



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito

João de Freitas Machado Neto

**TRIBUTAÇÃO SOBRE A HERANÇA:
A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A
TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO**

Brasília

2015

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

João de Freitas Machado Neto

**TRIBUTAÇÃO SOBRE A HERANÇA:
A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A
TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito
pela Universidade de Brasília – UnB.
Orientador: Professor 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: MACHADO NETO, João de Freitas.

Título: Tributação sobre a herança: A progressividade do Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação.

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

Data da defesa: 01.07.2015

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Professor Valcir Gassen (Orientador)

Professor Guilherme Pereira Dolabella Bicalho

Professor Pedro Júlio Sales D'Araújo

Alberto Emanuel Albertin Malta

*À minha família,
meu zéfiro e alento.*

AGRADECIMENTOS

É indispensável expressar a minha gratidão a todos aqueles que contribuíram para a realização deste trabalho, de forma direta e indireta e que são igualmente responsáveis pelo sucesso de sua concretização. Mais do que uma monografia, este trabalho simboliza a culminação de toda uma fase de vida que se iniciou com o ingresso na Universidade de Brasília.

À minha família, sem a qual nada seria possível e a rocha-matriz de tudo que construí. Aos meus pais, Francisco e Maria e à minha irmã, Luciane, por toda a paciência e atenção.

A Inês e Genésio Júnior e suas respectivas famílias, por toda a assistência e consideração na minha mudança para Brasília.

A todos os meus caros amigos e também aos colegas de turma, que foram parte do verdadeiro aprendizado proporcionado pelo curso, em especial Anthony e Guilherme, com quem morei e dividi a convivência diária.

Aos meus professores, colegas e funcionários da Faculdade de Direito, pelo conhecimento proporcionado, em especial o Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário, cujas discussões e remissões auxiliaram profundamente na delimitação e formulação desta monografia.

Ao meu professor orientador e demais membros da banca examinadora, pelas sugestões e contribuições ao aprimoramento do que escrevi.

Que o laconismo não se confunda com apatia, pois o que é breve em palavras se manifesta na sinceridade e plenitude do mais sincero agradecimento.

RESUMO

O imposto sucessório possui estreita relação com as condições socioeconômicas intergeracionais e as desigualdades transmitidas. A configuração da matriz tributária reflete o que se deseja ser efetivamente tributado e molda a base tributária, potencialmente mais regressiva quando incidente sobre o consumo e progressiva quando incidente no patrimônio e renda. No Brasil, o imposto de transmissão *causa mortis* e doação ainda possui pouca expressividade, com alíquotas máximas fixadas em 8% pelo Senado Federal. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal admitiu a constitucionalidade das alíquotas progressivas para este imposto, um primeiro passo para questionar e se discutir o patrimonialismo histórico que auxiliou na construção das intensas desigualdades que assolam o país e enfraquecem sua democracia. Com foco no ITCMD, se explora como a concretização do princípio da capacidade contributiva por meio da progressividade de alíquotas é um meio eficaz de se amenizar a perpetuação de desigualdades hereditárias.

Palavras-chave: Direito Tributário – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD – capacidade contributiva – progressividade de alíquotas – meritocracia – equidade fiscal – distribuição – desigualdade.

ABSTRACT

The inheritance tax has a close relationship to the socioeconomic and intergenerational circumstances and the transmitted inequality. The tax code's setup reflects what it is desired to be taxed and shapes the tax base, potentially more regressive when focused on the consumption and more progressive when focused on property and income. In Brazil, the “*imposto sobre transmissão causa mortis e doação*”, its united inheritance and gift tax, still has low expressiveness, having max rate fixed in 8% by the Federal Senate. However, the Brazilian Supreme Cort has admitted the admitted the constitutionality of progressive rates for the inheritance tax, a first step towards questioning and debating the heavy historical patrimonialism in the country, which helped building the intense inequalities that scour the country and enfeebles its democracy. Focused on the ITCMD, the acronym for the brazilian inheritance tax, this work explores how the concretion of the ability to pay principle by means of progressive rates is an effective way to ease the perpetuation of hereditary inequalities.

Key words: Tax Law – *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação* – ITCMD – ability to pay – progressive tax rates – meritocracy – fiscal equity – distribution – inequality.

Índice de siglas

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis <i>inter vivos</i>
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1. O Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal Brasileira de 1988.....	15
1.1 Impostos: características e classificações.....	16
1.2 Princípios do Direito Tributário.....	19
1.2.1 Princípio da igualdade tributária.....	20
1.2.2 Princípio da vedação ao confisco.....	21
1.2.3 Princípio da capacidade contributiva.....	23
1.3 A matriz tributária brasileira.....	25
1.4 Propósitos de uma matriz tributária.....	28
2. A tutela jurídica do Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação.....	31
2.1. A herança e transmissão do patrimônio em vida.....	31
2.2. Panorama histórico da tributação <i>causa mortis</i> no Brasil.....	32
2.3 O ITCMD no Sistema Tributário Nacional.....	35
2.3.1 Competência tributária.....	35
2.3.2 Aspecto pessoal.....	36
2.3.3 Aspecto temporal.....	38
2.3.4 Aspecto espacial.....	39
2.3.5 Aspecto material.....	40
2.3.5.1 Base de cálculo.....	42
2.3.5.2 Alíquota.....	43

2.4 O tributo sobre a herança no Direito comparado.....	47
2.5 Tributar herança é confisco? A condição pós-tributária da propriedade.....	50
3. Progressividade e distribuição.....	53
3.1. Progressividade, proporcionalidade e diferenciação de alíquotas.....	53
3.2. O RE 562.045/RS e a progressividade do ITCMD.....	55
3.3. Competência tributária e implementação da progressividade.....	58
3.4. Eficiência da tributação sobre herança.....	59
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	68

INTRODUÇÃO

“But in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes”¹.
(Benjamin Franklin)

A tributação é uma velha companheira das sociedades humanas, mudando de forma, propósito e fundamentação ao longo das eras. De uma demonstração de respeito e símbolo de dominação decorrente da vontade do soberano nas eras antigas à exação com o propósito de atender aos gastos públicos com fundamento na lei e na expressão da vontade coletiva², foi e é objeto de infindáveis considerações jurídicas, políticas, sociais, econômicas e até mesmo teológicas.

Como herança pode ser entendida como tudo aquilo que recebemos dos nossos antepassados, desde o material genético, costumes e educação até o conjunto de bens e direitos que nos é transmitido em virtude do falecimento. Construir um patrimônio que permita melhores condições de vida para as gerações futuras e que proteja a família tem origem remota na civilização humana em toda sua pluralidade de formas e manifestações e uma relação íntima com a consagração da propriedade privada.

A tributação sobre herança e doações é o encontro de dois mundos. É um tributo antiquíssimo e lida fundamentalmente com um fato inexorável: a morte. Lida também com as relações humanas, tanto de ascendentes e descendentes de sangue quanto aqueles que assim se consideram por profundos laços afetivos e de consideração, por isso sendo sujeita a inúmeras considerações emotivas, oriundas das peças mais fundamentais de nossa psique.

Tributar as formas de transmissão gratuita do patrimônio é uma receita inevitável assim como a morte, apesar de ter sua ocorrência incerta, o que limita sua posição como uma fonte estável que permita um planejamento orçamentário. Por outro lado, este imposto possui uma função mais profunda paralela à fiscalidade.

¹ “Nesse mundo nada pode ser dito como certo, exceto a morte e os impostos”, em carta para Jean-Baptiste Leroy (1789). Tradução livre feita pelo autor.

² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 37 a 39.

O pilar central da Democracia contemporânea é possivelmente a igualdade de todos e na atual conjuntura econômica, a afluência de recursos monetários e patrimoniais afetam os prospectos individuais para um projeto de vida e seus resultados neste. Além disso, é evidente que a universalidade de recursos é limitada e sua distribuição ocupa uma larga área de conhecimento humano.

Uma desigualdade exagerada e integralmente transmitida entre as gerações é injusta e fragiliza o sistema democrático e a prosperidade econômica. É desejável que existam meios de atenuar situações extremas e desestabilizadores em questões de desigualdade, ao passo que promovam uma redistribuição eficiente e justa.

O Brasil é um país notório por sua intensa desigualdade, contrastante com seu enorme produto econômico, enraizando crises de segurança pública, saúde e acesso a direitos fundamentais. A temática da desigualdade interessa não somente a juristas, economistas, sociólogos; é uma questão de interesse de todos os cidadãos brasileiros. No Sistema Tributário Nacional temos o ITCMD, que é o Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos a eles relativos, vértice de um dos debates acerca da desigualdade.

O propósito dessa monografia é expor algumas das questões que envolvem o potencial redistributivo do ITCMD, com foco na técnica da progressividade de alíquotas, por muitos anos controversa e julgada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em 2013. No mais, tem como objetivo tecer uma consideração sobre a possibilidade deste imposto estadual de promover a equidade na sociedade brasileira, além de aproximar a questão para os estudiosos do direito que não têm o foco de sua atuação na área tributária.

O primeiro capítulo trata da delineação tributária geral do tema, abordando alguns dos princípios constitucionais gerais e tributários que balizam a fundamentação deste trabalho e ilustrando a configuração da matriz tributária brasileira e como sua construção contribui no estabelecimento da desigualdade tão presente em nosso país.

Em sequência, será delineado o tema específico, que é o imposto de transmissão *causa mortis*, o ITCMD. A trajetória histórica dos impostos sucessórios na legislação brasileira, os aspectos que compõem o dito imposto em sua forma atual, a situação do imposto sobre a herança nos ordenamentos jurídicos estrangeiros e a relação da tributação com o patrimônio transmitido entre as gerações serão todos alvos do segundo capítulo.

Já o terceiro capítulo se ocupará de integrar o ITCMD no debate constante acerca da questão da desigualdade e distribuição em um contexto interdisciplinar. Este capítulo se ocupará de montar como funciona a técnica da progressividade tributária, sua aplicabilidade nas alíquotas do imposto de transmissão *causa mortis* e doação e um julgado do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

O que guiou a construção da primeira linha desta introdução ao último parágrafo da conclusão foi um questionamento que surge quando o tópico da desigualdade é levantado no contexto tributário: fala-se de rendas, consumo, progressividade e regressividade. E o legado intergeracional, como ele pode afetar o estabelecimento do *status quo* e de certas injustiças? A progressividade na tributação da herança como meio eficaz de se construir a equidade é uma das indagações que se propõe responder.

1. O Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal Brasileira de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagrou, no Capítulo I do seu Título VI o que se denomina Sistema Tributário Nacional, compreendido nos seus artigos 145 a 162. Este apanhado de artigos delinea os elementos gerais da tributação no Brasil: espécies tributárias, competência tributária e repartição de receitas.

Em consonância com a Constituição Federal Brasileira de 1988 está a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional³, encarregado de determinar as normas gerais de Direito Tributário vigentes em território nacional. Estes dois dispositivos legais integram o cerne das principais fontes do Direito Tributário, pois a partir e conforme eles se formularão a maioria absoluta das demais normas. Ao longo da História, sobretudo nas civilizações ocidentais, o substantivo “tributo” adquiriu diversas concepções contextuais.

Dessa forma, mesmo a ideia de um tributo se relacionar a qualquer prestação pecuniária ou em bens entregue ao Estado⁴, se faz mister adotar uma das acepções como pressuposto teórico para nortear este trabalho, que será a definição legal de tributo, encontrada no art. 3º do Código Tributário Nacional: “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” será um tributo.

Dentro do ordenamento jurídico brasileiro há um esforço contínuo para estabelecer uma classificação pertinente aos tributos, classificação esta que recebeu diversas formas ao longo dos anos. Os três incisos do art. 145 da Constituição Federal de 1988 e o art. 5º do Código Tributário Nacional adotam uma classificação denominada ‘tripartite’: consideram tributos apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tal classificação é claramente limitada, pois exclui espécies tributárias que não se encaixam na fôrma de impostos, taxas ou contribuições de melhoria.

³ O Código Tributário Nacional, embora Lei Ordinária, foi recepcionado parcialmente como Lei Complementar, sendo compatível com as exigências do art. 146 da Constituição Federal de 1988. (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 194; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 229).

⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 38.

Por tal motivo, existem outras classificações para as espécies tributárias, como a teoria mais aceita, a *pentapartida*⁵: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios; ou mesmo em quatro: impostos, taxas (aqui encaixando as contribuições de melhoria), contribuições e empréstimos compulsórios⁶. Há diversas formas de classificação na doutrina e jurisprudência, mas o mais importante é que todas reconhecem os impostos como um tributo genuíno.

1.1. Imposto: características e classificações

O imposto é sem dúvida a mais notória das espécies tributárias, sendo por muitas vezes confundido com tributo, o gênero do qual é parte, por processo de metonímia. Muito embora haja uma pletera de desenhos doutrinários acerca da definição dos impostos (bem como dos tributos em geral, como suscitado acima) e suas espécies, coube ao Código Tributário Nacional, no seu art. 16, estabelecer uma definição com força de lei para os impostos: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Da definição legal brotam dois alicerces na compreensão dos impostos: surgem de um fato do contribuinte descrito em lei e seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte⁷ (não vinculado), cuja receita é utilizada para custear a ação geral do Estado (sem destinação específica).

Desta forma, para que seja exigido o pagamento de um imposto, é condição suficiente para o surgimento da obrigação tributária a realização do fato gerador pelo particular. Permite, portanto, auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo, diretamente

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 411.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 102.

⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2012, p. 709.

relacionada com a sua capacidade econômica, como será explorado ao se tratar de princípio correspondente⁸.

Em complemento à não vinculação dos impostos, o inciso IV do art. 167 da Constituição Federal veda que a receita de impostos seja vinculada a “órgão, fundo ou despesa”. A criação de um imposto ou sua majoração justificada pela destinação da receita resultante a uma finalidade específica incorre em flagrante inconstitucionalidade. O dispositivo constitucional citado arrola exceções: na repartição de receitas (que não é destinação em si); na destinação de recursos para saúde, desenvolvimento do ensino e para prestação de certas garantias.

Em regra geral toda receita oriunda de impostos destinar-se-á ao custeamento das atividades gerais do Estado, capaz de suprir as necessidades de gasto como um todo. Tal limitação, entretanto, é restrita aos impostos, não interferindo na possibilidade de destinação das demais espécies tributárias⁹.

