



**Universidade de Brasília
Faculdade de Direito**

Bruno Carvalho Tavares

**PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE HERANÇA: A APLICAÇÃO DA
PROGRESSIVIDADE NO ITCMD BRASILEIRO COMPARADO AO IMPOSTO
SOBRE HERANÇA E DOAÇÕES ESPANHOL**

Brasília

2016

**Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito**

Bruno Carvalho Tavares

**PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE HERANÇA: A APLICAÇÃO DA
PROGRESSIVIDADE NO ITCMD BRASILEIRO COMPARADO AO IMPOSTO
SOBRE HERANÇA E DOAÇÕES ESPANHOL**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Valcir Gassen.

Brasília

2016

Nome: TAVARES, Bruno Carvalho.

Título: Progressividade Do Imposto Sobre Herança: A Aplicação Da Progressividade no ITCMD Brasileiro Comparado Ao Imposto Sobre Herança e Doações Espanhol

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

Data da defesa: 27/06/2016 às 14:30 horas

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Professor Valcir Gassen (Orientador)

Professor Antônio de Moura Borges

Márcio Augusto Campos

Professor Guilherme Pereira Dolabella Bicalho

AGRADECIMENTOS

A Deus por todas graças e conquistas, por sua presença me dando saúde e força para vencer os desafios.

Aos meus amados pais, Gasparina e Antônio, aos quais palavras ou agradecimentos seriam muito pouco, perto de tudo o que fizeram e representam em minha vida, uma fonte preciosa de orgulho e amor. Espelhos de personalidade, honra, honestidade e luta, sem os quais não seria possível esses primeiros passos. Por todos os momentos de dificuldade que estiveram ao meu lado, me apoiando e incentivando. Pela paciência e amor; conquista que pertence a vocês.

À minha irmã, Kelly, exemplo de dedicação e força, fonte de ensinamento e guia de vida a ser trilhado.

À minha futura noiva, a qual amo, Juliane; pelo apoio, por estar comigo nos melhores e piores momentos, sempre me aconselhando e me dando força para prosseguir; por seu amor e companheirismo. Aos seus pais, Maria de Fátima e José Maurício, pelo auxílio, acolhimento e inspiração de vida, suas irmãs - Priscila, Mariana e família - e ao restante de sua família, a qual já me sinto parte.

Ao meu orientador, Professor Valcir Gassen, pelas contribuições que culminaram no aprimoramento deste trabalho, juntamente com os outros membros da banca examinadora.

A todos os meus amigos, que estiveram ao meu lado, torcendo pelo meu sucesso e que sempre me deram força e alegria para superar os muitos desafios da vida.

RESUMO

Há um padrão no Brasil, muito em decorrência do senso comum teórico dos juristas, em se determinar que os impostos reais dificilmente assumem caráter progressivo, seja pela dificuldade em determinar o caráter econômico do contribuinte ou mesmo individualiza-lo. O Brasil, um país altamente desigual, com uma matriz tributária fundada fortemente sobre o consumo; a pouco tempo e de forma tênue passou a aceitar, em sua jurisprudência, a possibilidade de aplicar alíquotas progressivas em impostos sobre o patrimônio, exclusivamente sobre IPTU e ITCMD; de forma direta, incidindo sobre a base de cálculo uma porcentagem que varia de acordo com o valor dos bens. Em contrapartida, a Espanha, uma monarquia parlamentarista com uma matriz tributária de maior incidência na tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, a tempos adota um sistema onde se busca sempre os aspectos pessoais dos contribuintes, principalmente a sua capacidade contributiva, aplicando tal princípio nas mais diversas cadeias de incidência ao se calcular o imposto devido. Decorrente de diversos fatores, entre eles as escolhas feitas ao longo dos anos, os dois países traçaram caminhos diferentes. Partindo dos dados coletados, com o foco no ITCMD e o ISD, ambos impostos reais sobre sucessão e doações, o presente trabalho buscou trazer as principais diferenças no que se entende por tributação progressiva.

Palavras-chave: ITCMD – ISD – Brasil – Espanha – progressividade – matriz tributária – imposto real – capacidade contributiva – justiça social – desigualdade social – direito comparado.

RESUMEN

Hay una norma de conducta en Brasil, mucho debido al sentido común teórico del juristas, aceptar que el impuesto real toma carácter progresivo, ya sea por la dificultad de determinar el carácter económico del contribuyente o individualizarlo. El Brasil, un país muy desigual, con una matriz de impuestos basado en gran medida en el consumo; un poco de tiempo y tenuemente llegó a aceptar, en su jurisprudencia, la posibilidad de aplicar tasas de impuestos progresivos en el impuestos sobre el capital, exclusivamente en impuestos a la propiedad y ITCMD, directamente, centrándose en la base de cálculo de un porcentaje que varía de acuerdo con el valor de los bienes. Por el contrario, España, una monarquía parlamentaria con un matriz de impuestos de una mayor incidencia de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, al tiempo adopta un sistema donde busca siempre los aspectos personales de los contribuyentes, especialmente su capacidad de pago, la aplicación de este principio en varias cadenas de incidencia en el cálculo del impuesto adeudado. Debido a varios factores, entre ellos las decisiones tomadas en los últimos años, los dos países han tomado diferentes caminos. A partir de los datos recogidos, con el foco en ITCMD y ISD, ambos reales impuestos sobre sucesiones y donaciones, el presente estudio intentó traer las principales diferencias en lo que se entiende por impuestos progresivos.

Palabras clave: ITCMD – ISD – Brasil – España – progressivade – matriz de impuestos – impuesto real – capacidad de pago – justicia social – desigualdad social – derecho comparado.

Índice de Siglas

CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
CC	Código Civil
CPC	Código de Processo Civil
EC	Emenda Constitucional
LC	Lei Complementar
ITCMD	Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ICMS	Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços
ISD	Imposto Sobre Sucessões e Doações
IP	Impostos Sobre o Patrimônio - Espanhol
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
STF	Supremo Tribunal Federal
RE	Recurso Extraordinário
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
EU	União Europeia
EEE	Espaço Económico Europeu
TUE	Tratado da União Europeia
TFUE	Tratados de Funcionamento da União Europeia

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	12
1.1 Breve Histórico da Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro; da constituição do Império à Constituição Federal Brasileira de 1988.	13
1.1.1 Constituição Política do Império	13
1.1.2 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891	14
1.1.3 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934	15
1.1.4 Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937	17
1.1.5 Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946	17
1.1.6 Constituição da República Federativa do Brasil de 1967	19
1.2 Constituição de 1988 e os Impostos	21
1.3 Princípios Tributários e a Limitação ao Poder de Tributar	25
1.3.1 Princípio da Igualdade Tributária	26
1.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva	27
1.3.3 Princípio do Não-Confisco	28
1.3.4 Princípio da Progressividade	30
2 ITCMD E A PROGRESSIVIDADE NO BRASIL.....	33
2.1 Atual Matriz Tributária Brasileira	33
2.2 Aspectos do ITCMD no Brasil	39
2.2.1 Competência Tributária	39
2.2.2 Aspecto Pessoal	40
2.2.3 Aspecto Temporal.....	41
2.2.4 Aspecto Espacial.....	41
2.2.5 Aspecto Material.....	43
2.3 Aplicação da progressividade sobre o ITCMD; STF: RE 562.045	49

3	IMPOSTO ESPANHOL SOBRE SUCESSÕES E DOAÇÕES COMPARADO AO ITCMD NO BRASIL	53
3.1	O Imposto sobre Sucessões e Doações Espanhol	53
3.1.1	Competência	55
3.1.2	Aspecto Material do ISD	56
3.1.3	Julgamento C-127/12, Tribunal de Justiça da União Europeia	60
3.1.4	Progressividade e a Base de Cálculo	62
3.1.5	Progressividade das Alíquotas.....	67
3.2	Comparativo entre a aplicação do ITCMD e o imposto sobre herança e doações Espanhol	69
3.2.1	Comparativo entre as matrizes tributárias em relação ao ITCMD e o ISD70	
3.2.2	Comparativo entre os aspectos materiais.....	75
3.2.3	Comparativo entre a Progressividade aplicada às Alíquotas.....	76
	CONCLUSÃO.....	79
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	81

INTRODUÇÃO

O Estado de Direito é um instituto nascido com o escopo de pôr freios à atividade estatal por meio da lei, é um limitador do poder através de leis que nascem como expressão da vontade geral. A lei tributária, portanto, visando não intervir de forma arbitrária e confiscatória, deve se pautar por uma tributação justa e igualitária.

Assim, tendo como base a Constituição Federal Brasileira, o sistema tributário, herdeiro da teoria equitativa, deveria buscar sempre, tanto na produção quanto na aplicação normativa, a capacidade econômica do contribuinte, previsão expressa no art. 145, §1º do texto constitucional.

No entanto, o Brasil, um país cuja a matriz tributária é regressiva e auxilia na concentração de renda, é adepto de outros parâmetros.

A hermenêutica jurídica, muitas vezes à margem da realidade social e econômica de grande parte da população, não busca integrar esse sistema a uma matriz igualitária. Ponto claramente perceptível quando se nota a discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito da expressão “*sempre que possível*”, a determinar a aplicação da capacidade contributiva, presente no artigo supramencionado. A sua aplicação, considerando a ideia de sistema, torna-se um mandamento quando conjugado ao perambulo da Constituição, determinado uma busca por justiça e igualdade, uma igualdade material, sobretudo quando se trata de equidade vertical.

Disso se pode retirar a falta de interesse, ou mesmo entender os caminhos que, por escolhas, levou ao que é aplicável como progressividade e o seu alcance no atual modelo de tributação.

Decisões do Supremo Tribunal Federal, que até recentemente não identificavam a teleologia incorporada à progressividade, não admitiam uma aplicação normativa como um conjunto que se interpreta uniformemente, abstraindo possibilidades, quando se trata de tributos reais, para identificar características dos sujeitos passivos a partir de critérios materiais.

Pautados por conceitos fechados e herméticos, defendem que há situações em que não é possível determinar a capacidade contributiva do contribuinte, no entanto em que situação não será possível?

Partindo dessas constatações, apesar da dificuldade em se comparar o conjunto normativo entre dois países, já que existem questões a serem pré-definidas e barreiras como o idioma, o direito comparado nos auxilia a entender as escolhas e as possíveis interpretações, a fim de melhor definir um modelo de justiça social, que comporte uma efetiva distribuição do ônus tributário.

Considerado como uma forte ferramenta de justiça e distribuição de renda, o imposto sobre sucessões e doações, principalmente no Brasil, é pouco utilizado para esse fim. Quando comparados, vários pontos em comum entre o ISD espanhol e o ITCMD brasileiro podem ser encontrados, assim como muitas diferenças, principalmente sobre o aspecto progressivo.

Através de um método indutivo-dedutivo, partindo de dados particulares e localizados para a direção de constatações gerais, fazendo referência às normas e princípios gerais, buscou-se nesse trabalho reunir um maior número de informações, primeiramente no Brasil, tendo em vista ser o foco da conclusão, assim como aspectos Espanhóis, a fim de formar um núcleo conciso a ser comparado.

Dessa forma, o primeiro capítulo será uma breve exposição, introduzindo o sistema brasileiro, o qual demonstra as escolhas feitas em um pequeno período histórico, até chegar à atual matriz tributária, foco do segundo capítulo. Capítulo esse que tenta demonstrar os principais aspectos do ITCMD e o entendimento trazido pelo STF sobre a aplicação de alíquotas progressivas.

Por fim, no terceiro capítulo, há uma breve exposição sobre os aspectos materiais na tributação espanhola, principalmente referente ao ISD e a sua progressividade, que será objeto de comparação com o imposto correspondente brasileiro, a fim de chegar à conclusão de que sempre é possível buscar a capacidade contributiva, além de tratar sobre a diferença entre o que se entende por progressividade e justiça social entre os dois países no que tange aos dois impostos.

1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Partindo do pressuposto de que a norma fundamental confere unidade a uma pluralidade de normas; dando validade, organização e estrutura a um sistema normativo¹, unidade que, segundo Norberto Bobbio, relaciona direta ou indiretamente todas as normas do ordenamento², fixando a medida de conjunção. Conclui-se que essa norma auxilia na conjunção e interpretação dos microssistemas, entre eles o tributário; ela será todo conjunto que reúne princípios e normas constitucionais, servindo como guia ao objeto de estudo aqui tratado, o sistema constitucional tributário, a tributação em si, a ação estatal de tributar.

No Brasil a Constituição é a responsável pela delimitação sistêmica do direito tributário, nela encontramos as divisões de competência entre os entes da federação, os limites do poder de tributar, a estrutura dos princípios, além da regulação sobre o processo produtivo de normas jurídico-tributárias³.

Nesses termos, em seu Capítulo I, Título VI, há o que se denomina de Sistema Tributário Nacional, compreendido nos seus artigos de 145 a 162. Capítulo esse que confere a base de unidade como fundamento para o sistema tributário nacional.

Essa típica ação conferida ao Estado, prevista pela norma constitucional, que autoriza o Estado a Tributar, é aquela voltada à obrigação de transferência de finanças aos cofres públicos, cobrindo todas as pessoas⁴.

Com foco em especificar o objeto de estudo, o presente capítulo busca trazer uma visão geral sobre esse sistema tributário nacional, passando por uma breve exposição sobre a evolução histórica do sistema Constitucional Tributário Brasileiro, abordando os principais dispositivos, culminando na atual estrutura constitucional, a classificação dos Impostos e os princípios tributários hoje aplicados.

¹ MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; GONET, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1.

² BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6ª Edição. Universidade de Brasília. 1995. P. 71

³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 132.

⁴ ATALIBA, GERALDO. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. Notas taquigráficas de aula proferida no II Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC São Paulo, 2º Semestre de 1971.

Antes de adentrar ao objeto do capítulo, importante ressaltar que a ideia de sistema tributário não alcança todas as situações decorrentes do fenômeno da tributação, o que será abordado no próximo capítulo com enfoque na Matriz Tributária. O presente capítulo introdutório se atém a uma descrição normativa e conceitual, o que se achou por bem denominar sistema.

1.1 Breve Histórico da Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro; da constituição do Império à Constituição Federal Brasileira de 1988.

Conforme definido por Niklas Luhmann, um dos mais influentes sociólogos do mundo, a ideia de sistema deriva da biologia, e em suas palavras “sistemas sociais operam [...] fechados sobre sua própria base operativa, diferenciando-se de todo o resto e, portanto, criando seu próprio limite de operação⁵”. Dessa forma, por ser auto referencial, pois podem operar tendo como fundamento apenas suas bases constituintes, a ideia de sistema se fecha para responder algumas questões, tratando as externalidades como entorno.

Sistema, portanto, pode ser aqui entendido como a totalidade dos tributos, ao complexo de normas destinadas ao ato de tributar, resultado de um processo que visa arrecadar aos cofres públicos, são as finanças responsáveis pelo movimento da máquina pública, fundada sobre a base constitucional e envolta por demais externalidades, melhor tratadas no conceito de matriz tributária.

