeiros possam tornar-se proprietários dos bens, devendo ocorrer de forma antecipada – o que contribui indiscutivelmente para a eficácia da arrecadação.

Entretanto, para que possa surtir o efeito esperado, o ITCMD precisa passar por alguns ajustes em sua mecânica de incidência. O mais importante deles diz respeito à progressividade, cuja legalidade foi reconhecida em acertada decisão do STF, já abordada no capítulo anterior. É indispensável que a progressividade das alíquotas seja adotada em todos os estados da federação; tanto em relação ao valor do patrimônio quanto ao grau de parentesco.

⁸⁴ PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução: André Telles. Edição digital: 2015. Rio de Janeiro: Intrínseca, p. 40. ISBN 978-85-8057-649-8.

O outro ajuste a ser feito diz respeito ao teto da alíquota, que atualmente encontra-se restrito a 8%. Conforme também exposto no capítulo 2, a progressividade das alíquotas só se torna completa se houver uma flexibilização dos limites máximos das alíquotas, permitindo assim que a capacidade contributiva dos grandes herdeiros seja plenamente atingida.

Conclusão

A transmissão de patrimônio entre as gerações é um dos vetores de manutenção da desigualdade, conforme restou demonstrado em estudos como o do francês Thomas Piketty e do brasileiro Marcelo Medeiros. As pessoas que recebem grandes heranças possuem maior capacidade para multiplicar seu capital se comparadas àquelas que não possuem patrimônio acumulado, o que gera um agravamento nas disparidades de renda.

O imposto sucessório se mostra como uma medida eficaz para combater esse quadro, desde que implementado com um caráter fortemente extrafiscal, voltado para a função distributiva da tributação. Para isso, é necessário que sejam aplicadas alíquotas progressivas e substanciais, com tetos elásticos que acompanhem a dimensão dos patrimônios transmitidos.

No que tange à alíquota do imposto, acreditamos que a fixação de seu teto não deva ser feita pelo Senado, mas sim pelos próprios Estados. Os governos estaduais possuem maior capacidade para assimilar as peculiaridades regionais e refleti-las na construção de uma política tributária mais condizente com a realidade de sua população.

Importante ressaltar que essas considerações não se tratam de uma defesa cega ao aumento de impostos. Longe disso: a atual carga tributária brasileira já é suficientemente pesada; ainda mais se considerarmos que, devido à sua atual configuração, muito pouco do que se arrecada é revertido em melhorias substanciais para a população.

O que se propõe, portanto, é uma reestruturação da matriz tributária brasileira, orientada à satisfação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Nesse sentido, é necessário reforçar a incidência de alguns impostos para que se possa aliviar na de outros, mantendo assim o equilíbrio fiscal do país.

Nesse processo de reestruturação da matriz tributária, é necessário tomar como norte a seletividade e a progressividade dos tributos. A arrecadação estatal deve onerar com mais rigor aqueles com maior capacidade econômica, de modo que os de menor capacidade não tenham sua subsistência ameaçada. Portanto, não basta reformular apenas a tributação sobre herança: é necessário rever o sistema inteiro, retirando-se o peso da tributação sobre o consumo e passando para a tributação progressiva da renda e do patrimônio.

A construção de uma sociedade mais igualitária passa necessariamente por de uma matriz tributária justa, eficiente e funcional. Apenas assim o pagamento de tributos deixará de ser um fardo nas costas da população e passará à condição de verdadeiro exercício da cidadania.

Referências Bibliográficas:

ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2ª ed. Laham: Madison Books, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. **Comunicados do IPEA**, n. 92, maio 2011.

BRASIL. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, DF, 2014. 49 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ISBN 978-85-02-16222-8. Versão digital da obra.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. ISBN 978-85-02-13205-4. Versão digital da obra.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil: família, sucessões**. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. ISBN 978-85-02-15961-7. Versão digital da obra.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE INDÚSTRIA – CNI. **Pesquisa CNI – IBOPE: retratos da sociedade brasileira: qualidade no serviço público e tributação**. Brasília, DF, mar. 2011. 36 p. Disponível em: <[http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto//uploadAddress/Pesquisa%20CNI-IBOPE_tributos\[26663\].pdf](http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto//uploadAddress/Pesquisa%20CNI-IBOPE_tributos[26663].pdf)> Acesso em: 5 nov. 2015.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166 f. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FILIPPI, Eduardo Ernesto. **Reforma agrária**: experiências internacionais de reordenamento agrário e a evolução da questão da terra no Brasil. Porto Alegre: UFRGS Editora, 2005. 94 f. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/pgdr/arquivos/504.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2015.

GALVÃO, Juliana de Castro; MEDEIROS, Marcelo; NAZARENO, Luísa. **A composição da desigualdade no Brasil – conciliando o Censo 2010 e o dados do imposto de renda**. Brasília, DF: IPEA, 2015. 33 p.

GASSEN, Valcir; SILVA, Rafael Santos de Barros e. Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. **Revista Brasileira de Direito, IMED**, v. 7, n. 2, jul-dez 2011.

HABERMAS, Jürgen. **Mudança estrutural da esfera pública**. Tradução: Flávio R. Kothe. 2ª ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HARADA, Kyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1988.

KHAIR, Amir. **Imposto sobre grandes fortunas (IGF)**. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>. Acesso: 20 nov. 2015.

MARTINS, Yves Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a confirmação do imposto de transmissão *causa mortis* e por doação de bens e recursos recebidos no exterior – inteligência do art. 155, § 1.º, III, da CF – opinião legal. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 49, p. 333-348, out. 2004.

MENDES DE ALMEIDA, Candido (org.). **Código Phillipino ou Ordenações e Leis do Reino de Portugal Recopiladas por Mandado D'el-Rey D. Philippe I**. 14ªed. Rio de Janeiro: Typographia do Instituto Philomathico, 1870.

MENDONÇA, Alfredo Gaspar de Oliveira. **Aspectos do impôsto sucessório**. Maceió, 1953.

NICÁCIO, Antônio. **Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”**. Rio de Janeiro: Alba, 1959.

OCDE. **Revenue statistics in latin america**. 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6ª ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. ISBN 978-85- 7348-165-0. Versão digital da obra.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Direito das Sucessões**. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. ISBN 978-85-309-5502-1. Versão digital da obra.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução: André Telles. Edição digital: 2015. Rio de Janeiro: Intrínseca, p. 104. ISBN 978-85-8057-649-8.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. Edição digital: 2014. Rio de Janeiro: Intrínseca. ISBN 978-85-8057-582-8.

PIRAÍNO, Adriana. O Imposto de Transmissão de Bens Causa Mortis. **Doutrinas essenciais de Direito Tributário**, São Paulo, v. 4, p. 25-62, fev. 2011.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil: parte geral**. 34ª ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. ISBN 978-85-02-21911-3. Versão digital da obra.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. 11ªed. São Paulo: Atlas, 2011.