No tocante aos impostos, uma última consideração é relevante: estes, a exemplo dos tributos, também podem ser classificados, conforme diversos critérios. Um ponto crucial a se levantar é que estas classificações não são nem herméticas nem absolutas: partem de certos pontos de vista e os impostos não raro possuem características que se atrelam a mais de uma das categorias propostas.

Uma classificação pertinente ao se tratar do ITCMD é a que diz respeito aos impostos pessoais e aos impostos reais. Tal distinção se relaciona com uma norma constitucional, presente no art. 145, §1º: a de que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Um imposto real é aquele cuja hipótese de incidência descreve um fato que independe de qualquer aspecto pessoal do sujeito passivo, nominalmente apenas a coisa em questão. O imposto pessoal, por sua vez, incide sobre qualidades e fatos individuais do sujeito

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 137.

⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 419.

passivo tributário, razão pela qual se justifica atribuir características diferentes ao tributo de acordo com os aspectos pessoais dos contribuintes, evidentemente as alíquotas¹⁰.

Adotar esta classificação não é por si nocivo. Possivelmente as conclusões reducionistas que se fundamentam em uma divisão fundamentalmente convencional é que o são. O IR pode ser facilmente vislumbrado como um imposto pessoal e o ITR como um imposto real. Por outro lado, impostos como o IPTU e o ITCMD, apesar de incidirem sobre uma base real (propriedade territorial urbana e a transmissão não onerosa de bens), não deixam de possuir um aspecto pessoal, que pode ser percebido nos aspectos de sua base de incidência, como a extensão e natureza do montante do patrimônio transmitido.

A mera classificação exposta, embora imprecisa, é útil à doutrina e ao estudo do Direito Tributário. O equívoco surge ao se afirmar, apenas pela condição mais real ou pessoal de um tributo, que certos aspectos, como a progressividade, são restritos aos impostos pessoais já que apenas estes permitem que se manifeste a capacidade contributiva do sujeito passivo, assunto discutido com maior riqueza no Capítulo 3.

Uma segunda classificação pertinente aos impostos e que guarda relevância para a compreensão dos tributos como gênero é a classificação fiscal: podem os impostos ser fiscais ou extrafiscais. Aqui o critério é a finalidade a ser alcançada por meio da tributação. De forma simples é possível apontar que os impostos fiscais são aqueles com finalidade evidentemente arrecadatória, enquanto os impostos extrafiscais possuem um propósito que vai além da mera arrecadação, comumente o intuito de alterar o comportamento do contribuinte¹¹.

Mais uma vez a linha da classificação nem sempre é evidente. Mesmo que alguns impostos possuam uma função preponderantemente fiscal (como o IR) ou extrafiscal (II e IPI, por exemplo), todos possuem um grau de fiscalidade pois inevitavelmente geram arrecadação de receitas e um grau de extrafiscalidade, uma vez que afetam o comportamento do sujeito passivo¹².

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 141, 142.

¹¹ O que na linguagem da Economia se denomina de ‘*incentivo*’, que nada mais é do que algo que induz e justifica os comportamentos do indivíduo. Neste sentido, pode-se denominar como extrafiscalidade todo efeito não arrecadatório oriundo de um tributo. Um exemplo ilustrativo, sem abordar a questão da moral tributária, seria um tributo tão oneroso que mesmo sem configurar confisco serve de incentivo para a sonegação.

¹² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.98.

1.2. Princípios do Direito Tributário

No âmbito do Direito Tributário, a questão dos princípios é constantemente aproximada da questão das limitações ao poder de tributar, expressas majoritariamente nos artigos do Título VI, Capítulo I, Seção II da Constituição Federal brasileira de 1988.

A discussão sobre o que constitui um princípio no Direito transcende diversos autores e posições. É possível salientar sua forma geral, conforme as palavras de Roque Carazza:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam¹³.

E entende Luciano Amaro que:

Costuma-se chamar de “princípios”, também por comodidade didática, uma série de proposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda, para sua plena concretude, do desdobramento em *normas*. O valor da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de princípios (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em *normas* que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor¹⁴.

Na mesma esteira, Paulo de Barros Carvalho:

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma¹⁵.

Curioso salientar que, diante do aspecto dos princípios de consagrar *valores* que orientam a interpretação e criação de normas que os concretizem, alguns dos que são chamados princípios específicos do Direito Tributário encontram-se expressos, aproximando-

¹³ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 45.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 132.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 175.

se mais de uma norma já concreta e aplicável¹⁶. Outros, como o princípio da igualdade e capacidade contributiva, com previsão constitucional, não têm sua abrangência delimitada, cumprindo seu propósito de definir valores a serem concretizados¹⁷.

Para o fim de contextualizar o tema selecionado, serão contextualizados apenas alguns dos princípios que se relacionam mais intimamente com o estudo proposto do imposto de transmissão *causa mortis* e doação.

1.2.1 Princípio da igualdade tributária

Também denominada de isonomia, a igualdade é possivelmente um dos direitos mais icônicos e característicos da democracia, interligado ao próprio princípio republicano e presente no art. 5º *caput* da Constituição Federal de 1988. Não são admitidos privilégios a indivíduos ou classes de forma alguma, e nesta máxima está inclusa a legislação tributária¹⁸.

Em complemento ao princípio geral da igualdade, a isonomia tributária se encontra no art. 150, II da Carta Magna, vedando qualquer “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida”.

No prisma do Direito Tributário, a igualdade confere que todos serão tratados igualmente, mas não de forma absoluta. Há a igualdade horizontal, que garante que todos aqueles que estão em uma situação idêntica serão tratados de maneira igual e a igualdade vertical, que confere tratamento diferenciado para pessoas em situações diferentes.

¹⁶ O princípio da anterioridade, por exemplo, encontra-se bem delineado na Constituição Federal: “Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 132.

¹⁸ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 85, 86.

O argumento para esta subdivisão da isonomia possui fundamento na justiça. Pessoas com situações claramente diferentes podem receber tratamento tributário distinto desde que seja justo: uma pessoa mais pobre contribuir de forma mais amena a menos tributos que uma pessoa mais rica¹⁹; um simples exemplo de como se pode operar e justificar uma distinção em sede de isonomia.

A igualdade horizontal preconiza que todos em situações iguais serão tratados de forma igual. Observemos o caso de duas pessoas com mesma capacidade contributiva diante da mesma hipótese de incidência; neste caso deverá o tributo incidir sobre a mesma base de cálculo com a mesma alíquota, cerceando privilégios, incompatíveis com um sistema democrático.

Resta o problema de definir com precisão as situações em que se operará a igualdade vertical, visto que a isonomia horizontal é a regra, tudo o mais constante. A Constituição Federal vedou a distinção com relação a profissões, por exemplo. Para os impostos, a maior forma de manifestação da igualdade vertical se dá por meio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF)²⁰.

1.2.2 Princípio da vedação ao confisco

No ordenamento jurídico brasileiro, seja pela atual Carta Magna ou pelas que a procederam, sempre houve a garantia à propriedade como um de seus pilares. Como consequência limita-se o poder de tributar em razão da capacidade econômica do sujeito passivo tributário, protegendo sua propriedade como meio de realizar suas aspirações em sociedade.

¹⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 19.

“Dada a equidade superficial de um esquema que tira de cada pessoa a mesma quantia em dinheiro, por que o imposto fixo individual é visto por quase todos como evidentemente injusto? Uma das respostas é que existem diferenças pertinentes entre os contribuintes que justificam que se lhes dê um tratamento diferenciado – com efeito, injusto seria trata-los da mesma maneira”

²⁰ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tributais, 2013, p. 41.

Entende Gilmar Ferreira Mendes que:

Dessarte, quando a Constituição proíbe a tributação “com efeito de confisco”, o que está a dizer é que a propriedade privada, ao mesmo tempo que fornece o substrato por excelência para a imposição fiscal, exhibe a barreira contra o tributo no seu contorno máximo, e que, por isso, para os fins dessa proteção constitucional, são confiscatórios os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impede o exercício de atividade lícita e moral²¹.

Os impostos e tributos em geral são compulsórios. Isso significa que o recolhimento da pecúnia pelo Estado não é inerentemente uma condição para o confisco²² e não há um parâmetro ou hipótese legal a partir da qual a tributação se configura como confiscatória.

Seguindo o seu aspecto de princípio, a vedação ao confisco não apresenta nenhum limiar em termos de alíquota real, apenas se refere à ideia de uma tributação tamanha que solapa inevitavelmente a propriedade privada do contribuinte. Sobre isso, afirma Klaus Tipke:

Na doutrina, é admitido que existe uma confiscação,

- se a imposição leva à sucumbência ou torna não-rentável uma empresa,
- se a imposição absorve todo o patrimônio,
- se o tributo deve ser pago com a substância do patrimônio,
- se a imposição retira do cidadão os recursos necessários para viver,
- se o imposto sobre sucessões deixa vazio de conteúdo o direito à herança.²³

O terceiro ponto levantado remete a uma condição importante: a do “mínimo existencial”, consequência da dignidade da pessoa humana. O “mínimo vital”, como também é chamado, é constituído por uma quantidade mínima de recursos para que um indivíduo mantenha a si e a sua família de maneira digna, sendo desejável uma isenção abaixo deste nível²⁴.

²¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1347.

²² Existem, entretanto, escolas de pensamento (sobretudo na Economia) que entendem toda forma de tributação como confisco ou até mesmo um “roubo”, assunto que será abordado com maior cuidado ao longo do Capítulo 2.

²³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p.48.

²⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 151, 152.

A vedação ao confisco, embora seja precipitada e justificadamente associada a uma tributação excessiva diante de rendas ou patrimônios vultosos²⁵, também existe para garantir que a tributação não seja excessiva sobre as camadas mais vulneráveis da população, violando suas condições mínimas de existência e dignidade.

1.2.3 Princípio da capacidade contributiva

Por último, como corolário da igualdade e da vedação ao confisco encontra-se o princípio da capacidade contributiva. A relação com os princípios analisados é cíclica, com implicação recíproca ao passo que não se confundem: os três são aspectos lógicos interligados, sua forma é oriunda das concepções de igualdade vertical e horizontal e assim como a vedação ao confisco tem relação basilar com a dignidade da pessoa humana.

Em relação a este princípio, para Paulo Caliendo,

O princípio da capacidade contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) é considerado o princípio da tributação mais importante na determinação da justiça fiscal, na repartição de encargos fiscais e na definição da base de imposição de tributos. Surgido com base na ideia de transparência fiscal, ou seja, na exigência de clareza para o contribuinte da carga tributária a que está submetido, foi considerado o princípio mais democrático de todos²⁶.

Fica evidente a relevância da capacidade contributiva como um elemento central para construir a justiça tributária em um sistema democrático. Aceito universalmente no ramo tributário, a Constituição Federal de 1988 consolida este princípio no seu art. 145, §1º, *in verbis*²⁷:

Art. 145 (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à

²⁵ Há argumentos que se opõem à instituição do Imposto sobre grandes fortunas (IGF) por se tratar de um verdadeiro confisco sobre a riqueza, já submetida à tributação sobre a renda (IR) e à transmissão não onerosa do patrimônio (ITCMD).

²⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.270.

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 163. O princípio da capacidade contributiva é aceito de tal maneira que, presente no art. 202 Constituição brasileira de 1946 e ausente na Constituição de 1967 era percebido como um princípio geral de direito tributário, agindo de forma implícita no sistema.

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.

E a capacidade contributiva é associada diretamente à ‘capacidade econômica do contribuinte’, razão pela qual deverá a hipótese de incidência dos impostos significar e ser avaliada conforme a riqueza e capacidade econômica do contribuinte.

Observa a capacidade contributiva o limite da tributação, reconhecendo limites para além dos quais estaria se vulnerando o mínimo existencial do contribuinte e destarte tendo viés confiscatório, o que é vedado no ordenamento jurídico nacional. A técnica mais notória de aplicação da capacidade contributiva é a progressividade de alíquotas, mas mesmo a seletividade ou a isenção fiscal podem levar a capacidade contributiva em sua motivação.

Há controvérsias acerca do critério da capacidade contributiva crua para estabelecer patamares de isonomia vertical e horizontal (afinal a capacidade contributiva é essencialmente a renda *lato sensu* e suas consequências no acréscimo de riqueza dos indivíduos).

Seria de fato justo tributar igualmente duas pessoas com a mesma efetiva capacidade econômica quando uma trabalhou o dobro de horas que a outra para obter o mesmo montante ou então é o provedor de uma família ao passo que a outra pessoa não o é²⁸? Thomas Nagel e Liam Murphy pensam a respeito que:

Uma vez deixado de lado o pressuposto do valor moral intrínseco do mundo pré-tributário, percebemos que, dependendo de qual seja a nossa teoria global da justiça, o tratamento diferenciado de pessoas com a mesma renda pode ser justificado ou não. Se o estímulo à aquisição da casa própria é um objetivo social legítimo, por exemplo, pode-se isentar os proprietários de uma renda equivalente à do aluguel e permitir que os pagamentos da hipoteca habitacional sejam deduzidos da base tributária; e, se essas práticas forem consideradas inocentes do ponto de vista da justiça distributiva (uma premissa questionável), a desigualdade de tratamento entre aqueles que moram em casa própria e os que moram de aluguel está plenamente justificada²⁹.

²⁸ Acerca de uma maior justiça fiscal em termos de capacidade contributiva existem algumas teorias, as mais difundidas sendo a teoria do benefício, do talento e do sacrifício. Uma exposição mais extensa destas teorias pode ser encontrada em: SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270 a 279.

²⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 39.

A conclusão mais adequada é que não há um norte absoluto e inquestionável para se definir a capacidade contributiva e a igualdade como um todo. Muito embora existam alguns parâmetros objetivos a serem observados (como a atenção ao limiar de confisco e proteção do mínimo vital), o que no final irá definir o que será tido como um tratamento justo ou desejável é como e para que se deseja cimentar o sistema tributário de uma nação.

1.3. A matriz tributária brasileira

Caracterizados os elementos básicos da tributação a serem abordados, o presente tópico se destina a ilustrar a composição da matriz tributária brasileira. É um conceito distinto da base de cálculo (a grandeza ou montante sobre a qual se aplica a alíquota para calcular o valor pecuniário do tributo) ou da base tributária (o que de fato se tributa: geralmente renda, consumo ou patrimônio).

A acepção utilizada para matriz tributária é o “conjunto das opções políticas fundamentais feitas por um determinado Estado no que tange às finalidades primordiais da tributação, à sua razão de ser, bem como no que concerne aos mecanismos básicos e indispensáveis para a sua consecução, na respectiva sociedade historicamente situada”³⁰. São as razões para estabelecimento de determinado modelo de tributação além da sua finalidade última de arrecadação.