Ciente disso, e apesar das dificuldades de se resumir um período histórico em poucos fatos, o presente tópico objetiva fazer uma breve abordagem sobre as concepções do Sistema Tributário Constitucional nacional, trazendo as principais características, desde o império até à constituição de 1967.

1.1.1 Constituição Política do Império

Inaugurada em 25 de março de 1824 a Constituição Política do Império do Brasil é considerada o primeiro sistema Constitucional Tributário Brasileiro⁶, conforme ensinado em sua obra, *A Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, de Geraldo Ataliba.

⁵ RODRIGUES, Leo Peixoto; NEVES, Fabrício Monteiro. *Niklas Luhmann: a sociedade como sistema*. Porto Alegre: Edipucrs, 2012, p.79.

Nesse momento histórico, o Império Brasileiro se constituía em um Estado unitário, sendo que basicamente a matéria tributária estava retratada direta e indiretamente nos arts. 36, I; 83, III; 170 -172; 179, I; XIII e XV.

Por esses artigos surge a previsão de iniciativa privativa da Câmara dos Deputados para instituir Impostos, nasce a figura do Tesouro Nacional, ao cuidar da Fazenda Nacional, além de fixar os princípios da anualidade das constituições diretas (contribuições diretas instituídas anualmente pela Assembleia Geral) e da universalidade do orçamento (orçamento contendo todas as receitas e despesas).

Em seu art. 179 há a previsão indireta sobre a garantia dos direitos civis e políticos do cidadão, e direta, no inciso XV, quanto à obrigação tributária passiva, nos seguintes termos: “Ninguém será exempto (isento) de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”⁷.

Apesar de ser um texto simples e flexível, devido a sua abrangência e princípios, conforme defende Geraldo Ataliba⁸, e não haver um setor distinto do direito público para o direito tributário, essa estrutura tributária perdurou até 1930. As primeiras distinções entre direito público e direito administrativo, que posteriormente se deriva em direito tributário e financeiro, somente vieram a ocorrer após a lei imperial de outubro de 1882, que discriminava as rendas entre o Governo Central e os governos provinciais.

Portanto, a Constituição do Império, cuja estrutura do sistema tributário serviu de base para a constituição de 1891, limitava-se a trazer alguns princípios, dando liberdade ao legislador ordinário para instituir tributos da forma que lhe aprouvesse⁹.

1.1.2 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891

Com o advento da República brasileira, ano de 1891, nasce a necessidade de conferir autonomia financeira aos Estados e municípios. A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, em seus artigos 7º e 9º, inaugura a distribuição de competências à União e aos Estados para instituírem, de forma exclusiva, alguns impostos e taxas, tais como

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, 1968, v. 5, n 18, p. 63. <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180777>.

⁷ BRASIL, Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824, Art. 179, XV. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em 16 de março de 2016.

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, 1968, v. 5, n 18, p. 63. <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180777>. Acesso em: 06.04.2016.

⁹ ATALIBA, Geraldo. **Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, 1968, v. 5, n 18, p. 66. <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180777>. Acesso em: 06.04.2016.

sobre o imposto de importação e taxa de selo e correios, de competência da União, e impostos sobre exportação de mercadoria de sua própria produção, imóveis e transmissão de propriedade, indústria e profissões, e taxa de selo sobre atos emanados de seus respectivos governos, de competência dos estados¹⁰.

Abrangendo poucas hipóteses de instituir impostos, o art. 12 da mesma carta Constitucional, traz a possibilidade, de forma concorrente, da criação de quaisquer outras espécies de fontes de receitas.

Art 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1¹¹.

Segundo Geraldo Ataliba, o citado artigo foi causador de sérios problemas tributários, principalmente quanto a superposições de tributos e a abertura para imposições interlocais¹², tendo em vista a liberdade de instituição de espécies tributárias aos estados e à União e o consequente baixo controle por parte da incipiente ciência do direito financeiro.

Quanto aos municípios, ficou a cargo dos estados fixarem os impostos responsáveis pela sua autonomia, conforme art. 68 da Constituição de 1891. Trazendo inovações, o artigo 10º, o qual consagrou o princípio da imunidade recíproca, vedou a instituição de tributos sobre rendas e ou serviços a cargo da União ou Estados, medida ínsita à natureza federal do Estado¹³. Consoante ao tema, o art. 11, trazendo alguns limites ao poder de tributar do legislador ordinário, vetou a criação de imposto sobre o trânsito de produtos de um estado para outro ou sobre veículos que os transportam.

Por fim, ainda quanto à constituição de 1891, é consagrado os princípios da não retroatividade, art. 11, § 3º, e o princípio da legalidade, art. 72, § 30.

1.1.3 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934

¹⁰ BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de Fevereiro de 1891, Arts. 7º e 9º. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em 06.04.2016.

¹¹ BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de Fevereiro de 1891, Art.12. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em 06.04.2016.

¹² ATALIBA, Geraldo. **Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, 1968, v. 5, n 18, p. 67. <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180777>. Acesso em: 06.04.2016. Ocorria muitos casos de bitributação sobre o mesmo fato gerador.

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, 1968, v. 5, n 18, p. 68. <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180777>. Acesso em: 06.04.2016.

Em 1934, com todo vigor da Era Vargas e o aprofundamento da ciência do direito financeiro, é promulgada uma nova Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, que veio afirmar a autonomia e consolidar a competência dos municípios para instituir tributos, sendo a primeira Constituição brasileira a trazer a figura da tripartição da competência tributária¹⁴.

Em termos gerais, essa Constituição veio atribuir à União a competência privativa para instituir impostos sobre a importação, consumo de mercadorias, renda e transferências de fundos ao exterior, além de taxas sobre postais e movimentação de navios e aeronaves¹⁵. Tributos que, assim como àqueles de competência estadual, foram mantidos na competência da União na Constituição de 1946. Os Estados podiam privativamente instituir tributos sobre propriedade territorial rural, transmissão de propriedade *causa mortis e inter vivos*, consumo de combustíveis, entre outros, previsto no rol do art. 8º.

A grande novidade está na competência atribuída aos municípios para instituírem impostos sobre licença predial e territorial urbano, imposto sobre diversões públicas, imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais e taxas sobre serviços municipais, conforme o rol enumerado no art. 13, § 2º. Já no art. 8º há uma série de limitações quanto à arrecadação do imposto sobre indústria e profissões pelos municípios, tributo essencialmente estatal. Além de instituir o princípio da uniformidade do imposto sobre vendas e consignações, e conferindo regras à cobrança dos impostos de transmissão de bens, com intuito de evitar conflitos de competência¹⁶.

Em termos gerais, pode-se dizer que a base do sistema constitucional tributário da constituição de 1934 é formada pelos artigos 10 e 11, que reduzem a ampla competência concorrente concedida pela constituição de 1981, o art. 17 que reafirma alguns princípios já aplicados, o art. 19 que veda a diferenciação tributária em razão da procedência entre bens, o § 36 do art. 113, tratando das garantias individuais e os itens 2º e 3º do art. 113, trazem os princípios do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada¹⁷.

Fato inovador e revolucionário no cenário arrecadatário diz respeito ao art. 128 desse texto constitucional:

¹⁴ CANTIZANO, Dagoberto Liberato. **O Novo Sistema Tributário Brasileiro**. 2º Ed. Rio de Janeiro – São Paulo. 1969. P 21.

¹⁵ BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934, Art. 6º. Disponível http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em 06.04.2016.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, 1968, v. 5, n 18, p. 71. <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180777>. Acesso em: 06.04.2016.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, 1968, v. 5, n 18, p. 72. <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180777>. Acesso em: 06.04.2016.

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

Pela primeira vez, em uma constituição brasileira, surge a previsão de progressividade ao imposto de transmissão, mostrando desde já o caráter de justiça social e inovador dessa carta constitucional, juntamente com o sufrágio feminino, voto secreto e mandado de segurança¹⁸.

1.1.4 Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937

Representando de certa forma um retrocesso à renovação trazida na Constituição de 1934, a constituição promulgada em 1937 trata sobre o sistema tributário em seus arts. 20, 23, 24 e 28, que versam sobre a competência dos impostos da União, Estados e Municípios; art. 25 consoante ao princípio de autonomia dos Estados; arts 32, c, e 34, com o princípio da uniformidade da tributação e vedação à discriminação relativa a portos entre os Estados e o art. 35, referente à vedação de discriminação tributaria entre bens ou mercadorias, por motivo de sua procedência; basicamente replicando as regras do sistema tributário de 1934.

As mudanças ocorreram de forma pontual; sendo que os Estados perderam a competência privativa para instituir tributo sobre consumo de combustíveis, mas passou a ser o único competente para legislar no campo residual. Aos municípios foi retirada a competência para tributar sobre a renda das propriedades rurais. A lei Constitucional nº 4 de 1940 aumentou o rol de tributos de competência da União ao incluir o imposto sobre a produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação de carvão mineral¹⁹.

1.1.5 Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946

Quanto ao número e tipo de impostos, a Constituição de 1946 trouxe pouca modificação, sua principal característica quanto ao sistema tributário constitucional foi a modificação de competências e a redistribuição dos valores arrecadados.

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp.167.

¹⁹ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão nº 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 4. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 06.04.2016.

A partir de 1946 os municípios ganharam maior importância no cenário arrecadatório, ao seu rol de competência foi acrescido o imposto do selo municipal, que possui como fato gerador atos de sua economia ou assuntos de sua competência, e o imposto sobre indústrias e profissões, que anteriormente eram arrecadados pelos Estados²⁰.

Quanto à distribuição entre os entes da federação, conforme o art. 15 e seus parágrafos, os municípios passaram a receber 10% da arrecadação sobre a renda, repassados pela União, sendo metade desse valor destinado à aplicação em benefício à ordem rural. Quanto ao imposto sobre o território rural, a arrecadação será repassada aos municípios onde estejam localizados os imóveis. Da arrecadação dos Estados, conforme o art. 20 da mesma carta constitucional, o que exceder o total das rendas locais de qualquer natureza, 30% será conferido aos municípios²¹.

Os Estados e a União continuam com sua competência residual, conforme art. 21 da CF de 1946, que autoriza a decretação de outros tributos não previstos nessa constituição, mas do produto dessa arrecadação, 20% referente à União e 40% referente aos Estados são destinados aos municípios.

Como dito anteriormente, houve uma previsão de grande repartição do produto arrecadado aos municípios, movimento que foi reforçado na década de 60, com a Emenda Constitucional nº 5, que elevou de 10% para 15% o repasse sobre a arrecadação do imposto de renda e determinou o repasse de 10% do produto arrecadado sobre o consumo de mercadorias, arrecadados pela União, aos municípios.

Apesar da previsão teórica de melhoria e autonomia dos municípios, o cenário real foi outro. Conforme texto publicado por Ricardo Varsano, *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século*, de 1996²², a realidade financeira dos municípios não se alterou. A consequência de tamanha autonomia financeira foi uma explosão de municípios, tendo em vista a repartição igualitária entre eles. Nos anos de 1946 a 1966, houve um salto de 1.669 para 3.924 de municípios no Brasil.

²⁰ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão nº 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 5. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 06.04.2016.

²¹ BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946, Arts. 15, §§ 4º, 5º e 9º e art. 20º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em 06.04.2016.

²² VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão nº 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 6. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 08.04.2016.

Além do aumento de entes que dependiam do repasse de verba enviada pela União e pelos Estados, esses repasses não eram realizados com a devida frequência e, quando repassados, chegavam com atraso, o que levava à corrosão do poder de compra, tendo em vista o panorama de alta inflação vivida nas décadas de 50 e 60²³.

Muito devido à crise de repasse e as demais conjunturas desfavoráveis, como o aumento da dívida do Tesouro Nacional em relação ao PIB, críticas nasceram sobre esse sistema tributário, insuficiente para manter os gastos que o governo vinha gerando. Nesse período o Governo Federal passou a ter que emitir papel moeda para cobrir os déficits, cominando com uma inflação na ordem de 75% ao ano, em 1963²⁴.

Diante desse cenário, nasceu à necessidade de uma reestruturação de toda base nacional, começando pelo sistema arrecadatório nacional. Como resposta, em 1963, o governo de João Goulart, após um período parlamentar, propôs uma reforma tributária, iniciada com a criação da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda.

Gradativamente as mudanças foram ocorrendo na década de 60. A Emenda Constitucional nº 18/65, inovadora na classificação dos impostos sob uma visão econômica e não jurídica²⁵, foi base para a constituição de 1967 e trouxe alterações no sistema constitucional tributário, assim como a aprovação do código tributário nacional de 1966.

1.1.6 Constituição da República Federativa do Brasil de 1967

Quando de sua elaboração havia no mundo três teorias de tributação que centralizavam as atenções, a teoria equitativa, que dominou o foco das discussões nas décadas de 50 e 60, da tributação ótima e da troca fiscal, que assumiram destaque nos anos 70 e 80²⁶.

No Brasil, tendo em vista o ano de elaboração, a teoria equitativa foi consagrada no Código Tributário Nacional, sendo que sua base está na justa distribuição da carga tributária, segundo a capacidade contributiva. No entanto, um requisito essencial para sua funcionalidade pressupõe uma economia de mercado onde o Estado intervenha para garantir

²³ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão nº 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 6. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 08.04.2016.

²⁴ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão nº 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 7. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 06.04.2016.

²⁵ KINCHESCKI, Cristiano. **A formação Histórica da Matriz Tributária Brasileira**. RT.Vol. 923/2012. P 451-479

²⁶ LAGEMANN, Eugênio. **Teoria equitativa**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1, p. 288, 2001. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/1996/2377>. Acesso em 16.04.2016.

as condições de perfeita concorrência, atuando, ao mesmo tempo, de forma a conceder liberdades aos cidadãos, o que implica justiça e igualdade. O cenário ideal se tornou impossível no regime militar, a tributação foi fundada majoritariamente sobre o consumo, conforme já vinha ocorrendo, não sendo efetivada uma tributação com base na capacidade contributiva do contribuinte.

Integrante do Sistema Tributário Constitucional, a lei 5.172 foi instituída sob a forma de uma lei ordinária, editando normas gerais sobre tributação. Um ano após sua instituição, por meio do Ato Complementar n. 36/67, na véspera em que a constituição de 1967 entraria em vigor, a referida lei foi elevada a título de Código Tributário Nacional, sendo que com o advento da constituição, o Código Tributário ganhou eficácia de lei complementar, até hoje em vigor.

Na carta constitucional de 1967, decorrente das reformas já mencionadas, pela primeira vez é apresentado um sistema Tributário organizado e destinado em capítulo próprio, o capítulo V, que vai do art. 15 ao art. 28.

As principais mudanças ocorreram na reorganização fazendária, na revisão sobre o IR, imposto de renda, e na reformulação do imposto sobre consumo, dando origem ao IPI, impostos sobre produtos industrializados²⁷.

Com um verdadeiro sistema organizado, a tributação nacional ganhou força, aumentando a arrecadação e reestruturando as finanças. Esse sistema colocava a União como centro decisório, dando espaço para conceder ou retirar incentivos, além do controle sobre os impostos sobre o comércio exterior e operações financeiras.

Aos estados e municípios foi garantida uma redistribuição dos recursos, apesar das limitações trazidas pelo Ato Complementar 40/68, que reduziu os percentuais de arrecadação do IR e do IPI. Os Estados ganharam arrecadação própria com o ICM, imposto sobre circulação de mercadorias, que mais tarde se tornaria o ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços²⁸.

O sistema tributário constitucional em 67 trazia também a figura das taxas e contribuições de melhoria. No todo, o sistema tributário constitucional era formado pelo capítulo V da Constituição, o Código Tributário Nacional, lei 5.172, as leis complementares

²⁷ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão n° 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 9. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 06.04.2016.

juntamente com as resoluções do Senado que traziam regras sobre tributação e as leis ordinárias, de âmbito federal, estadual ou municipal, pertinentes aos tributos de sua competência²⁹.

Sob o aspecto regulamentar, essa constituição introduziu a figura das leis complementares, com o objetivo de complementar a norma constitucional sobre matérias determinadas. Figura essa que possui maior estabilidade a um ordenamento, pois exige maioria absoluta de votos tanto na Câmara quanto no Senado³⁰.

No entanto, apesar do elevado aumento na arrecadação e avanço na matéria tributária, a administração do governo militar não garantia uma intervenção adequada na economia; não houve garantia de liberdade para a ampla concorrência e ainda foram concedidos muitos incentivos fiscais, que, por consequência, corroía o valor arrecadado. Nesse mesmo clima, diversos programas de financiamento estatal foram criados, como o PIS (Programa de Integração Social), que volta com a cumulatividade na tributação, o PIN (Programa de Integração Nacional) o Proterra (Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste).

Desse panorama, a concessão de benefícios fiscais a alguns e a forte tributação sobre outros, sem considerar a capacidade contributiva, e a consequente concentração de renda, levou a exaustão do sistema tributário nacional de 67, de forma que as Emendas constitucionais 5/75 e 17/80, que elevaram os produtos da arrecadação do IR e do IPI não trouxeram nenhum efeito. Diante esse quadro, combinado à desconcentração dos recursos, onde se elevou o FPE, fundo de participação dos Estados, e o FPM, Fundo de Participação dos Municípios, de 12.5% para 16% em 1985, além de crises políticas, econômicas e de regimes autoritários, surgiu o cenário favorável para a formação de uma assembleia constituinte e a elaboração da constituição de 1988³¹.

1.2 Constituição de 1988 e os Impostos

²⁸ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão n° 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 10. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 06.04.2016.

²⁹ CANTIZANO, Dagoberto Liberato. **O Novo Sistema Tributário Brasileiro**. 2° Ed. Rio de Janeiro – São Paulo. 1969. P 38.

³⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20° Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 132.

³¹ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão n° 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 11. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 06.04.2016.

Marcada por um processo político com participação de equipes técnicas nos gabinetes e participação popular, através das emendas populares, a Constituição de 1988 é a constituição mais democrática entre as demais já existentes no Brasil. O seu texto definitivo se baseou em textos previamente preparados por especialistas, responsáveis por limitar a discussão aos tópicos presentes, proporcionando um debate mais amplo e eficiente³².

Há, porém, estudos que divergem dessa opinião; defendem que no processo constituinte houve um pacto pelo alto, resultando em uma transição negociada, sem ruptura real com a ordem jurídica estabelecida e marcada por desconhecimento e alheamento da população em relação àquele processo³³.

Apesar dessa discussão, a Constituição de 1988 foi a responsável por trazer grandes avanços nos diversos sistemas, assim como no sistema tributário. A Constituição, juntamente com a lei 5.172 de 1966 e todo o conjunto de normas referentes à tributação, formam o ordenamento jurídico tributário nacional que visa ser coerente entre si.

No sistema constitucional tributário, a função de conceituar tributo é atribuída à lei complementar. Como já abordado anteriormente, com a vigência da constituição de 1967, a lei 5.172, definida como Código Tributário, ganhou eficácia de lei complementar, com a função de trazer normas gerais sobre direito tributário. Nesses termos, em seu art. 3º, encontramos a seguinte definição de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada³⁴.

Nota-se desse conceito o caráter arrecadatório, delimitando não só os deveres do contribuinte, como também do ente que arrecada, há no conceito o caráter pecuniário, compulsório, não sancionatório, legal e não discricionário do legislador³⁵.

Apesar de várias críticas, cumpre esclarecer que há entre os doutrinadores diversas definições de tributos, mas seguiremos adotando a definição trazida pelo Código Tributário. Ante tal conceito, segundo a teoria pentapartida, a constituição limitou-se a arrolar as espécies de tributos, conforme os artigos 145 a 155, divididos em cinco espécies: impostos,

³² VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão n° 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. P. 11. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 06.04.2016.

³³ MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; GONET, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 204.

³⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 30.

taxas, contribuições de melhoria, pedágio, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Tendo em vista a longa divergência e diversidade teórica sobre o tema, bem como considerando que a ideia de sistema seja insuficiente para tratar da atual conjuntura tributária nacional, o presente tópico se atém a espécie dos impostos, tendo em vista ser o objeto de estudo aqui almejado.

Dessa forma, definido pelo Código Tributário Nacional, art. 16, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Percebe-se, no próprio conceito, duas de suas principais características, a primeira quanto ao surgimento da obrigação, que deriva de um fato praticado pelo contribuinte, previamente previsto em lei, sendo um fato não relacionado ao Estado, e o segundo o seu caráter não vinculado, tendo em vista não decorrer de uma prestação estatal específica³⁶.

Esse fato deve ser aquela situação específica, a qual o legislador escolheu para fazer nascer a obrigação tributária para o contribuinte, necessariamente decorrente de uma lei pré-estabelecida, sendo esse fato o responsável para definir a natureza jurídica do tributo, conforme o art. 4º do CTN³⁷.

O fato gerador da obrigação, segundo Geraldo Ataliba, é indicativo da capacidade contributiva do sujeito passivo³⁸ e deverá, na medida do possível, respeitar o seu caráter pessoal, art. 145, §1º da CF, requisito essencial para a configuração de uma matriz tributária progressiva, como demonstrado mais à frente.

Já em relação à atividade estatal, a não vinculação decorre do reflexo dos estudos feitos no âmbito da ciência das finanças, onde se verificou que alguns tributos, como os impostos, deveriam prestar-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, dessa forma, não podem ser incorporados a qualquer atuação do Estado, conforme ensina Luciano Amaro³⁹.

³⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2012, p. 709.

³⁷ Código Tributário Nacional, lei 5172/66. Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5º Edição. Malheiros Editores. São Paulo. 1994. P 121.

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20º Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 68.

Complementando o caráter não vinculativo, o art. 167, inciso IV, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, deixando claro o caráter do imposto de arrecadar aos cofres públicos sem uma destinação prévia específica.

Conforme se depreende do próprio art. 176, IV, há exceções à não vinculação, referentes à repartição de receitas; a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado respectivamente pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, além da prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas nos art. 165, § 8º e art. 167, VI, § 4º⁴⁰, são repasses que não respeitam a vinculação.

Por fim, outra peculiaridade excepcional à não vinculação dos impostos refere-se aos chamados impostos extraordinários (impostos de guerra), uma situação peculiar, pois conforme prevê a Constituição em seu art. 154, II, a sua instituição depende de um evento, ou seja, a guerra ou sua iminência, servindo para custear a guerra ou seus preparativos, mas não será voltado para um indivíduo ou grupo específico, sendo utilizado para uma típica atividade geral do Estado⁴¹.

Para finalizar, os impostos possuem classificações que muitas vezes se reportam ao tributo genericamente. Essa classificação se dá conforme algum indicador jurídico, mas de forma não rígida, pois a depender da situação o mesmo imposto poderá assumir várias classificações.

Para delimitar o objeto de estudo, será tratado apenas de quatro tipos de classificações, definidas por Luciano Amaro em sua obra, *Direito Tributário Brasileiro*. A primeira delas diz respeito ao sujeito ativo da obrigação tributária e ao objeto visado pela lei, nela, diz-se fiscal o tributo devido ao Estado e que ao mesmo tempo tem a finalidade arrecadatória, parafiscal é aquele tributo devido não ao Estado, mas a algum órgão, caso das contribuições aos órgãos de fiscalização profissional, e extrafiscal é aquele tributo que visa regular algum tipo de comportamento.

Em relação a características do sujeito passivo, o tributo pode ser pessoal quando se considerado aspectos subjetivos do sujeito passivo e real o tributo objetivo, que somente leva em consideração o bem tributável.

⁴⁰ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 167, §4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em 12.04.2016.

⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 68-69.

Quanto ao fato econômico, os impostos podem ser divididos em diretos, quando quem suporta o ônus da obrigação tributária é aquele que praticou o fato gerador, ou indiretos, quando, de forma fictícia, a lei elege um contribuinte de fato que suporta o ônus do tributo repassado pelo contribuinte de direito.

Por fim, uma última classificação diz respeito à capacidade contributiva do sujeito passivo, diz progressivo os impostos que aumentam conforme aumentam a renda do contribuinte e regressivo a forma inversa, aumenta a carga tributária na medida da razão inversa do crescimento da renda do contribuinte, tema que será melhor tratado à frente⁴².

1.3 Princípios Tributários e a Limitação ao Poder de Tributar

Conforme visto, o atual sistema constitucional deriva de um histórico de evoluções que surgiram de acordo com os aspectos sociais, políticos e econômicos de uma sociedade.

Evolução que levou a um Estado de Direito, um instituto que por meio da lei impõe freios à atividade estatal, é um limitador moldado sob um Direito carregado de princípios e normas democraticamente estabelecidas e que atendam a vontade geral⁴³.

A finalidade a que a norma foi criada deve atender aos princípios fundantes do conjunto normativo. Dessa forma o Estado não está livre para agir da forma que bem entende, seus atos devem ser guiados sob o prisma da legalidade, o que quer dizer que somente poderá agir em obediência à lei, buscando o cumprimento das finalidades assinaladas na ordenação normativa⁴⁴.

No ato de tributar, assim como nos demais atos haverá, portanto, o dever de guardar o fim a que se destina, respeitando os limites impostos pelo sistema constitucional, limitação derivada dos princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias, que podem ser encontradas também em todo conjunto normativo.

Como bem define Celso Antônio Bandeira de Mello, “os princípios são, por definição, mandamentos nucleares de um sistema, disposições fundamentais que se irradiam

⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 74.

⁴³ MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; GONET, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 65.

⁴⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 2009, p. 950.

sobre diferentes normas, compondo lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão⁴⁵. Portanto, no campo tributário os princípios são os responsáveis pela delimitação das fronteiras da competência tributária dos entes políticos⁴⁶.

Unido a essa delimitação, as imunidades atuam no campo da incompetência, ao impedir que certas situações materiais sejam oneradas pelos entes políticos. Dessa forma, a imunidade impede que determinado tributo atinja uma situação que por alguma especificidade pessoal ou material foi preservado constitucionalmente.

Portanto, para delimitar o estudo, objetiva-se nesse tópico abordar algumas formas de limitação constitucional ao poder de tributar, prescritas nos princípios constitucionais sobre a tributação, com o fim de demonstrar as linhas democráticas e aspectos de justiça social sobre os impostos.

1.3.1 Princípio da Igualdade Tributária

Também chamado de princípio da isonomia, o direito à igualdade no que toca os tributos está previsto no art. 150, inciso II da CF⁴⁷, ao vedar qualquer tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A igualdade na Constituição deve ser compreendida sob dois aspectos, o material e o formal. Resumidamente, a igualdade formal representa a ordem normativa, ou seja, a lei deve ser aplicada a todas as pessoas sem distinção. A igualdade material busca a justiça sob todos os aspectos, de forma efetiva, onde os desiguais deverão ser tratados desigualmente, sendo vedada qualquer diferenciação arbitrária.

A fim de se evitar arbitrariedades, a sua aplicação se dá sob dois âmbitos, tanto ao aplicador da lei, que está impedido de realizar qualquer diferenciação discricionária em relação ao contribuinte, quanto ao legislador ordinário, não permitido que situações iguais tenham tratamentos diferenciados⁴⁸.

⁴⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 2009, p. 950.

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 91.

⁴⁷ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 107.

No direito tributário, a medida de desigualdade que obriga a discriminação é vista a luz do princípio da capacidade contributiva, diferenciando situações que não afetam a capacidade contributiva ou revele menor expressão econômica⁴⁹.

1.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Os avanços da teoria constitucional trouxeram para o centro da proteção do Estado a dignidade da pessoa. Sua efetivação no direito tributário está intrinsecamente ligada à Capacidade Contributiva.

Conceituado como o dever de pagar as despesas conforme o poder econômico de cada um, a Constituição em seu artigo 145, § 1º prevê que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”⁵⁰.

Como se nota, a busca é por uma tributação equilibrada, onde o Estado possa suprir suas necessidades e ao mesmo tempo não afete a dignidade dos contribuintes, evitando uma tributação excessiva que comprometa os meios de subsistência do cidadão.

O próprio uso da expressão capacidade econômica, ao invés de capacidade contributiva, confere maior clareza à intensão do constituinte em interligar o conceito de igualdade material e a capacidade contributiva, evitando uma tributação excessiva e desproporcional. Conforme entende Geraldo Ataliba, a capacidade econômica é a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”⁵¹.

Quanto a sua mensuração, muito se discute na doutrina o modelo ideal, mas basicamente são três os critérios adotados para definir a hipótese de incidência que enseja o fato indicador da capacidade contributiva; são eles: a renda auferida; o consumo e por fim o patrimônio⁵².

Com base nisso há interessante distinção feita por Hugo de Brito:

⁴⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 107.

⁵⁰ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 145, § 1º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 15.04.2016.

⁵¹ ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. In V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, RT, 1991. p. 50.

[...] como medir a capacidade contributiva. À primeira vista pode parecer que esta deve ser dimensionada pela renda pessoal do contribuinte, mas a questão não é tão simples como pode parecer. Também o patrimônio constitui excelente índice de capacidade contributiva, embora em certos casos se conteste tal afirmação, especialmente como exemplos de pessoas que possuem patrimônio considerável, mas não dispõem de renda. O consumo, finalmente, também tem sido apontado, com razão, como índice de capacidade contributiva⁵³.

Complementando a norma, a expressão “sempre que possível”, por muitos é interpretada como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva⁵⁴. Mas, instituída em uma constituição que traz em seu preâmbulo a igualdade e a justiça como valores supremos, a não observância da capacidade econômica deve se voltar a uma aplicação restrita, apenas em casos excepcionais, onde a teleologia não se justifica, a exemplo de alguns tributos extrafiscais, que visam modelar comportamento.

A correta interpretação do termo “sempre que possível” deve-se voltar a visível intenção do legislador em privilegiar a criação de impostos com caráter pessoal, aplicando o caráter real apenas em situações extraordinárias, tendo em vista a sua tendência em atingir melhor justiça fiscal e melhor adequação à capacidade contributiva⁵⁵, mas mesmo nesses tributos há a possibilidade de considerar aspectos pessoais, conforme ainda será tratado.