Levando em consideração a receita tributária em porcentagem do Produto Interno Bruto (PIB) nacional do ano fiscal de 2004, quando era de 32,68% até 2013, quando atingiu o patamar de 35,95% do PIB, tal valor nunca foi inferior ao patamar de 30%, evidenciando que a carga tributária brasileira chega a dois quintos de todas as riquezas produzidas no país³¹.

A composição desta arrecadação fiscal encontra-se dividida conforme a tabela a seguir:

³⁰ GASSEN, Valcir (org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 149.

³¹ RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2013 (análise por tributo e bases de incidência)**. 2014, p. 2.

Participação das bases de incidência na arrecadação total (2013)	
Tipo de Base	% da Arrecadação Total
Tributos sobre a renda	18,10
Tributos sobre a folha de salários ³²	24,98
Tributos sobre a propriedade ³³	3,93
Tributos sobre bens e serviços ³⁴	51,28
Tributos sobre transferências financeiras	1,67
Outros tributos	0,04
Total da Receita Tributária	100
Fonte: Receita Federal (2014)³⁵	

Mais da metade da arrecadação total oriunda de tributos é fruto da tributação sobre bens e serviços, economicamente associados ao consumo. Um traço relevante destes impostos para pincelar a matriz tributária é que tendem a ser indiretos e regressivos. Indiretos porque o ônus tributário repercute em outra pessoa que não aquele que realiza o fato gerador³⁶; e regressivos porque tendem a possuir uma alíquota única, onerando na mesma intensidade todos os contribuintes, independente de sua capacidade contributiva, a diferença na arrecadação se daria principalmente por uma base de cálculo potencialmente maior.

Em comparação ao Brasil, em média a carga tributária de alguns dos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e a participação da tributação sobre a renda e o consumo foi de:

³² A classificação que separa a tributação sobre a renda da tributação sobre a folha de salários foi exposta conforme o critério tomado pela fonte (a Receita Federal), não refletindo o entendimento de tributaristas ou mesmo do autor.

³³ O grupo de tributos sobre a propriedade engloba os seguintes impostos: ITR, IPTU, IPVA, ITCMD e ITBI.

³⁴ Os impostos no grupo de tributos sobre bens e serviços são: ICMS, IPI, IRPJ-LP, ISS.

³⁵ Idem, p.7.

³⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 143.

Carga tributária por base de incidência em alguns países da OCDE (2012)			
País	% do PIB	% tributação sobre a renda ³⁷	% tributação sobre o consumo
Chile	20,8	39,9	50,96
Dinamarca	48	61,67	31,67
Estados Unidos	24,3	47,74	18,1
França	45,3	23,62	29,93
Coreia do Sul	26,8	29,85	34,70
Reino Unido	35,2	35,79	32,95
Suécia	44,3	35	29,11
Fonte: Dados da OCDE ³⁸			

À primeira vista, é possível perceber que em geral a tributação sobre o consumo é menos intensa e mesmo o Chile, país com maior porcentagem observada possui uma carga tributária em geral menor que a do Brasil (que é de 35,95%). Os países nórdicos, conhecidos pelo seu *welfare state*, possuem uma carga tributária maior mas que desonera o consumo e onera a renda; a carga tributária brasileira sobre a renda é substancialmente menor que a dos países observados em geral.

Obviamente uma mera comparação numérica não permite que se tirem conclusões efetivamente satisfatórias. Cada país possui formas tributárias distintas para cada base tributária observada (renda, folha de pagamentos, consumo etc.), da mesma forma que uma tributação sobre o consumo por si só não é regressiva³⁹.

Novamente a situação atual brasileira é aviltante. O forte peso dos tributos indiretos na matriz tributária nacional e seu caráter regressivo onera fortemente a população a

³⁷ A porcentagem sobre a arrecadação total é calculada sobre a porcentagem do PIB referente a cada tipo de tributação. Para a renda não estão incluídos valores descontados sobre a folha salarial, assim como foi feito anteriormente ao se falar do Brasil. Levando isso em consideração, o somatório final para Coreia do Sul e França seria maior que a arrecadação tributária destinada ao consumo.

³⁸ OCDE. **Total tax revenue as a percentage of GDP**. 2014. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2>. Acessado em: 25/05/2015.

³⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 127.

É possível que a tributação sobre a base do consumo leve em consideração a capacidade contributiva da população e, teoricamente, até mesmo ser progressiva. O maior problema é a complexidade de elaboração e a possibilidade de onerar outras bases cuja aferição da capacidade contributiva e a progressividade são mais viáveis.

tal ponto que, no ano de 2008, a parcela da população com menor renda (16,3% do PIB) arcou com 45,8% do que foi arrecadado no território nacional por meio de impostos, taxas e contribuições. A participação massiva do ICMS um claro sinal. Por outro lado, tributos sujeitos à progressividade eram parte de apenas 25,6% da carga global⁴⁰.

Em um exercício de síntese grosseiro, porém com certa acurácia, a matriz tributária do Brasil é fortemente regressiva, tipicamente sobre o consumo e pouco transparente, com predominância de tributos indiretos. E este fenômeno não é novo: remonta até mesmo às capitâneas hereditárias, à Era Colonial e nem mesmo o advento da República afetou esta organização⁴¹.

1.4 Propósitos de uma matriz tributária

Mas, afinal, o que define o sistema tributário de um país? Defronte a totalidade do ordenamento jurídico, os sistemas se caracterizam por um conjunto de proposições normativas de relativa homogeneidade entre si. Pela hierarquia normativa do Direito, o sistema tributário seria na verdade um subsistema imerso ao sistema constitucional⁴², já abordado anteriormente.

Entretanto o sistema tributário pode ser mais amplo que isso: além do Sistema Tributário Nacional propriamente denominado na Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, o sistema tributário é como estas normas vigentes refletem as entrelinhas da matriz tributária. Qual a sua finalidade?

Muitas discussões que envolvem o tema da tributação têm foco na questão da carga tributária: no Brasil, invariavelmente sobre como esta carga é abusiva e prejudicial no ponto de vista econômico (desfavorece pequenos e médios empreendedores, incentiva

⁴⁰ REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: Relatório de observação nº 2. 2ª ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p.22.

⁴¹ BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006, p. 87.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 173, 174 e 175.

negativamente o empreendedorismo e o desenvolvimento, a renda disponível para a população é substancialmente menor após a tributação). Com razão, a alta carga tributária é criticada diante da péssima qualidade dos serviços públicos oferecidos e más decisões tomadas acerca dos gastos a serem realizados.

O mais importante aqui é perceber que o que deve-se problematizar não é a carga tributária insipiente: o mero fato desta ser farta ou escassa pouco responde a respeito da finalidade do sistema tributário. A eficiência da alocação de recursos dessa carga tributária também não: de que serve o retorno em bens e serviços diante de uma população hipotética que não os necessita ou é capaz de suprir estas necessidades de outra forma? O que importa de fato é se o sistema tributário cumpre com seu propósito. Em teoria, este propósito é fruto de uma articulação de pensamentos morais, econômicos, políticos e de justiça daqueles responsáveis pelo sistema.

Em um país contemporâneo de sistema democrático, o sistema tributário não pode submeter os indivíduos de maneira opressiva, pois ele é fruto do Estado e o Estado democrático serve ao interesse coletivo. Destarte, o marco zero para se encontrar o propósito é a sua Constituição, e assim leciona Roque Antonio Carazza:

Lei máxima, a Constituição é o critério último de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, pelo que condiciona o agir (...) dos próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Em suma, a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico⁴³.

Ademais, em uma Constituição Federal que se fundamenta no trabalho e na dignidade humana (incisos III e IV do Art. 1º); tem como objetivo a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo desigualdades e promovendo o bem de todos (incisos I, III e IV do Art. 3º) e uma variedade de direitos sociais (Art. 6º), não é preciso ir muito adiante para vislumbrar o propósito do seu sistema tributário em particular.

Em uma nação marcada pela desigualdade (social e de renda) e a pobreza que a segue, com toda uma carência de acesso a direitos básicos como saúde e transporte, o sistema tributário do Brasil, como combustível indispensável ao funcionamento do Estado e também

⁴³ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, pp. 34 e 35.

como possibilidade transformadora em si precisa cumprir com o seu propósito e não ser meramente um mecanismo de arrecadação de receitas.

A conclusão é que não existe um sistema tributário ideal, pois a finalidade e a fundamentação da tributação são elementos de um ponto específico no tempo e no espaço: um sistema de bem-estar social com alta carga tributária aos moldes da Escandinávia não é inerentemente mais correto ou desejável que um sistema tributário de orientação libertária, com carga e gastos mínimos e pouca interferência nos resultados do mercado. Mais importante que as cargas tributária é se esta cumpre com o resultado almejado.

O esquema tributário justo é aquele que se insere num conjunto de instituições econômicas que, em sua totalidade, produzem resultados sociais eficientes e justos. Uma vez que a justiça na tributação não depende da justa distribuição das cargas tributárias medidas em relação a uma base pré-tributária, as características pré-tributárias – que determinam a quantidade de impostos pagos – dos contribuintes não podem ser importantes em si mesmas⁴⁴.

O Brasil, como um país que defende a igualdade e a primazia do trabalho não pode, portanto, olvidar a tributação do patrimônio, importante meio de acumulação e de manutenção de mecanismos de desigualdade. Por esta razão, os capítulos seguintes irão ocupar-se de uma das formas de tributação do patrimônio: a tributação da herança e transmissão não onerosa de patrimônio.

⁴⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 129 e 130.

2. A tutela jurídica do Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação

O ‘Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos’ é o imposto central neste e no capítulo seguinte. Nas diferentes unidades federativas há algumas siglas utilizadas para se referir ao mesmo tributo: ITD, ITCD, ITCM. Para fins didáticos e de raciocínio, a presente monografia irá utilizar a sigla ITCMD.

2.1. A herança e transmissão do patrimônio em vida

O ITCMD agrega em sua hipótese de incidência tanto a transmissão *causa mortis*, a herança, quanto a doação de bens ou direitos a eles relativos, podendo ser definido de forma ampla como um imposto sobre a transmissão não onerosa de bens e direitos. Entende-se a tributação sobre a herança como plausível por causa do incremento de renda para aquele que a recebeu (uma vez que a personalidade jurídica do *de cuius* cessa com a sua morte).

Por outro lado, por que tributar a doação, um instituto jurídico moralmente visto como positivo e desejável, por conta de sua tendência altruísta? O fato é que não podemos esquecer que, assim como a herança, a doação é uma transmissão não onerosa de bens e direitos, tendo o mesmo efeito prático para o donatário ou sucessor (seja ele herdeiro legítimo ou testamentário).

Simplesmente porque nada impede que o indivíduo faça transferência do seu patrimônio ainda em vida para aqueles que desejaria beneficiar por meio da sua herança após seu falecimento. Ou seja, é possível que um cidadão beneficie seu filho ou beneficiário ainda em vida com parte do patrimônio que lhe deixaria de herança.

É inviável pensar uma forma de tributar a herança, seja pelo referencial fiscal ou pelo referencial extrafiscal, sem englobar as doações. Caso as doações não integrassem a hipótese de incidência do ITCMD, um exemplo clássico de elisão fiscal seria doar o patrimônio disponível ou adiantar a herança de forma a beneficiar os donatários (e potenciais herdeiros) com o doador ainda em vida e sem causar fato gerador do ITCMD.

Essa breve explicação é essencial para entender como a dinâmica do ITCMD depende tanto da transmissão *causa mortis* quanto da doação, não sendo frutífero analisar estas modalidades de forma isolada, desconsiderando a outra. O imposto em tela lida com a transmissão não onerosa de bens e direitos de forma geral em vida ou como consequência da morte.

2.2. Panorama histórico da tributação *causa mortis* no Brasil

Antes de adentrar mais especificamente no histórico brasileiro da tributação *causa mortis*, um breve apanhado histórico é importante para entender a dimensão e situação hodierna desta forma de tributação.

Muito embora existam registros históricos de 117 a.C sobre um tributo com alíquota de 10% a 15% do valor dos bens transmitidos no Egito⁴⁵, o exemplo mais recorrente sobre uma das primeiras formas de tributação sobre as transmissões *causa mortis* de que se tem notícia referem-se à *Lex Julia Vicesima hereditatis*, que data do ano 5 d.C e remonta ao Império Romano, à época sob os auspícios de Otávio Augusto. Sobre este tributo escreve Antônio Nicácio:

Tendo necessidade de suprir o erário de fundos indispensáveis à manutenção das pensões dos militares, propôs Augusto ao Senado a criação de um impôsto de 5% sôbre as heranças e legados. Diante da resistência oferecida à proposição, dada a repulsa então existente ao pagamento de qualquer tributo, considerado um ônus odioso, de caráter servil e incompatível com a liberdade do cidadão, ameaçou estender o impôsto territorial – restrito às províncias – aos cidadãos romanos, logrando, dessa forma, conseguir a aprovação da lei da “vicesima hereditatum”. Entre um e outro, preferiu-se o impôsto sôbre as heranças e legados, que somente incidiria sôbre os cidadãos romanos. Salvo a tempo de Caracala, em que foi elevada para 10%, permaneceu a taxa do impôsto inalterada durante tôda a sua vigência⁴⁶.

⁴⁵ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tributais, 2013, p. 25.

⁴⁶ NICÁCIO, Antônio. **Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, pp 26 e 27. Trecho transcrito conforme o original.

O mesmo autor salienta que o imposto sobre transmissão “causa mortis” contemporâneo surge apenas com o progresso das ideias democráticas em conjugação com o pensamento socialista⁴⁷.

Duas são as conclusões: o ITCMD em seu aspecto arrecadatário não é criação recente, remontando à Antiguidade e o seu aspecto extrafiscal é caro à democracia atual (e herdeiro das reivindicações de natureza socialista) que preza pela já explicada isonomia e intrínseco à maioria das discussões que envolvem a questão e consequências da desigualdade.

No Brasil, a chegada de D. João VI é responsável pelo efetivo surgimento do sistema tributário brasileiro e a primeira forma de tributação sobre a herança foi instituído pelo Alvará de 17 de junho de 1809 e posteriormente regulamentado pelo Alvará de 2 de outubro de 1811, sob a denominação de “décima das heranças e dos legados”. Cabe apontar que este tributo isentava os ascendentes e descendentes do *de cuius* e suas alíquotas variam conforme os demais graus de parentesco⁴⁸.