A fim de garantir o direito à dignidade humana e igualdade, a aplicação da seletividade, da isenção fiscal e da progressividade podem ser formas de efetivação da tributação com base na capacidade contributiva, além de considerar características do indivíduo para quantificar o montante do imposto devido. A personalização do imposto deve ser visto como uma das faces da capacidade contributiva⁵⁶.

1.3.3 Princípio do Não-Confisco

Ato de tomar para o fisco bens pertencentes a outrem, a Constituição, em seu artigo 150, IV, impede o confisco por meio do tributo. Precisamente, confiscatório é o tributo

⁵² CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. Dialética. São Paulo, 1996. P 41.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo, RT, 1991. P 58.

⁵⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 107.

⁵⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. Dialética. São Paulo, 1996. P 41.

⁵⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 110.

que absorve parte considerável do valor da propriedade do contribuinte sem a correspondente indenização⁵⁷.

A grande dificuldade está precisamente em estabelecer os limites que se pode invadir no patrimônio sem o confisco. A transferência compulsória de tributos para o Estado, desde que dentro dos limites constitucionais, não é por si só confisco⁵⁸, nesse sentido, os limites estão no próprio texto constitucional.

Ao tributar, o não confisco permeia os limites impostos pela capacidade contributiva do contribuinte, considerando a igualdade, a pessoalidade e a progressividade do tributo. Segundo Carraza, a proibição do confisco decorre da capacidade contributiva e por ela deve ser interpretado⁵⁹.

Percebe-se no Brasil, ao não se considerar a capacidade contributiva, distorções na tributação. Conforme será demonstrado, a matriz tributária brasileira auxilia na concentração de renda, incidindo de forma desigual quando analisados as faixas de renda e patrimônio dos contribuintes.

Há aqui uma maior carga tributária sobre aqueles que menos recebem. Em 2008 conforme dados publicados pela Receita Federal, quem recebia até 2 salários mínimos despendia cerca de 53,9% dos seus rendimentos com a carga tributária bruta, sendo que, em contrapartida, quem recebia mais de 30 salários mínimos despendia 29%⁶⁰.

Há claramente uma violação ao não confisco, tendo em vista o fato de que os contribuintes com menor renda destinarem mais da metade dela ao fisco.

Melhor explicado nos capítulos dois e três, com enfoque no segundo e terceiro pressupostos epistêmicos da matriz tributária⁶¹; onde a propriedade nasce como um direito pós-tributação e justifica a atuação do Estado no sentido de protege-la; há no Brasil uma forma clara de confisco, tendo em vista existir uma carga tributária que absorve mais da metade do valor da renda do contribuinte, invadindo sua propriedade, sem a correspondente indenização.

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro. Revista Forense, 1951. P 262.

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 110.

⁵⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª Edição. São Paulo. Editora Malheiros. 2010, p 107.

⁶⁰ Carga Tributária por faixas de renda, 2004: Zockun et alli (2007); Carga Tributária Bruta 2004 e 2008: CFP/DIMAC/IPEA; Carga Tributária por faixas de renda, 2008 e Dias Destinados ao Pagamento de Tributos.

⁶¹ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil**. Revistas dos Tribunais: RT, v. 102, n. 935. 2013. P 249-262.

Em relação ao imposto sobre herança e doações, demonstrando a discrepância de aplicação, entendimento e escolhas no Brasil, a resolução nº 9 de 1992, do Senado Federal, considerou ser confiscatória alíquotas superiores à 8% sobre um imposto que possui forte caráter de redistribuição de renda e justiça social, enquanto 53,9% de carga tributária bruta incidindo sobre a renda do contribuinte não é motivo de reformas nem justificativa para buscar um sistema progressivo.

Sobre tais aspectos, no direito comparado há exemplos que demonstram outra perspectiva. No ISD espanhol são aplicados 16 tipos de alíquotas, podendo chegar à 34%, mas distribuída sobre uma matriz tributária mais igualitária e justa, tema que melhor será tratado no terceiro capítulo.

1.3.4 Princípio da Progressividade

Inerente a um sistema tributário igualitário, que busque justiça na tributação por meio dos limites ao poder de tributação, a progressividade é o mecanismo integrante da capacidade contributiva do contribuinte, a qual a carga tributária deve ser proporcional à riqueza do contribuinte.

Da necessidade de uma distribuição justa da carga tributária, podemos usar como base o conceito econômico da teoria equitativa. Teoria que discrimina a tributação em dois níveis; a equidade horizontal, entendida como a tributação uniforme para os indivíduos na mesma posição, em termos de capacidade contributiva; e equidade vertical, que visa estabelecer melhor distribuição do ônus tributário entre os contribuintes com capacidades econômicas diferentes⁶². Sendo que, deve-se dispensar tratamento igualitário tanto no nível horizontal quanto no nível vertical, daí a íntima ligação com a igualdade material.

A grande dificuldade prática dessa teoria está em formular os indicadores para se chegar à capacidade do contribuinte. Como medida de aproximação, primeiro decide-se o que tributar, as fontes e bases para tributação, para em seguida, determina a forma de estruturação da tributação, fixando as alíquotas e regras⁶³.

⁶² CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. Dialética. São Paulo, 1996. P 41.

⁶³ LAGEMANN, Eugênio. **Teoria equitativa**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1, p. 290, 2001. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/1996/2377>. Acesso em 16.04.2016.

O indicador que melhor identifica essa aproximação é a renda pessoal, a renda correspondente à teoria do acréscimo de riqueza líquida, de Schanz⁶⁴. Teoria que define renda como acréscimo de riqueza líquida durante determinado tempo, nela inclui tudo que flui para uma pessoa e o que ela puder dispor. Para o cálculo são consideradas diversas variáveis, como ensina Eugênio Lagmann:

Para o cálculo da renda, são adicionadas todas as receitas líquidas, os valores relativos aos usos e aos serviços monetariamente avaliáveis de terceiros, todos os presentes, heranças, legados, prêmios de loterias, seguros recebidos e ganhos conjunturais de toda a ordem e deduzidos todos os juros de dívidas e prejuízos patrimoniais⁶⁵.

Da teoria equitativa, abordado por Lagmann⁶⁶, retira-se que a aplicação da justiça vertical se dá quando há observância do poder aquisitivo econômico-financeiro individual do contribuinte e a utilidade individual do tributo, devendo as alíquotas fixadas causarem perdas iguais ao poder aquisitivo, permanecendo inalterada a hierarquia, mas diminuindo a diferença absoluta entre os membros.

Segundo a visão de José Maurício Conti⁶⁷, são três as formas de tributação com base na renda: tributação regressiva quando há um aumento na tributação não proporcional ao aumento da renda. Tributação proporcional, quando há um aumento na contribuição na mesma proporção que o aumento na renda, permanecendo constante a relação tributo/capacidade contributiva. Por fim, tributação progressiva, quando ocorre um aumento na tributação proporcionalmente superior ao aumento da renda, onde a relação tributo/capacidade contributiva aumente com o aumento da renda.

Adeptos aos sistemas regressivo e proporcional⁶⁸ argumentam que a progressividade penaliza os contribuintes mais eficientes, aqueles que trabalham mais, desmotivando o esforço e a criatividade, sendo por isso injusta. Há também argumentos no sentido de que os serviços públicos são inversamente proporcionais à progressividade, tais

⁶⁴ LAGEMANN, Eugênio. **Teoria equitativa**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1, p. 290, 2001. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/1996/2377>. Acesso em 16.04.2016.

⁶⁵ LAGEMANN, Eugênio. **Teoria equitativa**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1, p. 290, 2001. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/1996/2377>. Acesso em 18.04.2016.

⁶⁶ LAGEMANN, Eugênio. **Teoria equitativa**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1, p. 290, 2001. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/1996/2377>. Acesso em 18.04.2016.

⁶⁷ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. Dialética. São Paulo, 1996. P 74.

⁶⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. Dialética. São Paulo, 1996. P 41.

como serviço médico, transporte coletivo e educação, que são utilizados por quem detém uma pequena renda, por isso deve-se tributar mais esses contribuintes, pois são eles os verdadeiros usuários.

São justificativas infundadas e desprovidas de lógica, pois os serviços são indivisíveis, todos aqueles que convivem em sociedade desfrutam, direta ou indiretamente desse sistema, além do que, conforme dados publicados pela receita federal referente às declarações sobre imposto de renda, feitas no ano calendário de 2013, apenas 0,3% da população brasileira concentra quase 22% de toda riqueza nacional, conforme reportagem publicada em agosto de 2015, por Darlan Alvarenga, são dados:

Tabela 1 - Declarações de IR por faixa de renda - ano calendário 2013		
Faixa de rendimento	Nº de declarantes	Riqueza em bens e direitos (em R\$ bilhões)
Até 1/2 salário mínimo	1.268.688	91,710 (1,6%)
1/2 a 1 salário mínimo	518.341	28,848 (0,5%)
1 a 2 salários mínimos	1.075.827	63,828 (1,1%)
2 a 3 salários mínimos	2.692.915	162,665 (2,8%)
3 a 5 salários mínimos	7.882.026	489,764 (8,4%)
5 a 10 salários mínimos	7.300.376	757,644 (13%)
10 a 20 salários mínimos	3.522.174	863,635 (14,8%)
20 a 40 salários mínimos	1.507.344	946.215 (16,2%)
40 a 80 salários mínimos	518.567	703,606 (12,1%)
80 a 160 salários mínimos	136.718	453,223 (7,8%)
160 salários mínimos	71.440	1.264,340 (21,7%)
Total	26.494.416	5.825,478 (100%)
Fonte: Receita Federal ⁶⁹		

Dessa forma, uma tributação não progressiva, além de seu caráter injusto, pois estaria consolidando a concentração de renda, seria insuficiente para a manutenção do Estado, já que grande parte da renda está concentrado em um número pequeno de pessoas que não teriam que arcar com impostos, ruindo a estrutura sistemática que confere o plano adequado para os cidadãos detentores das maiores rendas, que necessitam manter seus investimentos e sua segurança.

2 ITCMD E A PROGRESSIVIDADE NO BRASIL

Após as breves constatações a respeito do sistema tributário constitucional brasileiro, o presente capítulo tem por foco fazer uma abordagem mais específica sobre tema. O objetivo será abordar os principais aspectos referentes ao Imposto de Transmissão Mortis Causa e Doações no Brasil, considerando a matriz tributária o qual está inserido, bem como a possibilidade de aplicação de um sistema progressivo e justo ao referido imposto.

Para chegar a conclusão pretendida, será primeiramente feita uma breve análise sobre a atual Matriz Tributária Brasileira, passando posteriormente aos principais aspectos do ITCMD e concluindo com a decisão proferido pelo STF, em 2013, acerca da aplicação da progressividade no referido imposto.

2.1 Atual Matriz Tributária Brasileira

Insuficiente, o conceito de sistema tributário nacional não possibilita uma visão geral do efetivo quadro tributário. Tal conceito, muito utilizado nas doutrinas pelos especialistas na área da tributação e na legislação, deixa à margem questões importantes e limita o fenômeno da tributação⁷⁰.

Como ensina Valcir Gassen, em seu texto Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil; “o conceito de sistema tributário não explica questões como a vinculação entre orçamento e tributação, não traz relação entre a tributação e o sistema previdenciário, não traz discussões sobre a carga

⁶⁹ ALVARENGA, Darlan. **71 mil brasileiros concentram 22% de toda riqueza**; veja dados da Receita. G1. São Paulo. 2015. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/08/71-mil-brasileiros-concentram-22-de-toda-riqueza-veja-dados-da-receita.html>. Acesso em: 19.04.2016.

⁷⁰ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil**. Revistas dos Tribunais: RT, v. 102, n. 935. 2013. P 246.

tributária dividida entre os contribuintes, além de faltar uma compreensão sobre a formação do Estado brasileiro⁷¹”.

Dessa forma, buscando evitar a utilização de termo semântico característico do senso comum dos juristas⁷², entendendo ser amplo e abrangente às diversas questões referentes à tributação, será adotado aqui, como parâmetro, o conceito de matriz tributária; tendo em vista sua abrangência conceitual e discussões levantadas acerca do fenômeno da tributação.

Dessa forma, matriz tributaria será o conjunto de opções relativas à tributação, feitas em um determinado momento histórico, que refletem na realidade política, econômica e social em um determinado Estado⁷³.

Sob um aspecto amplo, esse conceito nos leva a uma base tributária fundada sob alguns pressupostos epistêmicos, são alicerces que auxiliam na compreensão do fenômeno da tributação. Demonstrado em seu artigo, supracitado, Valcir Gassen traz os seus três pressupostos⁷⁴ fundamentais.

O primeiro pressuposto é a cisão entre Estado e propriedade, fruto de mudanças econômicas e políticas ocorridas na Revolução Industrial e na Revolução Francesa respectivamente; àquela com uma profunda modificação tecnológica do sistema produtivo, nesta, decorrente de um descontentamento com as finanças públicas da monarquia francesa, os burgueses, influenciados por iluministas e por outras revoluções, lutaram por uma forte hegemonia política.

O resultado foi o fim dos direitos feudais. A relação econômica pautada pela servidão e enfiteuse⁷⁵ passou a ser substituída paulatinamente por trabalhadores assalariados e proprietários privados que podiam negociar suas terras livremente, visando lucro sobre elas. O Estado passou então a depender de um aporte financeiro vindo da sociedade para manter seu aparelho e ao mesmo tempo garantir o direito à propriedade, um dos fins da atividade Estatal.

⁷¹ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil**. *Revistas dos Tribunais: RT*, v. 102, n. 935. 2013. P 247.

⁷² Conforme Luis Alberto Warat, o senso comum teórico dos juristas é “o conjunto das representações, crenças, ficções... que influenciam os juristas profissionais sem que estes tomem consciência de tal influência”, sendo assim um “conjunto das opiniões comuns aos juristas, estas opiniões se manifestando como ilusões epistemológicas”. WARAT, Luis Alberto et ali. *Senso comum*. In: ARNAUD, André-Jean (org). **Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito**. Rio de Janeiro, Renovar, 1999. P. 714-716.

⁷³ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil**. *Revistas dos Tribunais: RT*, v. 102, n. 935. 2013. P 248.

⁷⁴ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil**. *Revistas dos Tribunais: RT*, v. 102, n. 935. 2013. P 249-262.

⁷⁵ Direito perpétuo sobre a coisa alheia, onde o enfiteuta (vassalo); que possui o direito de posse, gozo e disponibilidade; fica obrigado a pagar um determinado valor ao enfiteuticador (senhorio).

Da necessidade do Estado em conseguir aporte financeiro é consolidada a cisão entre Estado e propriedade, surgindo a segunda fase, a propriedade como direito pós-tributação.