O Império do Brasil não trouxe um sistema tributário novo e durante seus primeiros anos a arrecadação da “décima” ficou restrita à receita geral, fato que mudou apenas em 1832, quando passou a integrar a receita provincial. A maior mudança neste período é a denominação ‘imposto de transmissão de propriedade’, presente no art. 19 da Lei nº 1.507 de 26 de setembro de 1867⁴⁹.

Com a proclamação da República, a Constituição Federal de 1891 definiu em seu art. 9º a competência tributária estadual exclusiva para decretar impostos sobre a transmissão de propriedade. Desde então, a competência estadual persiste.

A Constituição brasileira de 1934 manteve a competência estadual, mas passou a dividir o imposto sobre transmissão *causa mortis* do imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* (art. 8º), que antes integravam um só imposto sobre toda forma de transmissão de propriedade. O mais curioso acerca desta Constituição Federal é o seu art. 128:

⁴⁷ Idem, p. 26.

⁴⁸ NICÁCIO, Antônio. **Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, pp. 28 a 32.

⁴⁹ “Art. 19. O Governo fica autorizado para expedir um regulamento uniformizando as regras para a cobrança dos actuaes impostos sobre a transmissão da propriedade e usufructo de immoveis, moveis e semoventes, por titulo oneroso ou gratuito, inter vivos ou causa mortis, e comprehendendo no imposto que os substituir sob a denominação de transmissão de propriedade.” (Transcrito conforme o original.)

Art. 128 - Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.

A previsão expressa de progressividade para o imposto de transmissão foi um evento inédito e representou um progresso para este imposto, uma das manifestações do caráter progressista da breve Constituição de 1934, junto a inovações mais notórias como o sufrágio feminino, o voto secreto e o mandado de segurança⁵⁰.

Tal previsão de progressividade não foi retomada nas Constituições de 1937 e 1946, que fora este detalhe, mantiveram previsão idêntica para o imposto de transmissão, inclusive sua divisão entre transmissão *causa mortis* e *inter vivos*.

Apenas com a Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961 veio uma grande mudança: a partir de então o imposto sobre transmissão de propriedade *inter vivos* passaria a ter competência tributária municipal. Com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 foi criado um imposto único sobre a transmissão a qualquer título de bens imóveis, excluindo bens móveis da tributação.

As Constituições de 1967 e 1969 mantiveram a competência estadual e também persistiram na exclusão dos bens móveis da hipótese de incidência do imposto sobre transmissão.

Por fim, a recente Constituição Federal de 1988 realizou um desdobramento deste imposto sobre transmissão. Reduziu a competência dos Estados-membros para o Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos enquanto atribuiu a competência do Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (*inter vivos*), o ITBI, para os Municípios.

⁵⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp.167.

2.3 O ITCMD no Sistema Tributário Nacional

2.3.1 Competência tributária

Dentro do sistema federativo os entes que o compõem possuem uma variedade de atribuições próprias ou em conjunto para exercer a sua autonomia. A Carta Magna, como elo da Federação, ocupa-se em delimitar estas atribuições, dentre elas as que são necessárias à captação de recursos. A competência tributária é a plena aptidão para criar tributos⁵¹, dividida entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

A competência tributária para criar e estabelecer o alcance dos tributos não é irrestrita: há diversas limitações constitucionais que restringem o campo de atuação do legislador nessa seara⁵².

Quanto à competência tributária para instituir o ITCMD, há dispositivos legais constitucionais e infraconstitucionais que a definem. Na Constituição Federal de 1988 a competência é definida em seu art. 155, inciso I, *in verbis*:

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

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

Seguindo uma tradição que remonta à primeira Constituição após a Proclamação da República, a competência tributária para instituir o ITCMD é exclusivamente estadual. O art. 146 da atual Constituição determinou que normas gerais em matéria de legislação tributária seria matéria de Lei Complementar. Como já foi salientado anteriormente, a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (o Código Tributário Nacional) foi recepcionada parcialmente com força de Lei Complementar, no que não contrariasse a Constituição. Nele também está prevista a competência estadual para instituir o ITCMD em seu art. 35 e incisos⁵³.

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115.

⁵² Além das “Limitações do Poder de Tributar” materiais propriamente ditas (arts. 150 a 152 da Constituição Federal de 1988), os princípios constitucionais gerais e específicos ao Direito Tributário se posicionam como pedra de toque para orientar o exercício da competência tributária pelos entes federados.

⁵³ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

Portanto, a competência tributária em matéria de ITCMD é de competência privativa dos Estados-membros e Distrito Federal.

2.3.2 Aspecto pessoal

O aspecto pessoal define os sujeitos da obrigação tributária, composto pelo sujeito ativo, aquele responsável pela exigência do tributo e o sujeito passivo, aquele de quem se exige a prestação tributária⁵⁴. Os arts. 119 e 121 do CTN têm conteúdo relativo aos sujeitos da obrigação tributária:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

O sujeito ativo, credor da obrigação tributária, é estabelecido discricionariamente em lei e para o ITCMD são os Estados-membros ou o Distrito Federal (art. 155, I da CF/1988). A competência tributária não garante invariavelmente a condição de sujeito ativo: a capacidade tributária ativa pode ser atribuída a outra pessoa jurídica.

O sujeito passivo do ITCMD não possui previsão expressa no ordenamento jurídico brasileiro, sendo percebido a partir do fato gerador do tributo. Na hipótese de transmissão *causa mortis*, o sujeito passivo são os sucessores do falecido. O art. 35 do CTN

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

A ausência de determinação sobre bens móveis se relaciona com a configuração que o ITCMD possuía à época de publicação desta lei, em 1966. A Constituição Federal complementa esta lacuna.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 80 a 94.

Dentro deste tema, há o esclarecimento de que o ente federado com competência tributária sobre determinado tributo nem sempre é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária; por exemplo, a capacidade tributária ativa é o que caracteriza o sujeito tributário ativo, como é o caso da parafiscalidade ou do ITR, um imposto federal com a possibilidade de ser recolhido pelos Municípios.

Por sua vez, o sujeito passivo da obrigação tributária desdobra-se no contribuinte, que tem relação direta com o fato gerador e no responsável, que mesmo não sendo contribuinte está encarregado de pagar o tributo. Os exemplos dados para os sujeitos ativo e passivo não esgotam o tema, que é extenso e portanto não será abordado no presente trabalho. (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 317 a 358).

preconiza que “ocorrem tanto fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”.

Quanto à herança, pode ocorrer a sua aceitação ou renúncia, que repercutem na formação da obrigação tributária. A aceitação ou adição da herança “é o ato do herdeiro que *confirma* a transmissão da herança” (posto que a transmissão é gerada pela morte)⁵⁵ e a renúncia é “o ato solene pelo qual uma pessoa, chamada à sucessão de outra, declara que não a aceita”⁵⁶. A plena constituição da obrigação tributária requer a aceitação da herança, cujos efeitos remontarão à data da morte a abertura da sucessão; havendo a renúncia, inexistente fato gerador para o potencial herdeiro ou legatário que recusou a herança. Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes afirma que:

Nos casos de renúncia a favor de outro herdeiro ou do cônjuge supérstite, o que ocorre na realidade é a aceitação da herança e posterior doação. Nesse caso, há incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* em razão da aceitação da herança e sobre a transmissão *inter vivos* a título gratuito (doação) na segunda transmissão.⁵⁷

Na hipótese de doação, o art. 42 do Código Tributário Nacional limita-se a dizer que o “contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei” (como na transmissão *causa mortis* uma das partes é o falecido, este dispositivo não se aplica).

A tribulação surge porque o CTN, como já levantado alhures, refere-se apenas à dimensão de transmissão de bens imóveis do ITCMD, delegando a atribuição de sujeição passiva para estes casos à legislação ordinária.

Para a dimensão de transmissão de bens móveis do imposto, é facultado aos Estados-membros e ao Distrito Federal, como legítimos detentores da capacidade tributária, legislar sobre a matéria dos bens móveis (conforme arts. 34 do ADCT e 24 da CF/1988), podendo ser o doador, donatário ou ambos. A maioria das leis estaduais estabelece que o

⁵⁵ TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v.6: direito das sucessões**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014, p. 86.

⁵⁶ RODRIGUES APUD TARTUCE (TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v.6: direito das sucessões**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014, p.89).

⁵⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tributais, 2013, p. 92.

sujeito passivo do imposto é o donatário⁵⁸, o que é razoável porque é o donatário quem recebe um incremento em sua capacidade contributiva.

2.3.3 Aspecto temporal

A função do aspecto temporal é indicar em que momento exato se realiza o fato gerador⁵⁹, portanto elemento indispensável para a determinação de toda a cadeia arrecadatória, pois da determinação precisa da ocorrência do fato gerador é que decorrem diversas consequências da obrigação tributária.

Para a transmissão *causa mortis*, o momento da morte é crucial para se precisar o aspecto temporal (conforme os já citados arts. 1.784 e 1.923 do CC/2002, que indicam que a morte é o evento material, mas não falam sobre o que se considera morte), pois é a partir do evento morte que se abre a sucessão e há transmissão de bens e direitos para herdeiros e legatários.

A *morte real* é a que se dá com a presença do corpo, exigindo apenas um laudo médico que permita a elaboração de um atestado de óbito, a ser registrado no Cartório de Registro Civil das Pessoas Naturais (art. 9º, inciso I do Código Civil)⁶⁰. À parte do procedimento legal, o art. 3º da Lei nº 9.434, de 4 de fevereiro de 1997 preconiza que o diagnóstico de morte cerebral deverá anteceder o atestado de óbito⁶¹.

A *morte presumida* constitui-se com ou sem declaração de ausência, conforme os meios de prova admitidos (art. 212 do Código Civil) e por sua vez gera a abertura da sucessão

⁵⁸ Idem, p. 107.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 94.

⁶⁰ TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v.6: direito das sucessões**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014, pp. 11 e 12.

⁶¹ A Lei nº 9.434, de 4 de fevereiro de 1997 dispõe sobre o transplante de órgãos do corpo humano, mas não há nada que impeça que o critério de morte cerebral para emissão do atestado de óbito seja adequado à morte natural.

provisória (arts. 35 a 39 do CC/2002)⁶². A sucessão provisória enseja a incidência do ITCMD, conforme a Súmula do STF:

Súmula 331: É legítima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida.

Também conforme Súmula do STF, a alíquota que deve ser observada é aquela da data da ocorrência do evento morte e não aquela observada em outros momentos, como no encerramento do inventário⁶³, caso haja mudança nesse ínterim.

Para a doação, o marco do aspecto temporal será o momento em que se conclui a transmissão do bem ou direito. Quanto aos bens móveis a transmissão ocorre apenas com a entrega do bem, conforme o art. 1.267 do Código Civil⁶⁴. Quanto aos bens imóveis, a transmissão ocorre com a transcrição do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis⁶⁵, com base no conteúdo da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973.

2.3.4 Aspecto espacial

O aspecto espacial é a indicação de circunstâncias de lugar relevantes à indicação do fato imponible, constituindo o elemento geográfico do tributo⁶⁶. Para o ITCMD o aspecto temporal tem duas facetas: a) bens imóveis e respectivos direitos e b) bens móveis, títulos e créditos, estas regras valendo tanto para a transmissão *causa mortis* quanto para a doação. Os incisos do §1º do art. 155 da Constituição Federal se ocupam com o tema:

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

⁶² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tributais, 2013, p. 85.

⁶³ Súmula 112 O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

⁶⁴ Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição. Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico.

⁶⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1131.

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 105.

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;

Em suma, para o aspecto espacial: bens imóveis e respectivos direitos terão ITCMD recolhido para o Estado-membro (ou Distrito Federal) em que está situação o bem, mesmo que o *de cujus* ou doador possua domicílio ou residência em outro Estado-membro ou mesmo no exterior.

A situação é diferente para bens móveis, título e créditos: a competência tributária para o recolhimento do ITCMD caberá ao Estado-membro (ou Distrito Federal) onde se processar o inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador. Neste caso, para as hipóteses em que o doador reside no exterior ou o *de cujus* se situava em outro país (lá teve seu inventário ou arrolando ou lá residia) cabe Lei Complementar para disciplinar a matéria.

2.3.5 Aspecto material

Sobre o aspecto material, Geraldo Ataliba conclui que

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração⁶⁷.

O aspecto material possui elementos que distinguem e conectam todos os demais aspectos do tributo, uma imagem abstrata do fato jurídico tributário⁶⁸. O texto do inciso I do

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 106.

O termo hipótese de incidência é referido constantemente sob a abreviação “h.i” ao longo da obra.

art. 155 da Constituição Federal oferece um ponto de partida para a análise do aspecto material do ITCMD, ao prescrever que o imposto é sobre a “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

A transmissão *causa mortis* se manifesta juridicamente pela sucessão. Os arts. 1.784 e 1.923 do Código Civil de 2002 versam sobre a matéria:

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

Art. 1.923. Desde a abertura da sucessão, pertence ao legatário a coisa certa, existente no acervo, salvo se o legado estiver sob condição suspensiva.

Importante ressaltar que não se trata de qualquer forma de sucessão e sim daquela originada em razão da morte, da qual se ocupa o ITCMD e o Direito das Sucessões e não da sucessão *inter vivos*. Para que se dê a abertura da sucessão é necessária a ocorrência de morte e o momento de sua ocorrência será alvo do aspecto temporal do imposto.

Já a doação é uma liberalidade que implica em uma “transferência gratuita de patrimônio e vantagens para outra pessoa”⁶⁹. Um dos elementos da doação é o seu mútuo consentimento, pois o contrato de doação apenas estará juridicamente pleno com a declaração de vontade do doador e a aceitação (expressa ou tácita) do beneficiário⁷⁰.

O ITCMD apresenta uma particularidade em seu aspecto material, que engloba dois fenômenos jurídicos distintos: a sucessão e a doação de bens ou direitos. A opção por uni-los em um só imposto também já foi explorada, por ambos configurarem uma hipótese de incidência que representa a transmissão gratuita de patrimônio.

Por essa razão, haverá algumas pequenas distinções em cada aspecto deste imposto em função de como ele opera diante do seu fato gerador, ora a sucessão, ora a doação. As diferenças mais relevantes estão no âmago do aspecto material e também se relevam no aspecto temporal e em menor magnitude no aspecto pessoal e nas alíquotas.

Finalmente, a segunda parte do dispositivo versa sobre o objeto da transmissão: quaisquer bens ou direitos. *Lato sensu* um bem é tudo o que traz alguma forma de satisfação,

⁶⁸ Idem, p. 107.

⁶⁹ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil, v4: contratos: teoria geral e contratos em espécie**. 2ª Edição. Salvador: Editora JusPodivm, 2012, p. 695.

⁷⁰ Idem, pp. 714 e 715.

porquanto bens jurídicos “são aqueles que podem servir como objeto de relações jurídicas”, tanto na sua dimensão material quanto imaterial⁷¹.

Por sua vez o vocábulo ‘direitos’ encontra uma amplitude vertiginosa. Sua conceituação em palavras é objeto até mesmo de profundas e extensas proposições filosóficas, que aqui seriam uma digressão. Para os fins práticos do ITCMD, estão sujeitos imposto apenas os direitos que podem ser transmitidos, essencialmente aqueles que podem ser convertidos em valor pecuniário de alguma forma quando violados⁷².

2.3.5.1 Base de cálculo

A base de cálculo, denominada de “base imponível” por Geraldo Ataliba, é “uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”⁷³.

O Código Tributário Nacional em seu art. 38 instaura para o ITCMD que a “base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”⁷⁴ quando se trata de bens móveis.

De maneira análoga à questão da sujeição tributária passiva para a transmissão de bens móveis, os Estados-membros e Distrito Federal utilizaram as prerrogativas do ADCT e da Constituição Federal de 1988 para legislar sobre a matéria, firmando que o valor venal dos bens ou direitos transmitidos também será a base de cálculo do ITCMD que incide sobre transmissão de bens móveis.

⁷¹ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil: teoria geral**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 474.

⁷² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tributais, 2013, p. 80.

⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 108.

⁷⁴ Para as situações em que ocorre promessa de compra e venda, vale a seguinte súmula do STF: Súmula 590: Calcula-se o imposto de transmissão causa mortis sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

Para a transmissão *causa mortis*, o valor dos bens que integrará a base de cálculo do imposto será o valor dos bens na data de avaliação (e não na data da abertura da sucessão), não podendo ser exigido o imposto antes da homologação do cálculo do imposto (após os procedimentos legais de questionamento do valor obedecendo ao CPC⁷⁵). Existem duas súmulas do STF que preenchem possíveis indagações que podem surgir apenas da análise do CTN:

Súmula 113: O Imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula 114: O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo.

Para a doação também é utilizado o valor venal dos bens e direitos na constituição da base de cálculo para bens móveis e imóveis, a única diferença é que a apuração do valor de mercado se dará no exato momento da transmissão dos bens doados.

2.3.5.2 Alíquota

A alíquota é uma fração da base de cálculo a partir da qual será calculado o *quantum debeatur* do tributo, tradicionalmente expressa em uma porcentagem que incide sobre uma expressão de riqueza do sujeito passivo tributário⁷⁶.

Para o ITCMD a Constituição de 1988 em seu art. 155, §1º, IV ordena que o referido imposto “terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”. Formato similar possui o art. 39 do Código Tributário Nacional: “A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal”, com a segunda parte desta norma (que lida com a política nacional de habitação) sendo compreendida como inconstitucional⁷⁷.

⁷⁵ Arts. 982, 993, 1.002, 1.007, 1.008, 1.009, 1.010, 1.011, 1.012 e 1036 do Código de Processo Civil.

⁷⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, pp 113 a 116.

⁷⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tributais, 2013, p. 98.

A Resolução nº 9/1992 do Senado Federal determinou que a alíquota máxima para o ITCMD no valor de 8%⁷⁸, limite sob o qual os Estados-membros e Distrito Federal podem formular suas alíquotas livremente.

A tabela a seguir contem as alíquotas de cada Unidade Federativa do Brasil para o Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, divididas para a hipótese de sucessão e doação⁷⁹:

UNIDADE FEDERATIVA DO BRASIL	ALÍQUOTA MARGINAL	
	<i>Causa Mortis</i>	Doação
Acre	4%	2%
Alagoas	- Parentes consanguíneos até o 2º grau: 2% - Demais hipóteses: 4%	
Amapá	4%	3%
Amazonas	2%	
Bahia	- Parentes em linha reta, cônjuges, entre irmãos: 4% (entre 3.085 a 61.700 UFIR), 6% (entre 61.700 a 617.000 UFIR), 8% (Acima de 617.000 UFIR) - Tios e sobrinhos, entre avós, netos e entre primos irmãos: 8% - Além do 5º grau de parentesco e não parentes: 8%	2%
Ceará	- Até 5.000 UFIRCEs: 2%	- Até 25.000 UFIRCEs: 2%

⁷⁸ Resolução nº9/1992 do Senado Federal

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.

⁷⁹ As informações acerca das alíquotas marginais de cada Estado da Federação foram colhidas dos sítios eletrônicos de suas respectivas Secretarias de Estado da Fazenda e Assembleias Legislativas, acessados pela última vez no mês de maio de 2015.

As leis consultadas para as alíquotas aqui apresentadas são: Acre (arts. 14 e 15 da Lei Complementar nº 271 de 27 de dezembro de 2013), Alagoas (art. 168 da Lei nº 5.077 de 12 de junho de 1989), Amapá (art. 78 da Lei nº 400 de 22 de dezembro de 1997), Amazonas (Art. 119 da Lei Complementar nº 19 de 29 de dezembro de 1997), Bahia (art. 9º da Lei nº 4.826 de 27 de janeiro de 1989), Ceará (art. 10 da Lei nº 13.417 de 30 de dezembro de 2003), Distrito Federal (art. 13 do Decreto nº 34.982 de 19 de dezembro de 2013), Espírito Santo (art. 12 da Lei nº 10.011 de 20 de maio de 2013), Goiás (art. 78 da Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991), Maranhão (art. 110 da Lei nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002), Mato Grosso (art. 19 da Lei nº 7.850 de 18 de dezembro de 2002), Mato Grosso do Sul (art. 129 da Lei nº 1.810 de 22 de dezembro de 1997), Minas Gerais (art. 10 da Lei nº 14.941 de 29 de dezembro de 2003), Pará (art. 8º da Lei nº 5.529 de 5 de janeiro de 1989), Paraíba (art. 8º do Decreto nº 33.341 de 27 de setembro de 2012), Paraná (art. 12 da Lei nº 8.927 de 28 de dezembro de 1988), Pernambuco (art. 8º da Lei nº 13.974 de 16 de dezembro de 2009), Piauí (art. 15 da Lei nº 6.043 de 30 de dezembro de 2010), Rio de Janeiro (art. 17 da Lei nº 1.427 de 13 de fevereiro de 1989), Rio Grande do Norte (art. 15 do Decreto nº 22.063 de 7 de dezembro de 2010), Rio Grande do Sul (arts. 22 e 23 do Decreto nº 33.156 de 31 de março de 1989), Rondônia (art. 5º da Lei nº 959 de 28 de dezembro de 2000), Roraima (art. 79 da Lei nº 59 de 28 de dezembro de 1993), Santa Catarina (art. 9º da Lei nº 13.136 de 25 de novembro de 2004), São Paulo (art. 16 da Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000), Sergipe (art. 14 da Lei nº 7.724 de 8 de novembro de 2013) e Tocantins (art. 61 da Lei nº 1.287 de 28 de dezembro de 2001).

	- Acima de 5.000 e até 15.000 UFIRCEs: 4% - Acima de 40.000 UFIRCEs: 8%	- Acima de 25.000 UFIRCEs: 4%
Distrito Federal	4%	
Espírito Santo	4%	
Goiás	Base de cálculo: - igual ou inferior a R\$ 25.000,00: 2% - superior a R\$ 25.000,00 e inferior a R\$ 110.000,00: 3% - igual ou superior a R\$ 110.000,00: 4%	
Maranhão	4%	2%
Mato Grosso⁸⁰	- Até 500 UPFMTs: isento - Acima de 500 e até 2.250 UPFMTs: 2% - Acima de 2.250 UPFMT: 4%	- Até 200 UPFMT: isento - Acima de 200 e até 900 UPFMT: 2% - Acima de 900 UPFMT: 4%
Mato Grosso do Sul	4%	2%
Minas Gerais	5%	
Pará	4%	
Paraíba	4%	
Paraná	4%	
Pernambuco	5%	2%
Piauí	4%	
Rio de Janeiro	4%	
Rio Grande do Norte	3%	
Rio Grande do Sul	4%	3%
Rondônia	Base de cálculo: - igual ou inferior a 1.250 UPFs: 2% - superior a 1.250 e inferior a 6.170 UPFs: 3% - igual ou superior a 6.170 UPFs: 4%	
Roraima	4%	
Santa Catarina	a) Varia conforme o montante de parte da base de cálculo: - parcela igual ou inferior a R\$ 20.000,00: 1% - parcela que exceder R\$ a 20.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00: 3% - parcela que exceder a R\$ 50.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00: 7% - parcela que exceder a R\$ 150.000,00: 8% b) Se o contribuinte for parente colateral ou não parente: 8% em todas as hipóteses.	
São Paulo⁸¹	4%	

⁸⁰ A isenção está expressa de acordo com a sua expressão nos artigos referentes à alíquota. Todas as legislações estaduais apresentam alguma forma de isenção, presente em parte distinta dos instrumentos normativos observados.

⁸¹ No entanto, a aplicabilidade real da alíquota remete ao art. 25 do Decreto nº 45.837, de 4 de junho de 2001 (regulamenta o ITCMD), que expressa:

Artigo 25 - O cálculo do imposto é efetuado mediante a aplicação dos percentuais, a seguir especificados, sobre a correspondente parcela do valor da base de cálculo, esta convertida em UFESPs, na seguinte progressão (Lei 10.705/00, art. 16):

I - até o montante de 12.000 (doze mil) UFESPs, 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento);
II - superior a 12.000 (doze mil) UFESPs, 4% (quatro por cento).

Sergipe	4%
Tocantins	Base de cálculo: - igual ou inferior a R\$ 20.000,00: 2% - superior a R\$20.000,00 e até R\$ 100.000,00: 3% - superior a R\$ 100.000,00: 4%

Como há completa autonomia para instituir alíquotas por parte das Unidades Federativas, o resultado é a observada miríade de valores, todos observando o teto de 8%⁸². Há casos de alíquotas diferenciadas para a sucessão e doação, alíquotas diferenciadas em razão do grau de parentesco e até mesmo alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de cálculo. Algumas observações tópicas serão feitas casos específicos.

De maneira geral é evidente que as Unidades Federativas em que há diferenciação de alíquota entre a sucessão e a doação, a alíquota referente à doação é ligeiramente menor, com a exceção do Mato Grosso. É compreensível que as alíquotas menores foram uma opção tomada para onerar menos a doação, um comportamento com conotação social positiva e tido como desejável, quer seja uma verdadeira doação altruísta ou antecipação da transmissão do patrimônio a herdeiros.

A presença de alíquotas progressivas ainda é incomum para o ITCMD, muito embora haja quem considere uma diferenciação de alíquotas de acordo com o grau de parentesco uma forma de progressividade. Ao contrário de outros tributos como o IR e o IPTU, a questão da progressividade de alíquotas no ITCMD é controversa e foi muito discutida no Judiciário, tendo sido abandonada em alguns Estados-membros⁸³. O tema da progressividade de alíquotas no ITCMD e o imbróglio jurisdicional que a decidiu será matéria do capítulo 3.

§ 1º - O imposto devido é resultante da soma total da quantia apurada na respectiva operação de aplicação dos percentuais, sobre cada uma das parcelas em que vier a ser decomposta a base de cálculo.

§ 2º - Para fins de aplicação das alíquotas, será deduzido o correspondente valor de isenção previsto nas alíneas "a" dos incisos I e II do artigo 6º, observado o disposto no seu § 1º.

⁸² Antes da Resolução nº2/1992 do Senado Federal, as alíquotas do ITCMD no estado da Bahia chegavam até a 25%, distribuídas em faixas progressivas. A tabela com os valores ainda encontra-se anexa à Lei estadual nº 4.826 de 27 de janeiro de 1989.

⁸³ Até 27 de março de 2008 o ITCMD em Minas Gerais possuía alíquotas progressivas e diferenciadas em função do fato gerador (sucessão *causa mortis* ou doação). As alíquotas da redação anterior vigente no estado do Rio de Janeiro eram diferenciadas conforme o grau de parentesco. Por fim, até 30 de dezembro de 2009 o estado do Rio Grande do Sul possuía um sistema de alíquotas plenamente progressivo, que vislumbrava isenções e faixas de alíquotas que cobriam todos os valores unitários de porcentagem até o limite máximo de 8%.

2.4 O tributo sobre a herança no Direito comparado

Bem como a mera análise da carga tributária comparativa feita no capítulo anterior não dá respostas conclusivas, tampouco possui esse poder a comparação da tutela jurídica da tributação sobre a transmissão não onerosa de patrimônio nos diversos ordenamentos jurídicos ao redor do globo. *Pari passu*, é um exercício indispensável para enriquecer a compreensão que temos sobre o nosso próprio sistema ao tomar outros referenciais comparativos.

Outro ponto é a variedade de países analisados. Se a comparação for restrita a países com alto desenvolvimento econômico e social, com pontuais exceções a fórmula de um ITCMD com maiores alíquotas e progressivo parece uma tendência inexorável. Entretanto, ao se procurar por outras realidades além da Europa, até mesmo países mais próximos do Brasil em um patamar socioeconômico (como os demais BRICs), a resposta não parece ser tão cristalina.

A intenção deste tópico não é esgotar uma análise tributária pormenorizada de cada sistema tributário estrangeiro nem destrinchar todas as suas alíquotas e regulamentos pela fuga de objeto e grandiosidade do conteúdo⁸⁴. Cada país tem particularidades históricas que orientam sua preferência ou rejeição a esta forma particular de tributação. Similaridades com o Brasil envolvem alíquotas diferenciadas conforme o grau de parentesco e progressivas em concordância com a base de cálculo.

O aspecto extrafiscal também ajuda a compreender as diferenças entre as nações e a maneira que arquitetaram sua tributação sobre a herança. Países de tradição liberal como o Reino Unido e Estados Unidos da América possuem uma carga tributária sobre a herança menor, mas ainda substancial, em um intenso equilíbrio entre ideais meritocráticos e do *laissez-faire*. Em oposição encontram-se países com maior permeabilidade à ideias de bem-estar social⁸⁵ como a França e países da Escandinávia, com forte tributação sobre a herança⁸⁶.