Importante notar, desse pressuposto, a noção do conceito de propriedade como uma convenção, fruto de acontecimentos históricos e escolhas que refletem na matriz tributária; segundo Gassen:

Com o Passar do tempo se esquece que determinado comportamento, determinado direito, determinado entendimento e convencional e passam as convenções a serem vistas não mais como convenções, mas sim como pertencentes ao ser humano desde sempre, pertencentes a própria natureza humana. (...)

Entende-se que o direito de propriedade e, no mínimo, em considerável medida, convencional e são perceptíveis na história as mudanças de compreensão acerca da apropriação de bens pelo homem como tratado anteriormente quando do fenômeno da separação entre o Estado e a propriedade.

Integra o cotidiano um sistema jurídico estruturado que orienta o comportamento humano em relação ao direito de propriedade: como se adquire, como se perde, como se transmite etc., ao ponto de se considerar natural este direito sem que se perceba que ele é fruto de convenções e não uma pressuposta lei da natureza⁷⁶.

Como se percebe da leitura, a tributação não é apenas uma intervenção ao direito à propriedade, mas sim um molde de fundamental importância na sua manutenção. A propriedade não é algo natural que sempre existiu, trata-se de uma convenção fruto de escolhas pós-tributação, os quais são identificáveis através da matriz tributária.

O terceiro pressuposto epistêmico diz respeito à extrafiscalidade como elemento de legitimação do poder.

Conforme abordado acima, os tributos, quanto à finalidade, podem ser classificados em fiscais e extrafiscais. Quando fiscais, sua perspectiva se mostra inerente à função do Estado, visando arrecadar para atender as necessidades da sociedade, advindas de construções históricas. Sob o enfoque da perspectiva extrafiscal, além de arrecadar há também o caráter intervencionista, já que o Estado visa moldar comportamentos, pressupondo uma legitimação do poder político e da figura institucionalizada do Estado. Legitimação decorrente do Estado constitucional.

⁷⁶ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil**. *Revistas dos Tribunais*: RT, v. 102, n. 935. 2013. P 255.

Trata-se de uma legitimidade normativa-institucional, onde o Estado possui suas limitações (princípios e imunidades), devendo cumprir certos preceitos para justificar sua intervenção e existência (sistema constitucional tributário e suas leis derivadas). A legitimidade, portanto, deriva de um Estado justo, medida por vários ramos do conhecimento e pelas escolhas acerca da matriz tributária, o qual não foge a discussão sobre a perspectiva extrafiscal.

Assim se estrutura o acordo semântico em relação à matriz tributária e seus pressupostos que auxiliam na relação com a realidade.

Na conjuntura brasileira, a atual matriz tributária, principalmente pós-reforma tributária de 67 como demonstrada acima, funda-se sob uma carga tributária bruta que atingiu o patamar de 33,47% do PIB em 2014⁷⁷, basicamente tributando sobre o consumo. Resultado atingido com a arrecadação de 1.847,74 trilhões de reais.

Dessa arrecadação temos a seguinte distribuição:

Tabela 2 - Carga Tributária e Variação por Base de Incidência em % da Arrecadação					
Tipo de Base	2010	2011	2012	2013	2014
Tributação sobre a Renda ⁷⁸	18,20%	19,05%	17,90%	18,11%	18,02%
Tributação Sobre a Folha de Salários ⁷⁹	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%
Tributação Sobre a Propriedade ⁸⁰	3,89%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17%
Tributação Sobre Bens e Serviços (aqui são os tributos que incidem sobre alienação, transferência, produção de bens ou prestação de serviços, portanto	49,10%	49,97%	50,57%	51,20%	51,02%

⁷⁷ RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2014** (análise por tributo e bases de incidência). 2015, p. 6: “A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preço de mercado, ambos em termos nominais, considerando os pagamentos compulsórios realizados por pessoas físicas e ou jurídicas para o Estado, sem considerar as sanções, penalidades ou acréscimos legais.

⁷⁸ Tributos calculados com base na renda das pessoas físicas ou jurídicas. São subdivididos em impostos e contribuições devidos por pessoas jurídicas e retenções não alocáveis. São subdivididos em Imposto de Renda, Contribuições sem Receitas de Concursos e Prognósticos e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

⁷⁹ Esta categoria abrange os tributos que gravam diretamente a folha de salários, independente da destinação de sua arrecadação. São subdivididos em Previdência Social, Seguro Desemprego e Outros (Contribuição para o Salário Educação; Contribuições para o Sistema “S”; PIS – folha de pagamento; PASEP; Contribuição para o Custeio das Pensões Militares; Cota-parte da Contribuição Sindical; Contribuição para o Ensino Aeroviário; Contribuição para o Ensino Profissional Marítimo; Contribuições Rurais. Contribuição Voluntária Montepio Civil Contribuição para o Fundo de Saúde - PMDF/BMDF).

⁸⁰ Tributos que incidam sobre o uso, propriedade ou transferência de patrimônio de bens móveis e imóveis, tanto de pessoas físicas como de pessoas jurídicas. Subdivididos em Propriedade Imobiliária Rural ou Urbana, Propriedade de Veículos Automotores e Transferências Patrimoniais.

integrante da base de incidência sobre o consumo)					
Tributação Sobre Transações Financeiras ⁸¹	1,78%	2,19%	1,95%	1,68%	1,61%
Fonte: Receita Federal (2015) ⁸²					

A tabela não auxilia em uma visão geral e adequada sobre a real base de incidência. Conforme já mencionado, os critérios adotados para definir a hipótese de incidência, que enseja o fato indicador da capacidade contributiva; são elas: a renda auferida; o consumo e o patrimônio. Dessa forma, a fim de esclarecimento, a tributação sobre a folha de salários pode ser encaixada na renda e no consumo (PIS e Confins), já a tributação sobre transações financeiras faz parte tanto da renda quanto do patrimônio. O Objetivo do quadro, portanto, é dar maior ênfase ao percentual referente aos tributos destinados ao consumo, denominados de Tributação Sobre Bens e Serviços.

Como se percebe, mais da metade de toda arrecadação é fruto dessa tributação, sendo o ICMS, o IPI e o ISS, tributos sobre o consumo, as principais fontes; são tributos indiretos, reais e regressivos. Os dados demonstram uma clara violação ao princípio da capacidade contributiva, que expressamente traz a previsão de privilegiar a criação de tributos com caráter pessoal e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

É perceptível que a atual matriz tributária brasileira é uma tributação majoritária sobre o consumo, o que, por ser indireta, típica de países em desenvolvimento, acaba sendo repercutida na cadeia produtiva e incorporado ao preço final do produto, totalmente repassado ao consumidor, o contribuinte de fato. Em contrapartida, seria mais justo ter uma arrecadação majoritária sobre a renda e patrimônio, assim como o ITCMD, pois são impostos passíveis de considerar a capacidade contributiva.

Significa que o contribuinte pertencente às classes mais baixas, desinformado sobre sua real situação, por não saber quanto de fato está pagando de tributo, arca com a maior parte do ônus tributário, o que configura uma matriz altamente regressiva. Muito se

⁸¹ Tributos que incidem sobre operações financeiras de toda natureza. Incluem-se nesta categoria os tributos sobre débitos e créditos bancários, sobre compra e venda de moedas estrangeiras, sobre a emissão, transferência, compra e venda de títulos e valores mobiliários, sobre operações de crédito, dentre outros.

⁸² RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2014** (análise por tributo e bases de incidência). 2015, p. 9.

deve tal carga ao fato de que, sendo o Brasil um país subdesenvolvido, o consumo se mostra mais atraente à tributação, tendo em vista ser baixo a renda média da população⁸³.

Como resultado há uma distribuição do ônus tributário que sobrecarrega os contribuintes que menos detém renda, conforme tabela abaixo:

Tabela 3 - Distribuição da Carga Tributária Bruta Segundo Faixa de Salário Mínimo			
Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta – 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
Até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	123
20 a 30	28,7	31,7	115
Mais de 30 SM	26,3	29,0	106

Fontes: Carga Tributária por faixas de renda, 2004: Zockun et alli (2007); Carga Tributária Bruta 2004 e 2008: CFP/DIMAC/IPEA; Carga Tributária por faixas de renda, 2008 e Dias Destinados ao Pagamento de Tributos, elaboração própria⁸⁴.

Para o ano em questão, 2008, a estimativa do IPEA para a receita em relação à carga tributária era de 36,2% do PIB. Sobre a desigualdade de distribuição do encargo tributário, com relação a estudos do ano de 2007, a estimativa era de que os 10% mais pobres destinavam 32,8% da sua renda para o pagamento de tributos, enquanto que para os 10% mais ricos o ônus era estimado em 22,7% da renda⁸⁵.

Importante notar que muito devido a essa conjuntura, o país se mantém entre os mais desiguais do mundo. Em 2013, segundo estudo dos economistas Adriano Pitoli, Camila Saito e Ernesto Guedes, sobre os dados publicados pelo PNAD, apenas 3,6% da população brasileira concentravam 37,4% de toda renda, enquanto que 53,5% possuíam apenas 13,6% de

⁸³ D'ARAÚJO, P. J. S; PAULINO, S R DA F; GASSEN, V. **Tributação sobre o Consumo: O Esforço em Onerar Mais Quem Ganha Menos.** In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.** Brasília: Consulex, 2012. pp. 304.

⁸⁴ IPEA, Instituto de Pesquisa Aplicada. Comunicado da Presidência. Receita Pública: **Quem Paga e como se paga e gasta no Brasil.** 2009. P 4.

⁸⁵ IPEA, Instituto de Pesquisa Aplicada. Comunicado da Presidência. Receita Pública: **Quem Paga e como se paga e gasta no Brasil.** 2009. P 4.

toda riqueza nacional⁸⁶, demonstrando o claro reflexo de escolhas no Brasil, muitas delas do ramo de tributação.

2.2 Aspectos do ITCMD no Brasil

Objeto central, que será o foco de comparação no presente trabalho acadêmico, o ITCMD é o imposto brasileiro sobre transmissão de bens e direitos *causa mortis* e *inter vivos* a título gratuito. Classificado como um tributo fiscal, real, direto e recentemente adotado por diversos Estados brasileiros como progressivo, busca-se aqui encaixá-lo na atual conjuntura brasileira, com enfoque em seus principais aspectos, que auxiliam na atual conjuntura de uma matriz tributária desigual, regressiva e que auxilia na concentração de renda.

2.2.1 Competência Tributária

No que tange à necessidade de angariar fundos para seu funcionamento, a Constituição optou por adotar um sistema de partilha de competências, sendo que cada ente político detém competência para impor prestações tributárias, dentro de seus limites Constitucionais. Assim, conforme ensina Luciano Amaro, a competência tributária é a aptidão dos entes, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, para criar e definir o alcance de tributos; respeitados os limites impostos pela Constituição⁸⁷.

Conforme dispõe o art. 155 § 1º, I a IV, da Constituição Federal, é dos Estados a competência para instituir o ITCMD, assim como o art. 35 e incisos⁸⁸ do CTN, o que significa poder regular e exigir o tributo sobre a transmissão de bens móveis, imóveis, títulos e créditos, quando fruto de doação ou herança.

⁸⁶ GERBELLI, Luiz Guilherme. **Classe A tem maior fatia da renda do País**. Estadão. São Paulo. 2016. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral, classe-a-tem-maior-fatia-da-renda-do-pais,10000007285>. Acesso em: 26.04.2016.

⁸⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 81.

⁸⁸ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

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

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

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

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.

São dois os tipos de situações tratadas pelo referido imposto, a primeira quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior e se o *de cujos* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior⁸⁹. A segunda, quando os bens e direitos estão situados no Brasil, assim como doador e *de cujo* aqui residentes.

Em ambos os casos, segundo art. 146, III, a, da CF, ficou definido como competente à lei complementar para estabelecer as regras gerais. Contudo, tendo em vista a omissão do CTN e a lacuna deixada pelo legislador; atualmente os Estados assumem, em relação ao ITCMD, essa competência impositiva⁹⁰, considerando a autorização legal dos art. 24, § 3º da CF e art. 34, §3º, §4º e § 5º da ADCT. Dessa forma, cada Estado fica responsável por fixar normas gerias sobre fatos geradores, sobre a base de cálculo e sobre os contribuintes, seja de quaisquer bens.

2.2.2 Aspecto Pessoal

Esse é o aspecto que determina os sujeitos da obrigação tributária, segundo Geraldo Ataliba o aspecto pessoal é a conexão que em virtude do fato impositivo e por força da lei faz nascerem os sujeitos da obrigação⁹¹.

Regido pela distribuição de competências da Constituição Federal, já mencionada, e pelo CTN, artigos. 119 e 121, que tratam da obrigação tributária, temos:

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.

Dessa forma, os sujeitos ativos serão os Estados-membros e o Distrito Federal. Em relação ao sujeito passivo, os contribuintes, art. 42 do CTN, podem ser quaisquer das partes na operação tributária, ficando a cargo de definição legal. Logo, são diversas as situações que podem ocorrer.

Na transmissão causa mortis, por motivos óbvios, a obrigação deve necessariamente recair sobre o herdeiro ou o legatário; no fideicomisso: o fiduciário; na

⁸⁹ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Livraria do Advogado. 7º Edição. 2012. P. 322.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Livraria do Advogado. 7º Edição. 2012. P. 323.

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5º Edição, 4º Tiragem. São Paulo. 1995. P. 72.

cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso: o cessionário; sendo que em todos os casos há a necessidade de aceitação da herança, tendo em vista que em caso de renúncia inexistirá fato gerador.

No entanto, quanto a doação, quando ambos residem no país, exercendo sua capacidade tributária delegada, os Estados-membros podem fixar como agentes passivos o donatário, o doador ou ambos, sendo que usualmente é adotado o donatário como contribuinte, apontando o doador como responsável⁹². Quando o doador é residente de outro país, o donatário será o contribuinte.

2.2.3 Aspecto Temporal

Refere-se ao momento exato em que surge a obrigação, será o momento em que foi consumado o fato imponible.

Na transmissão *causa mortis* aplica-se o princípio da saisine⁹³, o qual prevê a transmissão dos bens oriundos da herança no momento da morte, aplicando então a lei vigente a essa época. Entendimento esse firmado pelo STJ⁹⁴, que conferiu à sentença de partilha apenas caráter declaratório. O STJ acabou mantendo o entendimento firmando pelo STF na súmula 112, onde se prevê que o imposto é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Em relação a doação, a incidência ocorre no momento da conclusão da transferência, a diferença se dá, quando em se tratando de bens móveis, a incidência será no momento da efetiva tradição, ou seja, a entrega do bem, art. 1.267 do Código Civil⁹⁵. Quanto aos bens imóveis, a transmissão se se efetiva com o registro do título no Cartório de Registro de Imóveis, lei 6.015, de 31 de dezembro de 1973, que dispõe sobre os registros públicos.

2.2.4 Aspecto Espacial

⁹² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo. Editora Saraiva, 4ª Edição. 2014. P 280.

⁹³ Princípio da saisine está previsto no art. 1.784 do Código Civil o qual segundo o qual “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”

⁹⁴ STJ, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1142872/RS, out/2009.