⁸⁴ Os dados sobre os tributos nos países citados encontram-se em ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **Worldwide estate and inheritance tax guide 2014**. 2014. Disponível em: <<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Global-tax-guide-archive>>.

⁸⁵ Isso não inclui países que de alguma forma estiveram sobre um regime de inspiração socialista ao longo do Século XX. O bem-estar social possui inspiração socialista mas com ele não se confunde.

Como ponto de partida é mandatório uma explicação pertinente a uma classificação de impostos sobre a sucessão e doação, com base na língua inglesa. O *estate tax*⁸⁷ é um imposto sobre o valor líquido total dos bens possuídos pelo *de cujus* na data de sua morte. O *inheritance tax*⁸⁸ incide sobre o valor do quinhão dos sucessores (como é o caso do Brasil). E o *gift tax*⁸⁹ é um imposto sobre a doação, normalmente associado ao *inheritance* ou *estate tax* para burlar o possível ônus tributário por transferir a propriedade antes da morte, ponto do início deste capítulo. No ordenamento jurídico brasileiro, o ITCMD é a conjugação do que seria esta definição simplificada de *inheritance* e *gift taxes*.

Isto posto, é evidente que as formas de tributação sobre a herança e doação nem sempre significam o mesmo tipo de imposto, podendo variar de país para país e se manifestar de formas bem distintas. Países que não possuem qualquer forma de tributação sobre a herança não obstante tributam o beneficiário uma vez que a herança representa uma forma de renda, o que também turva conclusões apenas a partir da análise de tributos sobre a herança e casos em que isso ocorra só serão levantados se relevantes à comparação. O foco se dará na configuração atual da lei tributária e nuances históricas só serão pinceladas se inevitáveis⁹⁰.

Dos países que integram o acrônimo BRIC, apenas o Brasil possui qualquer forma de tributação sobre a transmissão gratuita de bens e direitos. A Rússia aboliu seu imposto sobre herança e doações em 2006; a Índia removeu seu imposto sucessório em 1985⁹¹ (antes disso o *estate tax* variava de 7.5% a 40% em alíquotas) enquanto mantém uma forma de imposto sobre doação e a China continental não possui forma alguma de tributação sobre a herança ou doação.

A Alemanha é similar ao Brasil, possuindo um imposto unificado sobre a sucessão *causa mortis* e doação, o “*Erbschaft und Schenkungsteuer*”, incidente sobre toda

⁸⁶ Noruega e Suécia configuram uma exceção recente, a ser tratada abaixo.

⁸⁷ COLE, Alan. **Estate and inheritance taxes around the world**. 2015. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/article/estate-and-inheritance-taxes-around-world>>, p.2.

⁸⁸ Idem.

⁸⁹ Idem.

⁹⁰ Os tributos sobre a herança e doação serão referidos como impostos *lato sensu*, não sendo viável adentrar na classificação tributária constitucional de cada país.

⁹¹ Em 2012 a eventual reintrodução do imposto sucessório ganhou holofotes na política indiana.

transferência de propriedade por morte ou por doação. Lá é um tributo federal, com receitas distribuídas entre os estados federais, similar ao nosso IR.

Na República Federal da Alemanha as alíquotas do *Erbschaft und Schenkungsteuer* são progressivas e diferenciadas em função do grau de parentesco (divididos em três classes), variando de 7% (após a faixa de isenção) a 30% para cônjuge e ascendentes e descendentes em linha reta e chegando até mesmo a 50% para não parentes e pessoas jurídicas.

No Reino Unido existe o *Inheritance Tax* que, ao contrário do que a denominação sugere, integra um *estate tax* (o imposto incide sobre o valor dos bens do falecido) e um *gift tax* (sobre doações), com cálculos de ajuste feitos para elementos do patrimônio do falecido que aumentam ou perdem seu valor em relação direta com o evento da morte.

A França possui talvez um dos impostos mais elaborados para a sucessão e doação. Os franceses tributam toda forma de transferência gratuita, *causa mortis* e *inter vivos*, mas de forma separada. As alíquotas, assim como na Alemanha, são progressivas e diferenciadas em função do grau de parentesco; após a faixa de isenção a crescente vai de 5% a 45% para sucessores em linha reta, chegando ao limite de 60% para parentes remotos e não parentes.

Outra forma de tributação sobre o patrimônio existente na França é o ‘*impôt de solidarité sur la fortune*’, incidente sobre a riqueza e de certa maneira um parente do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) previsto na Constituição Federal brasileira.

O Japão possui um imposto sobre a transmissão *causa mortis* (*souzoku-zei*) e um imposto sobre a doação (*zoyo-zei*) distintos e de competência nacional (equivalente à competência da União), não havendo tributação local sobre a sucessão ou doação. As alíquotas japonesas são progressivas, ganhando mais faixas de alíquotas a partir do ano de 2015 e chegando à maior alíquota máxima para sucessão em linha reta do mundo: 55%.

A curiosidade para com os países nórdicos é o fato de que tanto a Suécia quanto a Noruega⁹² aboliram seus impostos sobre a herança, respectivamente em 2005 e 2014. Finlândia e Dinamarca continuam a tributar a herança e doações, com alíquotas progressivas e diferenciadas em função do grau de parentesco. Na Finlândia as alíquotas máximas são de

⁹² Na Noruega, o imposto sucessório foi substituído por uma forma de continuidade de impostos, na qual os sucessores ou beneficiários assumem as situações e obrigações tributárias do *de cuius* ou doador, conforme regras e exceções próprias.

19% e 35%. Na Dinamarca há uma separação entre o imposto sucessório (até 36,5%) e sobre doações (até 36,25%)⁹³.

Para os Estados Unidos da América o imposto de competência federal é o *estate tax*, com alíquotas progressivas que variam de 18% a 40% a partir do ano de 2014. A alíquota a ser paga é definida pelo montante da base de cálculo que ultrapassa certos valores pré-definidos (similar ao praticado no estado de Santa Catarina). Existe também a figura tributária do *gift tax*. Nos Estados Unidos, o *inheritance tax* que incide sobre o quinhão de herdeiros e legatários é estadual.

Com exceção dos países que aboliram o imposto sucessório e de doação, todos os outros observados apresentam progressividade e diferenciação de alíquotas mais consistente que o ITCMD. Mas qual é a justificativa moral para se tributar tão fortemente o patrimônio construído em vida por um indivíduo, que já foi submetido a diversas outras formas de tributação como o Imposto de Renda ao longo da vida?

2.5 Tributar herança é confisco? A condição pós-tributária da propriedade

Não seria então a tributação da herança um vil confisco de um patrimônio construído com muito esforço em vida, apenando aqueles que poupam e constroem para garantir um bom futuro para seus descendentes?

Tal forma de argumentação, que percebe a tributação como uma invasão do Estado na renda disponível dos indivíduos. É quase um reflexo inato pensar que a nossa condição de vida em todas as suas dimensões é um produto exclusivo do merecimento individual, que os resultados que ocorrem possuem decorrência natural e a interferência do governo afeta um suposto equilíbrio.

Esse pensamento permeia intensamente o senso comum de pessoas com os mais diversos graus de formação formal e informal. Convenções sociais são encaradas como leis da natureza ou como um inexorável direito natural: a propriedade privada (e sua proteção), o

⁹³ As faixas de isenção para os graus de parentesco correspondem a um valor razoável de coroas dinamarquesas (DKK) e para o caso de doação para não parentes, o beneficiário passa a pagar imposto de renda (que vai de 0% a 51,7%).

ordenamento jurídico, a garantia da liberdade, tudo isto depende de um complexo sistema que se ordena atualmente conforme o Estado. O cenário de uma existência humana sem um governo é desenhado de forma concisa por Liam Murphy e Thomas Nagel:

Que tipo de vida levaríamos se não houvesse governo? Seria errado imaginar a vida mais ou menos como ela é hoje, com empregos, bancos, casas e carros, caracterizada apenas pela ausência dos serviços governamentais mais evidentes, como a Previdência Social, o Fundo Nacional para as Artes e a polícia. O mundo sem governo é o estado de natureza de Hobbes, que ele apropriadamente definiu como uma guerra de todos contra todos. E, nesse estado de coisas, não há dúvida de que o nível de bem-estar de todos seria muito baixo e – o que é importante – aproximadamente o mesmo⁹⁴.

É igualmente difícil imaginar qualquer sociedade hodierna sem uma figura organizacional. Mesmo um grupo pequeno de pessoas que dividiria tarefas e ônus em prol de interesses comuns configura uma forma de proto-Estado. Torna-se impossível quantificar a diferença que a ausência de um Estado faria nos resultados individuais de cada um mas é possível imaginar que sem ele pouco restaria do que conhecemos da vida cotidiana.

A garantia à propriedade privada e sua proteção, o ordenamento jurídico que estabelece normas e protege o mercado e seus resultados, o Judiciário com capacidade de resolução de conflitos e reparação de direitos, padrões de medida e troca e a manutenção da segurança local e nacional para que os resultados colhidos pelos indivíduos possam ser acumulados ao ponto de se tornarem herança ao fim de sua vida são produtos convencionais da sociedade. O que mantém tamanha coesão é a figura do Estado, cuja operação e existência se opera principalmente pela tributação nos dias atuais⁹⁵.

A ideia contraditória de que existe uma propriedade ou renda pré-mercado, governo e pré-jurídica ao mesmo tempo que reconhece a necessidade do governo para evitar situações de miséria e desolação é popularmente referida como libertarismo vulgar.

Todo o patrimônio dos indivíduos só é possível graças a todo um arcabouço convencional que se apoia em alguma forma de governo, sobretudo em sistemas democráticos, que buscam equilíbrio no ideal de igualdade. A transmissão ou doação dos bens

⁹⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 23.

⁹⁵ Mesmo a escola austríaca, contrária à intervenção governamental em suas mais diversas formas, reconhece a inevitabilidade da tributação, buscando entendê-la não pelo lado da justiça tributária e sim pelo lado da sua neutralidade. (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, pp. 41 a 46.

construídos é possível apenas como um dos resultados possíveis dentro de um contexto que envolve o Estado, ao qual a tributação é imprescindível.

O ponto aqui não é argumentar que toda a propriedade e patrimônio pertencem ao governo, que deles pode usufruir como bem entender. As democracias de orientação capitalista protegem o direito à propriedade privada com força constitucional e já foi explicado como essa proteção estende-se até mesmo à tributação por meio da vedação ao confisco e proteção do mínimo existencial. O ponto é que é impossível definir o que seria uma renda pré-tributária quando a renda depende de toda uma construção que se sustenta na tributação.

Além da condição pós-tributária do patrimônio, basta lembrar que por meio da herança ou doação o sucessor ou donatário incrementa a sua capacidade contributiva. Mesmo não sendo parte do resultado de mercado, o que foi herdado ou recebido como doação é uma forma de renda. Distingue-se da renda de fato sobretudo os bens e direitos que se destinam à herança porque estes foram acumulados com o propósito de serem transmitidos, o que justificaria a mitigação da intensidade da tributação incidente⁹⁶.

Já foi elaborado que um dos modos de se concretizar o princípio da capacidade contributiva é por meio da progressividade de alíquotas. Como é o vínculo entre a progressividade e o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, principalmente no Brasil? O próximo capítulo se ocupará em expor como a progressividade pode cumprir um objetivo paralelo à maior arrecadação e se as alíquotas progressivas no ITCMD são aptas a repaginar a distribuição de recursos entre as faixas socioeconômicas da população de uma nação.

⁹⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, pp.29 e 30.

3. Progressividade e distribuição

3.1. Progressividade, proporcionalidade e diferenciação de alíquotas

As alíquotas possuem uma relação estreita com a percepção que se tem dos tributos e com o ITCMD não é diferente. A expressão da capacidade contributiva para viabilizar a justiça distributiva pode se manifestar em técnicas que lidam com variações das alíquotas dentro da dinâmica tributária, aqui especificamente dos impostos. As técnicas variam e a mais recorrente é a *progressividade*. Não obstante, a progressividade não é a única técnica que envolve uma variação de alíquotas para os impostos, sendo também presentes em maior peso a *seletividade*, a *proporcionalidade* e a *diferenciação de alíquotas*, que dela serão distinguidas.

No Brasil a seletividade possui uma relação estreita com o IPI e o ICMS, integrando o texto do art.153 da Constituição Federal. Enquanto o IPI ‘será seletivo em função da essencialidade do produto’ (art. 153, §3º, I da CF/1988), o ICMS ‘poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços’ (art. 153, §2º, III da CF/1988). A seletividade é um meio de se concretizar o princípio da capacidade contributiva porque permite desonerar a carga tributária daqueles que possuem menor capacidade contributiva: a seletividade do ICMS pode reduzir as alíquotas ou isentar mercadorias e serviços considerados essenciais e de larga procura pela população mais carente e onerar a tributação sobre bens e serviços de caráter supérfluo, utilizados majoritariamente pela parcela mais rica e com maior capacidade contributiva.

Os impostos com uma alíquota fixa inevitavelmente recolhem uma quantia pecuniária maior conforme maior for a base de cálculo, eis a proporcionalidade. Desse modo, mesmo uma alíquota numericamente neutra (é a mesma para todos os sujeitos passivos que realizam determinado fato gerador) pode gerar um valor maior ou menor uma vez que sua porcentagem fixa implicará em um valor final diferente de acordo com a base de cálculo e um valor proporcionalmente maior a ser pago.

À primeira vista, a proporcionalidade aparenta ser plenamente desejável pela sua neutralidade⁹⁷ isonômica que arrecada menos daqueles com menos e mais daqueles com mais, tal proporcionalidade flertando com a igualdade vertical e horizontal. Entretanto, diante da realidade socioeconômica, fatores como o custo de vida e mesmo a utilidade marginal decrescente do dinheiro, uma alíquota marginal fixa de 20% pode gerar efeitos mais negativos entre aqueles que pagam menos do que entre aqueles que pagam mais⁹⁸. Esse potencial efeito obscuro das alíquotas fixas, sobretudo quando associadas a impostos indiretos é referido como *regressividade*.

Tamanha é a regressividade do sistema tributário brasileiro que pessoas que pagam até 2 salários mínimos oneram 48,8% da sua renda em tributos. Em comparação, pessoas que ganham acima de 30 salários mínimos pagam 26,3% da sua renda em tributos⁹⁹.

No outro lado da moeda da regressividade encontra-se a progressividade. Da progressividade decorrem alíquotas variadas com valor majorado de acordo com o incremento do valor da base de cálculo: quanto maior a capacidade contributiva, maior a alíquota e vice-versa.

A técnica da progressividade é fiscal na medida em que aumenta sua arrecadação quanto maior for a base de cálculo disponível e extrafiscal sobretudo pois é a partir dela que se torna possível suavizar (e até mesmo isentar) muitas faixas de valor da base de cálculo e assim preservar a renda disponível daqueles com baixa capacidade contributiva. O quão deve ser “progressiva a progressividade” é uma pergunta em aberto, projetando valores sociais desejáveis e quais graus de igualdade e desigualdade são almejados¹⁰⁰

⁹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 161, 162, 426 e 427.

⁹⁸ E por isso as alíquotas em porcentagem são referidas preferivelmente como alíquotas marginais, pois são uma porcentagem ainda sem qualquer implicação real. Uma alíquota de 20% de um imposto indireto hipotético pode comprometer até metade da renda de um indivíduo pobre (50%, a título ilustrativo), ao passo que é insignificante diante de um indivíduo que dispõe de uma fortuna considerável, sendo então o valor de 50% a alíquota real suportada pelo indivíduo pobre.

No caso do ICMS (e seu cálculo por dentro) também é possível falar em alíquota marginal e real quando o valor final da alíquota real que incidirá sobre a base de cálculo é superior à alíquota marginal definida pelo ordenamento jurídico.

⁹⁹ REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: Relatório de observação nº 2. 2ª ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p. 38.

¹⁰⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 181.

Mas quais impostos representam um reflexo da capacidade contributiva e portanto podem desenvolver a progressividade de uma forma justificada? Seria o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação um desses impostos?

3.2. O RE 562.045/RS e a progressividade do ITCMD

O Supremo Tribunal Federal julgou em fevereiro de 2013 o Recurso Extraordinário 562.045 – RS. Nele, o estado do Rio Grande do Sul (recorrente) sustentava a inexistência de vedação constitucional à progressividade do ITCMD, ainda que se tratasse de tributo de natureza real. Anteriormente as decisões que envolviam apreciação da progressividade do imposto sobre sucessão *causa mortis* e doação haviam sido monocráticas, sendo inédita a apreciação do plenário sobre a matéria.

A questão teve início ainda em junho de 2008 quando o Ministro Relator Ricardo Lewandoswski, com base em decisões anteriores da mesma Corte sobre a progressividade do IPTU e ITBI, acabou por negar provimento ao RE. A sua argumentação se baseava na exigência de expressa previsão legal para que pudesse ser constitucional um regime progressivo para os impostos. A redação do art. 145, §1º da Constituição Federal brasileira restringia a observação da capacidade contributiva (e progressividade) apenas aos impostos pessoais e não aos impostos reais.

Em setembro de 2008 o Ministro Eros Grau elaborou um voto-vista discordante e deu provimento ao RE. Segundo o Ministro, a redação do art. 145, §1º da CF/1988 ao se referir à pessoalidade dos impostos como “sempre que possível”, não restringe a aferição da capacidade contributiva apenas aos impostos pessoais, capaz de ser expressa tanto pelos impostos pessoais quanto pelos impostos reais.

Seguindo o posicionamento do Ministro Eros Grau, o Ministro Ayres Britto deu provimento ao RE e consignou a possibilidade de progressividade para o ITCMD, citando que o caso deste imposto era distinto e mais desembaraçado que o do IPTU no passado e sua progressividade não necessitaria de uma Emenda Constitucional e que sua progressividade estava sujeita às limitações do poder de tributar:

Aqui, o que existe é remoção de percalço: a progressividade de alíquotas não tem como descambar para o confisco, pois, no caso do ITCMD, há o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal. Controle que é previsto no inciso IV do §1º do art. 155 da nossa Lei Maior.

(...)

Em suma, tratando-se de ITCMD, bem mais razão é de se ajuizar que a nossa Magna Lei não contém condição semelhante à que havia em relação à progressividade do IPTU, antes da EC nº 29/2000. Daí que a norma geral do §1º do art. 145 passa a incidir pelo modo mais desembaraçado para, naturalmente, admitir a progressividade das alíquotas “*segundo a capacidade econômica do contribuinte*”. Vale dizer, aqui (no âmbito do ITCMD) não há e nunca houve necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo.

O Ministro Marco Aurélio desproveu o Recurso Extraordinário e sustentou em seu voto-vista que a progressividade do imposto sobre transmissão *causa mortis* (que considera o valor dos imóveis, móveis, títulos de créditos e direitos relativos, quase que efetivamente o patrimônio do *de cuius*) acabava por ter efeitos similares ao imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII da CF/1988), extrapolando a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Ele não seguiu a linha argumentativa do Ministro Relator Ricardo Lewandowski porque não considerou que a progressividade dos impostos reais só poderia ocorrer apenas por expressa previsão constitucional e salientou que seria uma afronta ao princípio da capacidade contributiva “admitir a progressão de alíquotas na incidência do tributo sobre a sucessão *causa mortis* sem que haja qualquer consideração da situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária”.

Os Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Eros Grau, Menezes Direito, Teori Zavascki, Celso de Mello votaram a favor do provimento do Recurso Extraordinário, restando vencidos os votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Foi decidida a constitucionalidade da progressividade de alíquotas para o ITCMD¹⁰¹. As considerações do voto do Ministro Gilmar Mendes são pertinentes:

O Congresso Nacional acabou por aprovar uma emenda constitucional lavrando então claramente a possibilidade de progressividade do IPTU, portanto, fazendo aquilo que os americanos chamam de correção da interpretação pela via legislativa, nesse caso, legislativa constitucional.

(...)

¹⁰¹ A Lei estadual do Rio Grande do Sul foi alterada no ano de 2009, o que suscitou a possível perda de objeto, mas o feito possuía repercussão geral.

Não podemos esquecer, e acho que é uma outra questão que sempre sobressai, ou pelo menos está em parte das nossas pré-compreensões, que pode, aqui ou acolá, haver um tipo de abuso na própria formulação, uma vez que, como sabem, há até campanhas políticas, político-ideológicas em relação à questão do chamado imposto sobre herança. Mas aí, claro, haveria não só o argumento da capacidade contributiva, como também de não confiscatoriedade, portanto, a ideia da proporcionalidade. Logo, haveria remédios para esse tipo de situação.

O pensamento predominante no Supremo Tribunal Federal considerou que o ITCMD opera por uma transferência de bens e direitos de forma não onerosa e gratuita, claramente configurando um acréscimo patrimonial para o sucessor ou donatário, o que já permitiria delinear a capacidade contributiva para fins de alíquotas progressivas. O argumento a favor da progressividade para os impostos reais já encontrava respaldo na doutrina, como na obra de Roque Antonio Carazza:

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva¹⁰².

Há exceções, impostos com menor compatibilidade com um regime progressivo, sobretudo aqueles com uma função extrafiscal regulatória mais acentuada. De toda forma, o argumento válido dos direitos sobre herança e preservação da família não pode ser usado para justificar situações de concentração de renda exacerbada¹⁰³.

Ao longo do que foi exposto, fica claro que os impostos reais podem avaliar com maior ou menor precisão a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, com as devidas exceções (como no caso dos impostos com função de regulação econômica). A incompatibilidade dos impostos reais com a capacidade contributiva aparenta ser numa anomalia das formulações teóricas brasileiras.

¹⁰² CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, pp. 99 e 100.

¹⁰³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 161.

Há um intenso debate sobre a fundamentação e constitucionalidade de um imposto que incide de forma geral sobre o patrimônio individual, já sujeito a outras tributações como o imposto de renda¹⁰⁴. Não se questiona que o patrimônio transmitido é compatível com a progressividade pelo lado do beneficiário, mesmo que as legislações optem por não adotá-la.

Argumentar a plena incompatibilidade dos impostos reais com a capacidade contributiva talvez seja menos uma construção lógica e jurídica e mais um reflexo da internalização do patrimonialismo como algo certo, remontando ao final do capítulo anterior, que aborda como algumas construções convencionais podem adquirir uma falsa ilusão de natureza quando sustentadas por tempo o suficiente. O imbróglio possuía raízes mais profundas que a interpretação gramatical do texto do art. 145 da Constituição Federal de 1988.

3.3. Competência tributária e implementação da progressividade

Desde 2013 existe a possibilidade incontroversa de alíquotas progressivas para o ITCMD no Brasil e, como já vimos, a progressividade do imposto sucessório é uma realidade em alguns outros países. Entretanto, poucos Estados-membros possuem alíquotas progressivas e alguns deles, que é o caso emblemático do Rio Grande do Sul, acabaram por eliminar a progressividade em anos recentes.

Em primeiro lugar, a decisão do Supremo Tribunal Federal é relativamente recente. O tempo decorrente é pequeno para toda a discussão política e subsequente processo legislativo que pode culminar na instituição da progressividade para este imposto.

Em segundo lugar, as legislações que eliminaram a progressividade ao longo do período de incerteza o fizeram provavelmente para evitar recorrentes questionamentos judiciais da progressividade do ITCMD a exemplo do ocorrido no estado do Rio Grande do Sul, o que represaria a arrecadação. Não se pode olvidar também a tradição patrimonialista brasileira como força motriz de resistência às alíquotas progressivas.

¹⁰⁴ O ainda não implementado imposto sobre grandes fortunas (IGF) é exemplo de uma das formas possíveis desse tipo de imposto.

As variáveis expostas possuem uma intersecção: a competência tributária. Cabe aos Estados-membros e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. Isso significa que no Brasil existem vinte e sete legislações para o ITCMD, todas elas com alíquotas diferentes e sujeitas à política de cada uma das Unidades Federativas.

Isso significa que existe um entrave para a construção de uma política de justiça fiscal mais homogênea em relação ao ITCMD, com alíquotas plenamente progressivas e que possam servir aos propósitos fiscais e extrafiscais do imposto. No tópico destinado ao direito comparado observamos que a competência tributária do imposto sucessório é usualmente nacional, equivalente à competência da União, o que permitiria uma progressividade de alíquotas uniforme e também delinear um projeto para a finalidade do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação no sistema tributário¹⁰⁵.

No caso específico do Brasil, a alteração da competência tributária do ITCMD iria requerer uma Emenda Constitucional que, imaginada em um contexto alheio à reforma tributária ampla, indubitavelmente seria um trabalho de Sísifo em se tratando de tantos interesses e perda de arrecadação pelos Estados-membros e Distrito Federal, mesmo em pequena magnitude. Além disso, persiste o problema da diminuta alíquota máxima de 8% fixada pelo Senado Federal, insuficiente para que o ITCMD possua alguma real capacidade redistributiva.

3.4. Eficiência da tributação sobre herança

Qual é o potencial da tributação sobre a herança e qual é a sua necessidade diante da situação global atual? Muitos autores relegam a tributação sobre herança e doação para um patamar de imposto fiscal ancorados em classificações jurídicas. Uma dificuldade no Direito e presente em seu ramo tributário é saber em que momentos é adequado ou não escapar da estrita seara jurídica para contextualizar seus fenômenos.

¹⁰⁵ Os diferentes regimes estaduais de alíquota para o ITCMD também seriam um entrave para a instituição de alíquota, podendo incentivar a elisão para os casos de alíquotas discrepantes. Seria possível contornar tal possibilidade em relação ao aspecto espacial do imposto para bens imóveis, deixando ainda o problema para o aspecto espacial quanto aos bens móveis.

Em governos de fundação democrática, a tributação é um dos meios possíveis para se construir resultados de forma justa e fundamentada, capaz de alocar recursos conforme o interesse coletivo, observando as devidas limitações constitucionais preventoras de abusos¹⁰⁶. Para saber como o imposto sucessório se encaixa nesse potencial transformador é indispensável observar como o seu objeto: os patrimônios que serão objeto de sucessão e poderão sofrer doação.

Um estudo econômico recente expôs que a taxa de crescimento reduzida no fim do Século XX e início do Século XXI aliada a uma taxa de rendimento de capital relativamente superior acaba por gerar um desequilíbrio no qual

As riquezas vindas do passado progridem automaticamente mais 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 heranças¹⁰⁷.

A consequência em longo prazo desse desequilíbrio é uma prevalência cada vez maior dos ganhos de rendimento de capital (que favorece rentistas que já construíram grande patrimônio ou os herdaram) sobre os ganhos do trabalho, prejudicando aqueles que herdam pouco ou nada e já saem desfavorecidos do ponto de partida.

Existem fatores demográficos que afetam a questão da herança, nominalmente a cada vez maior expectativa de vida. Isso não significou uma diminuição da relevância da herança nas sociedades, posto que evidências empíricas sugerem que o prolongamento da vida apenas aumenta a faixa de tempo e desloca um pouco mais para o futuro os acontecimentos típicos vitais: ao passo em que se herda cada vez mais tarde, herda-se cada vez mais¹⁰⁸, e a relevância da doação como um adiantamento da herança em vida é cada vez mais importante¹⁰⁹.

Sem acontecimentos extraordinários que possam solapar os patrimônios constituídos e herdados, a tendência é a de que a relevância da herança torne-se cada vez

¹⁰⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 238 a 243.

¹⁰⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 369.

¹⁰⁸ Idem, pp. 391 e 392.

¹⁰⁹ Idem, p. 383. “Neste início de Século XXI, o capital transmitido por doações é quase tão importante quanto as heranças propriamente ditas. As doações respondem por mais ou menos a metade do nível atingido pelo fluxo de herança atual, e portanto levá-las em consideração é essencial”.

maior, intensificando a desigualdade. Mesmo do ponto de vista utilitarista ou mesmo libertário, as desigualdades justificam-se apenas conforme são úteis a todos, sendo questionável ao ultrapassar certos horizontes.

Excluindo certas correntes de pensamento utópicas, a existência da desigualdade como fruto da diferença de resultados individuais é aceita: pessoas com melhor desempenho em seu projeto de vida se tornarem mais ricas do que outras menos capazes¹¹⁰. A desigualdade é um problema apenas quando atinge níveis muito discrepantes ou quando permite que pessoas estejam submetidas a patamares indignos de pobreza e é nessa conotação que se costuma associar o vocábulo.