⁹⁵ 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.

É a indicação de circunstâncias de lugar relevante para o fato imponible⁹⁶, sendo, portanto de suma importância quanto ao recolhimento e regulamento.

Está intimamente ligado à configuração do sujeito ativo, conforme o art. 155, § 1º e seus incisos⁹⁷. Dessa forma, será competente o Estado-membro ou Distrito Federal em que se situa o bem, no caso de bens imóveis, independentemente de onde se localiza a moradia do *de cuius* ou doador⁹⁸. Quanto aos bens móveis, títulos e créditos, o Estado (ou Distrito Federal) competente será onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador.

Em relação aos bens situados ou *de cujo* e doador residentes no exterior, será competente lei complementar regular, porém, tendo em vista a omissão legislativa, a prática tem sido a incidência do tributo conforme dispõe Lendro Paulsen⁹⁹:

- II – o imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o de cuius possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país;
- II.1 – sendo corpóreo o bem transmitido, quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;
- II.2 – sendo incorpóreo o bem transmitido; a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
- b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

Dessa forma, o Estado-membro será competente para cobrar o tributo quando o bem estiver no país e o doador tiver residência no exterior ou quando no exterior foi feito o inventário. Também será de competência do Estado quando o bem se encontra no exterior ou o de cujos lá era residente e o herdeiro/donatário tiver domicílio naquele Estado.

⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5º Edição, 4º Tiragem. São Paulo. 1995. P. 93.

⁹⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 155: § 1.º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

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

⁹⁸ [...] a transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direito a ele relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro Estado, no DF ou no exterior; e, no caso de doação, ainda que o doador, donatário ou ambos não tenham domicílio ou residência neste Estado. (PAULSEN. Leandro, Impostos federais, estaduais e municipais. Livraria do Advogado. 7º Edição. 2012. P. 332).

⁹⁹ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Livraria do Advogado. 7º Edição. 2012. P. 332.

2.2.5 Aspecto Material

Aspecto material, segundo Geraldo Ataliba, é o responsável por confirmar os dados de ordem objetiva que irá incidir o tributo, é o estado de fato descrito pela hipótese de incidência¹⁰⁰, podendo, portanto, ser relacionado com o fato gerador, à base de cálculo e a alíquota do imposto.

Para melhor entender esses aspectos temos, conforme a aquisição da ampla competência dos Estados, a regulamentação do ITCMD dividida tanto na Resolução n° 9, de 1992, do Senado Federal; que fixa a alíquota máxima de oito por cento ao imposto, quanto nas leis dos Estados e do Distrito Federal.

Importante esclarecer, de acordo com ensinamento de Regina Helena Costa, em seu livro Curso de Direito Tributário¹⁰¹, que o CTN não disciplina especificamente o ITCMD. Na edição do CTN, sob a égide da Constituição de 1946, o texto constitucional contemplava apenas o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, de competência Estadual. Somente com o advento da Constituição de 1988 a tributação sobre bens e direitos foi repartida entre os Estados, que assumiram a competência para instituir imposto sobre a transmissão *mortis causa* e doações, e municípios, competentes para o imposto sobre transmissão *inter vivos*. Dessa forma podemos destacar os artigos 35, 38 e 42 do CTN que indiretamente tratam do ITCMD.

Quanto a Constituição, art. 155, I, da CF¹⁰²; temos que o ITCMD incide sobre a transmissão de bens ou direitos havidos por sucessão *causa mortis* ou por doação. Regra geral, a sucessão ocorre com o falecimento real do titular do bem. Contudo, em entendimento recente conferido pelo STF, o qual se firmou a súmula 331, em outubro de 2015, a morte presumida¹⁰³ passou a ser fato de gerador de incidência do ITCMD, nesses termos: “É

¹⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5° Edição, 4° Tiragem. São Paulo. 1995. P. 95.

¹⁰¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo. Editora Saraiva, 4° Edição. 2014. P 278.

¹⁰² BRASIL. Constituição da República Federativa de 1988. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

¹⁰³ Conforme Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona "A ausência é, antes de tudo, um estado de fato, em que uma pessoa desaparece do seu domicílio, sem deixar qualquer notícia". (Novo Curso de Direito Civil, Parte Geral, vol. 1, 8° Edição, Saraiva: 2006, pág. 127). A ausência é declarada a partir desses preceitos, sendo que é aberta a sucessão provisória por um prazo de 10 anos, que no fim pode ser convertida em sucessão definitiva.

De acordo com o art. 7° do Código Civil, pode ser declarada a morte presumida sem decretação de ausência: I - se for extremamente provável a morte de quem estava em perigo de vida; II - se alguém, desaparecido em campanha ou feito prisioneiro, não for encontrado até dois anos após o término da guerra. Parágrafo único: A

legítima a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis no inventário por morte presumida”.

Em conjunto às definições sobre o imposto referente à sucessão estão os arts. 1.784 e 1.923 do Código Civil de 2002 que trazem:

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.

Como se nota, considerando que a transferência dos bens ocorre no momento da morte, com a abertura da sucessão, conclui-se que a tributação ocorrerá em todas as formas de sucessão, seja na sucessão legítima, na testamentária, na provisória e no fideicomisso¹⁰⁴, podendo ocorrer tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, art. 35, parágrafo único, CTN¹⁰⁵.

Em relação à doação, conforme traz o art. 538, do Código Civil, trata-se do “contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere bens ou vantagens do seu patrimônio para outra¹⁰⁶”. Desse artigo podemos retirar sua principal característica; a natureza contratual, pois encontramos aspectos como a intenção de praticar um ato de liberalidade, a transferência de um bem e a aceitação por parte de quem o recebe.

Abordado em sua obra, *Direito Civil Brasileiro, Volume 3*, Carlos Roberto Gonçalves enfatiza a liberalidade ou *animus dominis* como sendo elemento essencial para configurar a doação, sendo “uma ação desinteressada de doar a outrem, sem estar obrigado, parte do patrimônio”¹⁰⁷.

Portanto é possível constatar que em nenhuma das duas situações eleitas pelo legislador, doação ou herança, há uma contraprestação de quem recebe o bem, sendo, pois, atos gratuitos.

2.2.5.1 Base de Cálculo

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

¹⁰⁴ Estipulação testamentária em que o testador nomeia herdeiro ou legatário, estabelecendo que este, com o advento de termo ou condição, transmita a herança à pessoa ainda não concebida. (TATURCE, Flávio; SIMÃO, José Fernando. *Direito Civil 6: Direito das Sucessões*. São Paulo. Editora Nacional. 6º Edição. 2013. P 594.

¹⁰⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. 1966. Art. 35, parágrafo único “Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”

¹⁰⁶ BRASIL. Código Civil. Art. 538.

¹⁰⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro, Volume 3: Contratos e Atos Unilaterais*. São Paulo. Editora Saraiva. 9º Edição, 2º Triagem. 2012. P 313.

Denominada como base imponible por Geraldo Ataliba, a base de cálculo se caracteriza como sendo a medida legal da grandeza do fato gerador, é uma grandeza mensurável que oferece apoio para o cálculo do imposto¹⁰⁸.

Nesse aspecto, temos que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens, art. 38 do CTN¹⁰⁹, guardando algumas especificidades. Na sucessão, o valor será atribuído por avaliação judicial e homologado pelo juiz. Não sendo possível a avaliação, o valor será declarado pelo inventariante, que dependerá de anuência da Fazenda ou aceitação dos herdeiros e posteriormente encaminhado para homologação judicial¹¹⁰.

Em se tratando de bem imóvel, o valor da base de cálculo nunca será inferior ao fixado no lançamento do IPTU ou ITR. Já com relação aos outros bens ou direitos, a base de cálculo será o valor corrente de mercado na data da transmissão. As ações são calculadas com base na média alcançada em Bolsa de Valores, nos últimos 30 dias anteriores à transmissão¹¹¹.

2.2.5.2 Alíquota

Último aspecto material quantitativo a ser tratado diz respeito à alíquota, definida como termo do mandamento da norma tributária, é uma fração percentual que incide sobre a base de cálculo, resultando no montante a ser pago e fazendo nascer a obrigação tributária quando consumado o fato imponible¹¹².

Como dito acima, por meio da resolução n° 9, do Senado Federal, a alíquota máxima a qual os Estados podem fixar será de 8%, a partir de 1° de janeiro de 1992, ficando a cargo dos Estados fixarem uma alíquota mínima. Nesses termos, tem-se configurada as alíquotas conforme quadro abaixo:

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5° Edição, 4° Tiragem. São Paulo. 1995. P. 95.

¹⁰⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional. 1966. “Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”

¹¹⁰ Nesse sentido temos os arts. 982, 993, 1.002, 1.007, 1.008, 1.009, 1.010, 1.011, 1.012 e 1036 do Código de Processo Civil. Além das súmulas 113 e 114 do STF as quais preveem respectivamente: “O Imposto de transmissão causa mortis é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.” E “O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo.”

¹¹¹ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Livraria do Advogado. 7° Edição. 2012. P. 334-335.

¹¹² ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5° Edição, 4° Tiragem. São Paulo. 1995. P. 101.

Tabela 4 - ALÍQUOTAS POR ESTADOS		
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 ¹¹³	Base de Cálculo - inferior ou igual a R\$ 100.000,00: 0% (isento) - superior a R\$ 100.000,00 e inferior a R\$ 200.000,00: 4% - superior a R\$ 200.000,00 e inferior a R\$ 300.000,00: 6% - superior a R\$ 300.000,00: 8%	3,5%
Ceará	- Até 5.000 UFIRCEs ¹¹⁴ : 2% - acima de 5.000 e até 15.000 UFIRCEs: 4% - acima de 15.000 e até 40.000 UFIRCEs: 6% - acima de 40.000 UFIRCEs: 8%	- Até 25.000 UFIRCEs: 2% - acima de 25.000 UFIRCEs: 4%
Distrito Federal	Base de Cálculo - inferior ou igual a R\$ 1.000.000,00: 4% - superior a R\$ 1.000.000,00 até R\$ 2.000.000,00: 5% - superior a R\$ 2.000.000,00: 6%	
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 ¹¹⁵	Base de Cálculo - inferior ou igual a R\$ 300.000,00: 3% - superior a R\$ 300.000,00 e até 600.000,00: 4%	Base de Cálculo - inferior ou igual a R\$ 100.000,00: 1% - superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 300.000,00: 1,5%

¹¹³ Lei 4.826 de janeiro de 1989, alterada pelas leis nº 7.358/98, 9.159/04, 10.847/07, 12.609/12 e 13.346/15. Conforme o art. 4º e seus incisos, ficam isentos também: I - as transmissões, por sucessão, de prédio de residência a cônjuge e filhos do servidor público estadual, falecido, quando esta seja a única propriedade do espólio, desde que comprovem não possuírem, individualmente, em sua totalidade outro imóvel; II - as transmissões hereditárias de prédio de residência que constitua o único bem do espólio, cujo valor do imóvel seja igual ou inferior a R\$170.000,00 (cento e setenta mil reais), desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filhos do “de cujus” e que fique comprovado não possuírem outro imóvel.

¹¹⁴ Ufirces é a Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará cujo valor está em R\$ 3,6941, em vigor desde 1º de janeiro de 2016. Valor estipulado pela Instrução Normativa 49/2015.

¹¹⁵ Alíquota alterada em julho de 2015 pela lei 10.283, que trouxe alterações no art. 110 da lei 7799 de 2002. Alíquotas em vigor desde 1º de janeiro de 2016.

	- superior a R\$ 600.000,00 e até R\$ 900.000,00: 5% - superior a R\$ 900.000,00 e até R\$ 1.200.000,00: 6% - superior a R\$ 1.200.000,00: 7%	- superior a R\$ 300.000,00: 2%
Mato Grosso	- 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	6%	3%
Minas Gerais	5%	
Pará	4%	
Paraíba	Base de Cálculo - inferior ou igual a R\$ 60.000,00: 2% - superior a R\$ 60.000,00 e até 120.000,00: 4% - superior a R\$ 120.000,00 e até 240.000,00: 6% -superior a 240.000,00: 8%	Base de Cálculo - inferior ou igual a R\$ 60.000,00: 2% - superior a R\$ 60.000,00 e até 500.000,00: 4% - superior a R\$ 500.000,00 e até 1.000.000,00: 6% -superior a 1.000.000,00: 8%
Paraná	4%	
Pernambuco ¹¹⁶	Base de Cálculo - inferior ou igual a R\$ 200.000,00: 2% - superior a R\$ 200.000,00 e até 300.000,00: 4% - superior a R\$ 300.000,00 e até 400.000,00: 6% -superior a 400.000,00: 8%	
Piauí ¹¹⁷	Base de Cálculo - inferior ou igual a 20.000 UFR-PI ¹¹⁸ : 2% - superior a 20.000 e até 500.000 UFR-PI: 4% - superior a 500.000 UFR-PI: 6%	4%
Rio de Janeiro ¹¹⁹	Base de Cálculo - inferior ou igual a 11.250 UFRI-RJ ¹²⁰ : isento - superior a 11.250 UFRI-RJ e até 400.000 UFIR-RJ: 4,5% - superior a 400.000 UFIR-RJ: 5%	
Rio Grande do Norte	Base de Cálculo - inferior ou igual a R\$ 500.000,00: 3% - superior a R\$ 500.000,00 e até 1.000.000,00: 4% - superior a R\$ 1.000.000,00 e até 3.000.000,00: 5%	

¹¹⁶ Alteração vigente desde 1º de janeiro de 2016, dada pela lei 15.601. Anteriormente a alíquota era de 5% para transmissão causa mortis e 2% nas demais hipóteses, conforme o art. 8º da lei 13.974 de dezembro de 2009.

¹¹⁷ Alíquotas fixadas pela lei 6.744 de 23 de dezembro de 2015. Respeitando os princípios da anualidade e da anterioridade, sua vigência se deu em março de 2016.

¹¹⁸ Conforme o Decreto nº 16.368/15, o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Piauí foi atualizado para R\$ 2,99.

¹¹⁹ Alíquotas vigentes desde 28 de março de 2016, conforme art. 26 da lei 7.174.

¹²⁰ Conforme a Resolução 952 de 2015, a Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR-RJ) foi atualizada para R\$ 3,002.

	-superior a 300.000,00: 6%	
Rio Grande do Sul ¹²¹	<p>Base de Cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - igual ou inferior a 2.000 UPFs¹²²: 0% (isento) - superior a 2.000 e inferior a 10.000 UPFs: 3% - superior a 10.000 e inferior a 30.000 UPFs: 4% - superior a 30.000 e inferior a 50.000 UPFs: 5% - superior a 50.000 UPFs: 6% 	<p>Base de Cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - igual ou inferior a 10.000 UPFs: 3% Superior a 10.000 UPFs: 4%
Rondônia	<p>Base de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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	<p>Varia conforme o montante de parte da base de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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: 5% - parcela que exceder a R\$ 150.000,00: 7% <p>b) Se o contribuinte for parente colateral ou não parente: 8% em todas as hipóteses.</p>	
São Paulo	4%	
Sergipe ¹²³	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - igual ou inferior a 1.000 UPF-SE¹²⁴: isento - superior a 1.000 e inferior a 3.500 UPF-SE: 2% - superior a 3.500 e inferior a 7.000 UPF-SE: 4% - superior a 7.000 e inferior a 14.000 UPF-SE: 6% - superior a 14.000 UPF-SE: 6% 	
Tocantins	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 25.000,00: isento 	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 1.000,00: isento

¹²¹ Alíquotas fixadas pela lei 8.821 de 1989, atualizada pela Lei 14.741 de setembro de 2015. Conforme o art. 7º, IV dessa lei, está isento a transferência “de imóvel rural, desde que o recebedor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, e, simultaneamente, não seja proprietário de outro imóvel, não receba mais do que um imóvel de até 25 (vinte e cinco) hectares de terras por ocasião da transmissão e cujo valor não ultrapasse o equivalente a 35.000 (trinta e cinco mil) UFIR”.

¹²² UPF é a Unidade Padrão Fiscal usado como indexador para corrigir taxas e tributos, corrigido anualmente. Atualmente a UPF-RS está fixado em R\$ 17,1441, em vigor desde de 1º de janeiro de 2016. (SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1_ind_upf).

¹²³ Alíquota fixada pela lei 13.553 de 30 de outubro de 2015, vigente desde 30 de janeiro de 2016, alterando a alíquota única de 4%, antes em vigor.

¹²⁴ UPF é a Unidade Padrão Fiscal usado como indexador para corrigir taxas e tributos, corrigido anualmente. Atualmente a UPF-RS está fixado em R\$ 17,1441, em vigor desde de 1º de janeiro de 2016. (SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1_ind_upf).

	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - superior a R\$ 25.000,00 e até 100.000,00: 2% - superior a R\$ 100.000,00 e até 500.000,00: 4% - superior a R\$ 500.000,00 e até 2.000.000,00: 6% - superior a 2.000.000,00: 8%
--	---

Como se observa da leitura, 10 Estados e o Distrito Federal começaram a instituir alíquotas progressivas, que passaram a valer a partir de 2016, além dos outros 6 Estados que já vinham adotando, decorrente do julgamento proferido pelo STF em 2013, que admitiu a possibilidade de implementar alíquotas progressivas para o ITCMD.

2.3 Aplicação da progressividade sobre o ITCMD; STF: RE 562.045

Considerando que o ITCMD incide sobre a transmissão de bens a título gratuito, grande sentimento de justiça se faz ao redistribuir parte dessa renda aos cofres públicos. Dessa forma, o STF com o objetivo de vislumbrar a capacidade contributiva do sujeito passivo, em fevereiro de 2013 julgou o RE 562.045, o qual o Estado do Rio Grande do Sul questionava a possibilidade de implementação de um sistema progressivo, segundo o qual havia feito através da lei 8.821/89, declarada inconstitucional pelo Tribunal de Justiça do Estado (TJ-RS), determinando que fosse aplicada a alíquota de 1%.

Por meio dessa lei, o Estado do Rio Grande do Sul fixou alíquotas diferenciadas para cada faixa de valor, correspondente à soma do valor venal dos bens, títulos e créditos herdado; sendo que a alíquota poderia ir de zero a oito por cento. O procurador do Estado, com base nos arts. 145, § 1º e 155, § 1º, IV da CF, sustentou não haver vedação constitucional para a aplicação da progressividade em tributos reais.

Debatida em outras situações, a questão sobre a progressividade no ITCMD já havia sido objeto de apreciação pelo STF, mas por decisões monocráticas e com ampla divergência, sendo que em fevereiro de 2008 foi acolhida manifestação de repercussão geral específico sobre esse imposto.

Em relação à interpretação do § 1º do art. 145, CF, sobretudo quanto ao termo “sempre que possível” o STF já havia, em diversas situações, debatido seus limites. No julgamento do RE 153.771/MG em 1996, ficou determinada a inconstitucionalidade da progressividade sobre o IPTU, sob o argumento de que não havia autorização constitucional para aplicar progressividade em tributos reais. Sendo assim, não seria possível aplica-la a não

ser em situações de extrafiscalidade, para garantir a função social da propriedade, conforme o art. 182, §§ 2º e 4º da CF, mas de toda forma, por tempo determinado.

Já em 1996, em defesa à progressividade e voto vencido, o ministro Carlos Velloso alegou que o § 1º do art. 145 da CF, deve ser entendido no sentido de buscar a pessoalidade em todos os tributos, mesmo que de caráter real, nos seguintes termos:

“A interpretação (...) do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal”.

Posteriormente, no julgamento do RE 234.105/SP em 1999, o STF determinou a inconstitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas sobre o ITBI, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, de competência municipal. No entanto, usaram o argumento de que a Constituição traz a distinção entre tributos reais e pessoais, nos quais não se permite a tributação progressiva sobre aqueles. Mais especificamente, os ministros defendiam a impossibilidade de se determinar a capacidade econômica do contribuinte a partir do valor do bem transferido ou da operação tributada¹²⁵.

Nessa mesma linha de entendimento, em 2003, foi editada a súmula 656 do STF, que determina ser *“inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”*.

Em junho de 2008, a respeito do RE 562.045, sobre o ITCMD, o ministro relator Ricardo Lewandowski, proferiu seu voto negando provimento ao recurso, sob os seguintes argumentos: I - conferir alíquota diferenciada a determinado bem com base no seu valor não se trata de progressividade, mas sim de seletividade¹²⁶, técnica utilizada em tributos reais; II – nos impostos reais não se considera as qualidades pessoais que refletem o poder econômico do contribuinte; III o § 1º do art. 145, da CF, somente autoriza progressividade em tributos reais quando se trata de tributação extrafiscal, expressamente definidos na Constituição, com o intuito de intervir na economia ou em comportamentos; IV – com base nos princípios da

¹²⁵ STF, Supremo Tribunal Federal. RE 562045.

¹²⁶ Seletividade é conferir graduação à alíquota para onerar mais gravosamente os bens menos essenciais e mais brandamente os bens essenciais, exemplo do IPI. (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P74).

isonomia tributária, da vedação ao confisco, da não afetação, arts. 150, II e IV, e 167, IV, da Constituição, além do art. 16 do CTN (desvinculação do imposto sobre atividade estatal), não há uma previsão geral na Constituição para a adoção da progressividade a todos as espécies de impostos, e por fim; V – os Estados não possuem legitimidade para atuar intervindo no domínio econômico, com o objetivo de redistribuir riquezas, tendo em vista estar inserido em um sistema federativo, sendo tal competência pertencente à União.

Em setembro, do mesmo ano, o Ministro Eros Grau proferiu voto vista dando provimento ao Recurso. Em seu entender, a expressão “sempre que possível” refere-se a um dever ser de todos os impostos, que deverão ter tanto caráter pessoal, quanto avaliar capacidade econômica do contribuinte, podendo, portanto, ser aplicada em tributos reais.

Resumidamente, para demonstrar a possibilidade de considerar a capacidade econômica do contribuinte em todos os impostos, o Ministro trouxe em seu voto uma breve classificação sobre os impostos. Primeiramente os impostos podem ser divididos em diretos: quando o poder público efetua uma subtração direta à renda, seja por meio de tributação sobre a renda ou sobre o patrimônio, considerando que se está, na verdade, gravando a renda real ou potencial do patrimônio; e indireta: quando a tributação recai sobre a renda despendida ou aplicada, sendo essa despesa incorporada ao preço do produto. Importante destacar que um tributo direto pode assumir caráter indireto e vice-versa.

Outra classificação feita se refere à divisão dos impostos em externos; sobre importação e exportação e internos; sobre o patrimônio, renda, produção e circulação. Dessa forma, os impostos sobre exportação (incidentes sobre a remuneração dos exportadores), sobre o patrimônio e sobre a renda afetam a renda auferida. Já os impostos sobre a importação (onerando o adquirente), sobre a circulação e sobre a produção afetam a renda despendida ou aplicada.

Dessa divisão, percebe-se que todos os tributos podem ser conferidos a partir da renda, seja auferida, aplicada ou despendida, podendo, portanto, ser conferida a capacidade econômica através da aplicação da progressividade sobre os rendimentos. Aplicar maior carga tributária para rendimentos maiores não significa aplicar a seletividade sobre o bem, mas sim aplicar uma alíquota progressiva.

Da mesma forma, dando provimento ao Recurso, em agosto de 2011, o Ministro Ayres Britto argumentou no sentido de que a mudança de entendimento do próprio tribunal

havia, em dezembro de 2010 por meio do RE 423.768/SP, aceito a aplicação de alíquotas progressivas ao IPTU, Imposto Predial e Territorial Urbano, através da Emenda Constitucional 29/2000.

Basicamente, em seu voto, com base nos argumentos usados quanto ao IPTU, o Ministro sustentou ser possível fixar critérios pessoais aos tributos reais, sendo um meio de justiça social e igualdade. Em seu entender não há incompatibilidade entre alíquotas progressivas no ITCMD, já que existe a limitação ao confisco, previsto pelo limite máximo de 8% da Resolução nº 9 do Senado Federal.

Negando provimento ao Recurso Extraordinário, o Ministro Marco Aurélio argumenta ser favorável à tese de aplicação progressiva em tributos reais, contudo, ao se tratar do ITCMD, o Ministro entende não ser possível analisar o caráter pessoal do herdeiro ou donatário, em *verbis*:

A progressividade das alíquotas do Imposto *Causa Mortis* olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça.

(...)

Observem não se mostrarem raros os casos em que os interessados são obrigados a requerer alvará ao Juízo para a venda antecipada de bens visando pagar o tributo devido. Também há quem viva dos frutos civis do espólio. Mais que isso, é de se imaginar que a progressão de alíquotas pode até compelir alguém a renunciar à herança simplesmente para evitar a sujeição tributária.

Basicamente, considerando a impossibilidade de determinar o caráter pessoal do sujeito passivo, o Ministro acredita estar cometendo injustiça ao autorizar alíquota progressiva ao ITCMD. A justificativa é que muitos dependem de suas heranças ou não possuem condição de arcar com o referido imposto, autorizando, dessa forma, o Estado a expropriar o bem, consoante o art. 1822, do Código Civil¹²⁷.

Apesar de dois votos negando provimento, ao fim, em fevereiro de 2013, chegou-se à conclusão pela possibilidade de aplicação da progressividade do ITCMD, sendo favoráveis à tese trazida pelo Ministro Eros Grau, os Ministros Menezes Direito, Teori Zavascki, Celso de Mello, Joaquim Barbosa e Ellen Gracie.

¹²⁷ Art. 1.822. A declaração de vacância da herança não prejudicará os herdeiros que legalmente se habilitarem; mas, decorridos cinco anos da abertura da sucessão, os bens arrecadados passarão ao domínio do Município ou do Distrito Federal, se localizados nas respectivas circunscrições, incorporando-se ao domínio da União quando situados em território federal.

Dessa forma, pacificou-se o entendimento de que a transferência gratuita de bens configura um acréscimo patrimonial, sendo possível conferir a capacidade econômica do contribuinte, delimitando alíquotas progressivas a partir disso.

Apesar do resultado, a lei 8.821/89, objeto do RE, acabou sendo modificada pela lei 13.337/2009, a qual fixava alíquota única de 4%. Contudo, em setembro de 2015, conforme se depreende do quadro sobre alíquotas do ITCMD, entrou em vigor a lei 14.741, fixando uma nova tabela de alíquotas progressivas, tendo como base o valor do patrimônio herdado ou doado, além de considerar aspectos sobre os bens, a exemplo de concessão de isenção a imóveis rurais herdados por cônjuge, ascendente ou descendente. Na mesma linha outros Estados adotaram uma nova legislação, aplicando alíquotas progressivas com base na linha de acréscimo patrimonial.

Como se pode ver, os vários debates doutrinários e o resultado desse e de outros julgamentos referentes à progressividade em tributos reais, são de suma importância para acabar com as construções convencionais. Tais construções ganham a falsa ilusão de natureza quanto sustentada por muito tempo, como ocorreu acerca da impossibilidade de conferir a capacidade econômica do contribuinte em tributos reais, assim como a intervenção do Estado na propriedade para justificar a tributação, debatido no campo na matriz tributária.

3 IMPOSTO ESPANHOL SOBRE SUCESSÕES E DOAÇÕES COMPARADO AO ITCMD NO BRASIL

Após uma breve abordagem sobre os diversos sistemas constitucionais tributários no Brasil, bem como a matriz tributária e as especificidades do Imposto Sobre Transmissão *causa mortis* e doações, o presente capítulo visa trazer um apanhado geral sobre a tributação referente ao imposto sobre sucessão e doação espanhol, ISD, fazendo, ao fim, uma comparação ao ITCMD brasileiro.

3.1 O Imposto sobre Sucessões e Doações Espanhol

De fundamental relevância ao sistema tributário espanhol, o art. 33.1 da Constituição Espanhola, reconhece os direitos à propriedade privada e à herança. Por óbvio, a aquisição de tais direitos podem levar a um acréscimo ao patrimônio do proprietário ou

herdeiro, motivo pelo qual muito se discute, na doutrina espanhola, sobre a incorporação de doação e sucessão ao imposto de renda, extinguindo o imposto sobre a morte¹²⁸.

Corroborando a essa ideia, a lei 29/1987, que regulamenta o imposto sobre Herança e Doações Espanhol, hoje em vigor, em sua exposição de motivos traz a previsão de que sua função é complementar o imposto sobre a renda das pessoas físicas¹²⁹, recaindo sobre as aquisições de bens e direitos capazes de gerar lucro por ato *inter vivo* ou *mortis causa*.

No entanto, importante distinção a ser feita, esse imposto somente recai sobre aquisições a título gratuito, observando a capacidade econômica do herdeiro ou donatário, modificando o patrimônio do contribuinte, diferente do Imposto de Renda, que incide sobre aquisições de renda cuja contraprestação é necessária. Por esse motivo, o ISD, gera entre alguns doutrinadores e legisladores espanhóis, um forte sentimento de justiça social.

Corroborando a essa ideia, a exposição de motivos é disposta nos seguintes termos:

El Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantienen los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo; a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, si bien este último se combina para tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente, cuando su cuantía exceda de cincuenta millones de pesetas. Además, como luego se indicará, se refuerza la progresividad de las tarifas en las adquisiciones de mayor importancia y se introducen reglas de aplicación, como la que dispone la acumulación de las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria, que refuerzan el carácter redistribuidor del tributo, al mismo tiempo que contribuyen a mantener la justicia del gravamen¹³⁰.

¹²⁸ GARCIA DE PABLOS, Jesus Félix. **El Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios**. Universidade Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid 2010.