Ao tratarmos do libertarismo vulgar levantamos que é equivocado responsabilizar os indivíduos exclusivamente pelos seus resultados em sociedade. Quase nunca os fatores exclusivamente pessoais são determinantes: fatores como melhor formação educacional e acesso a oportunidades por força de mais recursos econômicos afetam mais os resultados do que o puro mérito pessoal. Essa desigualdade inicial de condições de partida e desenvolvimento é considerada injusta, sobretudo nas democracias, passando a ser totalmente inaceitável. Claro, existem fatores que afetam os resultados que não podem ser mensurados apenas a partir de dinheiro ou patrimônio¹¹¹.

A tributação pavimenta uma via de combate aos graus indesejados de desigualdade porque é dotada de um potencial de redistribuição fiscal, permitindo corrigir a desigualdade de renda oriunda das dotações iniciais e resultados de mercado¹¹².

Com os recursos arrecadados, é possível redistribuir diretamente com o repasse de recursos para os menos afortunados (chamado por alguns autores de imposto negativo)¹¹³,

¹¹⁰ O ponto de vista da renda patrimonial é questionável pois as pessoas podem tomar decisões de vida que a tragam menos dinheiro mas maior satisfação pessoal e bem-estar. Entretanto, mais dinheiro possibilita melhor incremento ao bem-estar que o seu oposto.

¹¹¹ Uma boa família, talentos inatos, amizades e mesmo a herança não patrimonial (contatos e oportunidades oriundos dos pais e mães). John Rawls oferece um satisfatório panorama sobre a posição original e a equidade e a consecução da justiça em sua obra (RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução Jussara Simões. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, pp. 65 a 143).

¹¹² PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 112.

¹¹³ Idem, pp. 125 a 127.

investir em seguros sociais¹¹⁴ ou reverter a arrecadação em bens públicos de qualidade¹¹⁵, que contribuem na redução da desigualdade e beneficiam a totalidade da população.

Nesse ponto, o Brasil dispõe de mecanismos de transferência direta de renda (o Bolsa Família como exemplo mais conhecido) e previdência social, mas infelizmente carece de um bom retorno em investimentos públicos: da carga tributária de 34,9% do PIB em 2008, apenas 10,4% retornou à sociedade por meio de investimentos públicos¹¹⁶, valor ligeiramente maior que os 9,5% de retorno em cima de uma carga de 33,8% para o ano de 2005.

Em diversos países, a erosão da base tributária do imposto sucessório traz à tona sua ineficiência como fonte de arrecadação: nos Estados Unidos, a sua extensa faixa de isenção faz com que o *estate tax* incida cada vez menos quantitativamente sobre heranças (uma projeção para o anos de 2013 estimou que menos de 4,000 espólios seriam tributados)¹¹⁷. Quando os custos administrativos e políticos de cobrança do imposto sucessório fazem a balança pender para o seu lado diante da arrecadação, a abolição deste imposto parece racional.

Isso do ponto de vista estritamente fiscal. Em nosso país, marcado pela extrema desigualdade, a tributação sobre a herança tem potencial de preencher uma posição de vanguarda: pode prevenir uma acumulação cada vez maior que favorece os herdeiros e os faz acumular ainda mais, num círculo vicioso que ameaça as fundações da democracia.

Dentro do ITCMD, a progressividade de alíquotas é uma técnica adequada para complementar seu aspecto extrafiscal, moderado pela vedação ao confisco. O argumento alarmista de que alíquotas altas automaticamente geram um desincentivo ao crescimento e desmotivam a atividade humana é insuficiente: a pesada tributação sobre a herança e doações em países desenvolvidos (chegando a 55% para parentes em linha reta no Japão) não causou o seu colapso.

¹¹⁴ Idem, pp. 125 a 133.

¹¹⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 62 a 65.

¹¹⁶ REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: Relatório de observação nº 2. 2ª ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p. 26.
Dos 10,4% em investimento público, 4,7% foram na educação, 3,7% na saúde, 1,4% na segurança pública e 0,6% em habitação e saneamento.

¹¹⁷ COLE, Alan. **Estate and inheritance taxes around the world**. 2015, pp. 3 a 5.

Nas palavras do economista Thomas Piketty:

Nossas sociedades democráticas se apoiam em uma visão meritocrática do mundo, ou ao menos numa esperança meritocrática – a crença numa sociedade na qual as desigualdades seriam mais fundadas no mérito e no trabalho do que na filiação e na renda. Essa crença e essa esperança desempenham um papel central na sociedade moderna, por uma razão simples: na democracia, a igualdade proclamada dos direitos do cidadão contrasta de maneira singular com a desigualdade bastante real das condições de vida, e, para escapar dessa contradição, é vital fazer com que as desigualdades sociais resultem de princípios racionais e universais, e não de contingências arbitrárias¹¹⁸.

Entretanto, alíquotas altas em si nada significam: cada situação local exige uma análise própria conforme os resultados e objetivos almejados, que podem ser atingidos com altas ou baixas alíquotas. É uma questão de proporção.

¹¹⁸ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 411.

CONCLUSÃO

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou no ano de 2013 a possibilidade de progressividade para o ITCMD, encerrando um longo capítulo de discussão sobre a constitucionalidade das alíquotas progressivas para impostos reais. Mais importante que uma classificação doutrinária para os impostos é se estes são capazes de auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, e as características do patrimônio transmitido *causa mortis* ou doação permitem mensurar esta capacidade.

Resta saber como irão se posicionar os Estados-membros e o Distrito Federal sobre a progressividade no futuro. A competência tributária estadual destinada ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação aparenta ser um entrave à construção de um pleno sistema de progressividade com propósito redistributivo, existindo a possibilidade de até vinte e sete legislações com fundamentos fiscais e políticos heterogêneos.

O ITCMD é considerado um tributo fiscal, mas diante de sua pequena expressividade na arrecadação, é interessante abordá-lo pelo seu aspecto extrafiscal. A pura e simples acumulação de patrimônio não é um problema, sendo um dos pilares da economia capitalista, mas deve ser observada quando as discrepâncias por elas causadas afetam a harmonia democrática e também da própria economia.

A extrafiscalidade do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação desponta como a possibilidade de moderar os picos de desigualdade por meio de uma tributação mais intensa sobre grandes heranças e também por redistribuir o que foi arrecadado por meio de uma alocação de recursos mais desejável de acordo com o interesse público, possível graças à condição dos impostos como tributos não vinculados.

Objecções emergem contra esta aparente liberalidade governamental sobre a propriedade privada dos cidadãos, que deveriam poder dispor como bem entender daquilo que têm direito e com esforço e mérito conquistaram e não entregar para aqueles que não mereceram graças à intromissão indesejada do governo, inclusive doar a quem bem entender.

Como observamos, é estéril conjecturar acerca de uma renda ou propriedade pré-tributárias porque mesmo sem regredir a um modelo ficto de estado de natureza, é inconcebível imaginar a constituição da renda e patrimônio como temos hoje sem o sistema

político e jurídico que emana do Estado e que se sustenta na tributação. Há uma plena liberdade individual para dispor e utilizar a propriedade privada pós-tributária, devidamente protegida em lei.

Além disso, é ligeiramente contraditório argumentar contra uma redistribuição governamental a favor dos que “não fizeram por merecer” quando a herança e a doação incrementam gratuitamente o patrimônio de indivíduos que não fizeram nada por isso além da hereditariedade, sendo igualmente “não merecedores”.

Por força constitucional há a proteção da propriedade privada (art. 170, II, da CF/1988) e meios para evitar a tributação abusiva como a vedação ao confisco (art. 150, IV) e demais limitações ao poder de tributar pelo Estado, ao mesmo tempo que é consagrada a função social da propriedade (art. 170, III) e se compromete a República Federativa do Brasil a erradicar a pobreza (art. 3º, III) e reduzir as desigualdade regionais e sociais (art. 170, VII). É um intrincado complexo de ônus e bônus para os cidadãos.

A tributação brasileira é historicamente focada sobre o consumo, o que remonta ao Período Colonial e se reflete na atualidade com uma parcela substancial da arrecadação na figura do ICMS (imposto indireto e sobre o consumo) e com consequências largamente regressivas. Apenas 0,09% (dados de 2013) da arrecadação é oriunda do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação.¹¹⁹

Globalmente, a tendência para com o imposto sucessório é variada. Enquanto alguns países o aboliram desde o início dos anos 2000¹²⁰ e outros não possuem esta forma de tributação há mais tempo, o imposto sucessório ainda é presente em muitos países desenvolvido, apresentando alíquotas progressivas e de alto valor máximo.

Um agravante para a situação é que no caso brasileiro a própria redistribuição promovida por impostos possui falhas graves. A redistribuição feita em benefício dos pobres é diminuta, com o total da despesa primária destinada ao Bolsa Família e instrumentos de seguridade social chegando a 18,28% do PIB¹²¹. Por outro lado, é intenso o foco em ações que sugerem uma “redistribuição para os ricos”, como: Judiciário lento e pouco eficiente,

¹¹⁹ RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2013 (análise por tributo e bases de incidência)**. 2014, p. 18.

¹²⁰ Dentre eles Portugal, Rússia, Suécia e Noruega.

¹²¹ MENDES, Marco José. **Por que o Brasil cresce pouco?: desigualdade, democracia e baixo crescimento no país do futuro**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 170.

fragilidade das agências reguladoras, acesso privilegiado ao crédito público¹²² e gastos em infraestrutura que beneficiam os estratos médio e alto da população.

Não é de todo que se olvidou a questão da progressividade na tributação sobre as heranças ao longo da história brasileira. A Constituição da República de 1934 previa expressamente a progressividade para o imposto sobre transmissão, o que restou absente em todas as formulações constitucionais posteriores, levantando a pergunta de que se abordar a questão talvez seja mais uma opção política do que puramente de doutrina jurídica.

Esta monografia não se propõe a arquitetar a solução para o problema até mesmo porque ela não pode fazê-lo, pois se trata de uma resposta que não pode ser construída em outro lugar senão na esfera pública.

Não existe um modelo fiscal perfeito que deve ser transplantado nem uma tabela de alíquotas milagrosa, argumento proposto no primeiro capítulo e o apelo justificado por uma reforma tributária é repetido *ad nauseam*. Mas o presente trabalho serve para ilustrar a questão e também contribuir com seu ponto de vista para a discussão.

E não existe uma evidência empírica conclusiva sobre um patamar de alíquotas a partir do qual há um completo colapso do compromisso tributário pelo contribuinte, lembrando que patamares substancialmente abusivos e confiscatórios são vedados por força constitucional.

Ao mesmo tempo que a alíquota máxima de 8% para o ITCMD é claramente baixa do ponto de vista fiscal e não permite que se construa uma redistribuição satisfatória tendente à justiça, não é possível sugerir uma progressividade com alíquota máxima de 10%, 20% ou mesmo 50% sem um estudo econômico das possíveis implicações¹²³.

No presente ano de 2015 surge no meio político a proposta de majoração das alíquotas do ITCMD de forma que a sua alíquota mínima passe a ser 20%, dentro de um modelo de progressividade e isenções. Ainda se trata de uma completa hipótese, mas a proposta de majoração substancial significa que há atenção para o potencial arrecadatório e

¹²² Idem, p. 124 a 150.

¹²³ Forçoso frisar que o ITCMD integra todo um sistema tributário, e sua mudança eventual precisa ser feita de maneira sistemática. Uma majoração progressiva apenas no ITCMD poderia criar alternativas de elisão em que o ascendente vende o imóvel para o descendente pois o ITBI seria menos oneroso.

extrafiscal do ITCMD (ao também se considerar isenções e progressividade), cuja arrecadação cresceu ao longo da última década, mesmo nos moldes atuais.

Por último, somente a questão das cargas tributárias, alíquotas e capacidade contributiva não oferece uma resposta satisfatória. É preciso ir além da justiça fiscal e contemplar o horizonte da justiça ampla. O Direito, ainda que distinto, não pode se afastar completamente das questões morais¹²⁴.

A progressividade na tributação da herança é um meio eficaz de se construir a equidade? Absolutamente sim, através dela se torna possível remediar a concentração de patrimônio que, mais do que gerar uma fissura entre os mais ricos e os mais pobres, fragiliza o sistema democrático, sua promessa de igualdade e mobilidade social e econômica. Mas é óbvio que não se trata do único meio e que não é uma fórmula irremissível; é fruto do contexto e da proporcionalidade, imersos no diálogo público.

Muito do que se discute sobre a desigualdade gira em torno de conclusões e apresentações que, ainda que muito competentes, carecem de evidências empíricas e dados que possam proporcionar conclusões satisfatórias. Em sua obra-prima *O Capital no Século XXI*, o economista francês Thomas Piketty trabalha com dados de vinte países que remontam há duzentos anos, ilustrando com coesão e dados os pontos que se mostravam escusos anteriormente e as implicações da desigualdade para além da Economia, abrindo amplo espaço acadêmico para mais trabalhos no futuro.

Um sistema tributário que é eficiente, justo e que forneça os resultados desejados pela sociedade em determinado ponto do espaço e do tempo é o que deve ser buscado, um sistema tributário que ajude a concretizar os ideais coletivos que os cidadãos encaram como fundamentais à justiça. Os valores do trabalho e do mérito são parte integrante da concepção de justiça sobre a qual se fundam as sociedades democráticas contemporâneas, e fragilizar o fundamento também ameaça tudo aquilo que se sustenta sobre ele.

¹²⁴ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 41 a 57.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

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

COLE, Alan. **Estate and inheritance taxes around the world**. 2015. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/article/estate-and-inheritance-taxes-around-world>>. Acesso em: 13/04/2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **Worldwide estate and inheritance tax guide 2014**. 2014. Disponível em: <<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Global-tax-guide-archive>>. Acesso em: 24/05/2015.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil, v4: contratos: teoria geral e contratos em espécie**. 2ª Edição. Salvador: Editora JusPodivm, 2012.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil: teoria geral**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

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

GASSEN, Valcir (org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012.

IPEA. **Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf. Acesso em: 25/05/2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2004.

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

MENDES, Marco José. **Por que o Brasil cresce pouco?: desigualdade, democracia e baixo crescimento no país do futuro**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

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

OCDE. **Total tax revenue as a percentage of GDP**. 2014. Disponível em: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2. Acessado em: 25/05/2015.

PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca. **A progressividade dos impostos reais: uma análise da progressão de alíquotas a partir do estudo do imposto de transmissão causa mortis**. 2013. 71 f. Monografia (Bacharelado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

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

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução Jussara Simões. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2013 (análise por tributo e bases de incidência)**. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 25/05/2015.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: Relatório de observação nº 2. 2ª ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2012.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v.6: direito das sucessões**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.