¹²⁹ ESPAÑA. Impuesto Sobre Sucesiones y Doaciones. Exposición de Motivos. Edición actualizada a 1 de diciembre de 2014. P. 1. Disponível em [file:///C:/Users/Bruno/Desktop/Nova%20pasta%20\(3\)/BOE-061_Impuesto_sobre_Sucesiones_y_Donaciones.pdf](file:///C:/Users/Bruno/Desktop/Nova%20pasta%20(3)/BOE-061_Impuesto_sobre_Sucesiones_y_Donaciones.pdf). Acesso em 16 de março de 2016.

¹³⁰ ESPAÑA. Impuesto Sobre Sucesiones y Doaciones. Exposición de Motivos. Edición actualizada a 1 de diciembre de 2014. P. 1. Disponível em [file:///C:/Users/Bruno/Desktop/Nova%20pasta%20\(3\)/BOE-061_Impuesto_sobre_Sucesiones_y_Donaciones.pdf](file:///C:/Users/Bruno/Desktop/Nova%20pasta%20(3)/BOE-061_Impuesto_sobre_Sucesiones_y_Donaciones.pdf). Acesso em 16 de março de 2016. Tradução nossa: “O imposto contribui para a redistribuição da riqueza, ao deduzir em cada aquisição gratuita um percentual dela em favor do Tesouro Público; com esta finalidade, seguindo o padrão que marca o artigo 31 da Constituição, mantém-se os dois princípios que inspiraram a gestão anterior do tributo; ou seja, o valor da aquisição de ativos e do grau de relacionamento entre cedente e cessionário, embora este último seja combinado para se ter em conta o patrimônio preexistentes do contribuinte, quando o montante for superior a cinquenta milhões de pesetas. Além disso, como será indicado, a progressividade das tarifas sobre as aquisições de grande importância é reforçada e introduz regras de aplicação, como prevê a acumulação dos valores recebidos por conta de seguro de vida para o

Dessa forma, amparados por esse caráter social, os defensores do ISD alegam que o donatário ou herdeiro - que incorpora ao seu patrimônio o objeto doado ou herdado, sem a exigência de esforços - deve contribuir com a redistribuição de renda, transferindo parte do valor incorporado aos cofres públicos na forma de impostos, posteriormente revertidos em prol à sociedade.

Como se nota, sua composição é altamente debatida, não só devido à possibilidade de tributação por meio do imposto de renda, mas também devido às várias reformas normativas ocorridas na Espanha com relação às normas regionais.

A tendência nas comunidades autônomas tem sido a redução da carga tributária dos impostos, principalmente quanto à herança e doações, limitando o seu campo de aplicação. Com isso, houve o acirramento de uma guerra fiscal entre as comunidades, que além de aumentar o debate entre aqueles que defendem sua manutenção¹³¹, desde que passe por reformas, corrobora para o argumento daqueles que defendem sua extinção, já que a tendência é a fuga de contribuintes para as comunidades autônomas que ofereçam maiores vantagens, incentivando manobras de evasão fiscal.

Considerando esse cenário, objetiva-se nesse tópico mostrar a atual conjuntura do imposto sobre herança e doações espanhol, trazendo o seu aspecto material, as principais divergências, entre elas o julgamento realizado pela Corte Europeia, sua base de cálculo, suas alíquotas juntamente com sua progressividade.

3.1.1 Competência

Fundado sob uma Monarquia Parlamentar, o Reino da Espanha é regido por uma Constituição Federal promulgada em 1978. Conforme o seu Título VIII, art. 137, o Estado Espanhol é organizado territorialmente em Municípios, que se unem em Províncias e que, por fim, se compõem em 17 Comunidades autônomas, todas com seus estatutos aprovados. Além dessas Comunidades Autônomas, o território espanhol possui mais 2 cidades autônomas que fazem fronteira com o Marrocos, as cidades de Ceuta e Melilha. Não havendo a figura de Estados-Membros, por isso, ao se falar Estado espanhol, estar-se-á referindo ao Reino da Espanha.

resto dos bens e direitos que compõem a porção hereditária, reforçando o caráter redistributivo do imposto, contribuindo ao mesmo tempo para manter a sua justiça”.

O art. 137 da CE, Constituição Espanhola¹³², traz tanto o Estado espanhol quanto as comunidades autônomas e os municípios como detentores de capacidade de atuação dentro do sistema tributário, cada um assumindo funções determinadas, desde que sejam referentes aos seus interesses.

A intenção do constituinte, conforme se verifica no art. 133.1, da CE¹³³, é conferir ao Estado espanhol a função de instituir os tributos, sendo que, somente de forma subsidiária e por meio de lei, art. 133.2, da CE¹³⁴, as comunidades autônomas podem regular e instituí-los.

Dessa forma, em virtude da lei 22/2009, que regula o modelo de financiamento regional, referente às comunidades autônomas e aos municípios, aquelas passaram a ter o poder de reduzir, modificar, regular as bonificações e deduções sobre os impostos, podendo, por meio de seus regulamentos, tratar sobre os aspectos de seu interesse, entre eles sobre o ISD, desde que respeitado os limites constitucionais e decretos reais.

A fim de delimitação, nesse presente trabalho serão trazidas as principais características sobre a lei 29/1987, que institui e formula o aspecto material do ISD, contudo cada Comunidade Autônoma, nos limites legais e de seus interesses, pode trazer legislação própria, a fim de modificar isenções, alíquotas, valores referentes à base de cálculo. Não havendo legislação própria na Comunidade Autônoma, ou sendo o caso de arrecadação por parte do Estado, será aplicada a lei 29/1987.

3.1.2 Aspecto Material do ISD

Diante de sua conjectura, por ser um imposto de competência do Estado espanhol, o seu estudo não se limita apenas a lei 29/1987, mas também ao Decreto Real 1.629/1991, que regula as disposições e limites, e aos regulamentos das comunidades autônomas, tendo em

¹³¹ GARCIA DE PABLOS, Jesus Félix. **El Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios**. Universidade Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid 2010. p. 9.

¹³² ESPAÑA. Constitución Española de 1978. Art. 137 “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las comunidades autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses..” Disponible em: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=30&fin=38&tipo=2>. Acesso em 16 de março de 2016.

¹³³ ESPAÑA. Constitución Española de 1978. Art. 133. 1.” La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.”

¹³⁴ _____. Art. 133.2 “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

vista as diversas competências reservadas subsidiariamente a esses entes para cobrar e valorar tais impostos.

O ISD é derivado do imposto sobre a propriedade líquida, tendo como seu precursor imediato o imposto Geral sobre as Sucessões, IGS, lei 41/1964, que incidia sobre aquisições *Mortis Causa* e Doações *Inter Vivos*, além de complementar o Imposto sobre Bens das pessoas Jurídicas. De 1964 a 1988 o IGS se manteve sem grandes mudanças, até a instituição do imposto sobre sucessões e doações, ISD em 1988.

Incidindo sobre as sucessões, as doações e sobre quantias recebidas por beneficiários de contratos de seguros de vida quando o contratante for pessoa diferente do beneficiário, o ISD, ainda hoje carrega algumas características do imposto revogado, entre elas a ideia de distribuição de renda e riquezas¹³⁵.

De acordo com sua exposição de motivos, pode-se depreender que as principais características do imposto sobre herança e doações é a sua importância como um imposto sobre a riqueza, além de ser e um ótimo meio fiscal para a obtenção de recursos para o Tesouro. O ISD permite explorar o patrimônio dos indivíduos, sendo uma ferramenta utilizada para melhorar a distribuição da riqueza e garantir igualdade de oportunidades.

Esse imposto recai somente sobre pessoas físicas, incidindo sobre aquisição de bens e direitos *mortis causa* ou *inter vivos*, por doação ou outro negócio jurídico a título gratuito, desde que haja a aceitação expressa ou tácita do bem ou direito herdado ou recebido em doação. Dessa forma, presume-se, *iuris tantum*, ocorrido o fato gerador do ISD, toda vez que há redução nos registros fiscais do patrimônio de uma pessoa e o conseqüente acréscimo do patrimônio de um herdeiro ou donatário, surgindo à obrigação tributária.

Como dito anteriormente, o ISD complementa o imposto sobre a renda das pessoas físicas, mas de acordo com o art. 4º da RISD, Regulamento do Imposto sobre Sucessões e Doações, em nenhum caso poderá haver incidência de ISD e IRPF sobre o mesmo incremento de patrimônio¹³⁶.

Quanto à obrigação de pagar o tributo, importante distinção entre o ITCMD brasileiro e o ISD espanhol, é sua dualidade, podendo assumir tanto um caráter pessoal quanto um caráter real, dependendo da condição do contribuinte ou dos bens objeto da transmissão.

¹³⁵ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P. 328.

¹³⁶ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 329.

A obrigação pessoal surge quando é tributado àqueles que tenham residência habitual no território espanhol, independentemente onde se encontre os bens doados ou herdados. O critério definidor de residência habitual é trazido na lei 22/2009, art. 29, 1, 1º, b, que estabelece residente habitual quem permanece os cinco anos imediatos anteriores, em território espanhol, ou que se realize no país, o núcleo principal das suas atividades ou interesse econômico.

A base legal sobre a obrigação de pagar o tributo é encontrada no art. 9º da lei 35/2006, imposto sobre a renda de pessoa física, das modificações sobre a lei dos impostos sobre sociedades, e do art. 6º da lei 29 de 1987.

Quando o tributo assume caráter pessoal, adota-se o critério de tributar sobre o valor referente à capacidade contributiva que se acrescenta ao patrimônio obtido. A base de cálculo é o valor global do patrimônio transmitido, descontando o passivo, encargos e gastos, ou isenções para quantias mínimas.

Esse valor é obtido com base no valor real ou o valor avaliado na data do falecimento ou doação. A avaliação realizada, quanto à capacidade contributiva que se acrescenta ao patrimônio obtido, ocorre por meio de ordens. Tendo em vista a dificuldade encontrada pelas administrações autônomas em fazê-las, as comunidades pré-estabelecem valores determinados de coeficientes que serão multiplicados pelo valor calculado, obtendo assim o valor real daquele bem a ser tributado.

O art. 91 da LGT, Lei Geral Tributária, uma espécie de Código Tributário Espanhol, traz a possibilidade de que o contribuinte peça uma avaliação do bem tributável, e somente nesse caso a avaliação vincula a administração autônoma, que deverá cobrar o tributo com base no valor auferido. Nessa avaliação leva-se em conta, para bens imóveis: a utilização, o tamanho, a localização, se há cultivo, havendo cultivo, qual a proporção de terra cultivada e o tipo de cultivo. Já para os bens móveis, considera-se: para veículos, a cilindrada do motor e a idade. Tais faixas são delimitadas pelo Ministério da Economia e Fazenda. Os bens que não estão localizados nessa faixa serão avaliados conforme o valor venal, ou de acordo com as regras da comunidade autônoma¹³⁷.

Contudo, são dedutíveis desse valor os encargos (gravames que desvalorizam o bem), as dívidas e as despesas comprovadas por instrumento público ou particular, que acompanham o bem, de acordo com o art. 1.227 do Código Civil Espanhol. Sobre as despesas

dedutíveis, a lei 29/1987 traz um conjunto de gastos que podem ser comprovados, como as despesas com funeral e enterro, não deduzindo os gastos realizados para administração do bem.

Feito o cálculo ocorre a divisão da herança seguindo as regras testamentárias ou as regras gerais de sucessão, com especial atenção à legítima (arts. 806 a 822 do Cc Espanhol). Importante mencionar que o cônjuge supérstite concorre com os filhos ou descendentes, mas possui direito de usufruto vitalício de um terço da herança destinado a melhoria, aumentando para 50% caso não concorra com herdeiros ascendentes e de dois terços quando não existem descendentes nem ascendentes na sucessão¹³⁸.

A melhoria na herança espanhola corresponde a um terço da parte legítima. No código civil espanhol, a herança se divide em dois terços referentes à legítima, a qual não se pode dispor, e um terço livre para disposição. Desses dois terços referentes à legítima, um terço será a parte da legítima *stricto sensu*, sendo a parte definida pela lei pertencente aos herdeiros necessários, o outro terço será a legítima em sentido amplo, a melhoria, que permite que os pais disponham em favor dos filhos ou descendentes¹³⁹.

Interessante notar que para chegar ao valor do usufruto, art. 26 da LISD, estipula-se como cálculo o valor total de bens a qual o usufrutuário tem direito, multiplicando por setenta por cento, quando o usufrutuário possuir menos de 20 anos, diminuindo um por cento para cada ano acima de 20, podendo chegar ao limite mínimo de dez por cento¹⁴⁰.

Essas são as características pessoais do ISD, que como dito, são aplicadas quando os bens estão na Espanha e os herdeiros ou destinatários residem no território espanhol.

Já com relação às pessoas não residentes no país ocorre a tributação de forma real, sempre que adquirem bens e direitos que estiverem situados na Espanha, conforme art. 7º da lei 29 de 1987¹⁴¹. Dessa forma a obrigação será o pagamento do valor calculado somente sobre o bem, desconsiderando qualquer tipo de análise sobre a pessoa ou avaliação, o que

¹³⁷ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 336 - 338.

¹³⁸ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 341.

¹³⁹ PABLACIONES, Municipios. Legítima. Región de Murcia Digital. Canal Jurídico. Disponível em: http://www.regmurcia.com/servlet/s.SI?sit=c,98,m,2094&r=ReP-9297-DETALLE_REPORTAJESPADRE. Acesso em: 21.04.2016.

¹⁴⁰ ESPAÑA. Impuesto Sobre Sucesiones y Doaciones. Art. 26. Edición actualizada a 1 de diciembre de 2014. P. 1.

consequentemente torna mais elevado o valor a pagar, tendo em vista não ser possível nenhuma redução sobre a alíquota ou qualquer tipo de benefício fiscal.

Dessa divisão, tributar de forma real os não residentes e de forma pessoal os residentes em território espanhol, surgiu uma discussão em toda União Europeia, que foi objeto de análise e julgamento perante o Tribunal de Justiça da União Europeia, instituição que tem por objetivo assegurar a observância do direito comunitário à União Europeia¹⁴², julgado em 3 de agosto de 2014.

3.1.3 Julgamento C-127/12, Tribunal de Justiça da União Europeia

Regulado pelo Tratado da União Europeia, TUE, o Tribunal de Justiça Europeu, uma das sete instituições da EU, União Europeia, é o detentor da competência jurisdicional para dirimir conflitos dentre os signatários do referido tratado. Sua composição abarca três jurisdições, quais sejam o Tribunal de justiça, o Tribunal Geral e o Tribunal da Função Pública, a função desses órgãos é dar a correta interpretação e aplicação do direito primário e do direito derivado da UE¹⁴³.

Sendo o responsável por dar interpretação aos tratados internacionais que envolvem a Comunidade Europeia, em 2014 o Tribunal de Justiça da União Europeia foi suscitado a resolver a controvérsia entre a aplicação do Imposto sobre Sucessão e Doações, ISD espanhol, aplicado frente aos Tratados de Funcionamento da União Europeia, TFUE, e ao Tratado sobre o Espaço Econômico Europeu, EEE, com assunto C-127/12¹⁴⁴. Em tal julgamento o Reino da Espanha estava sendo acusado de não cumprir os art. 21 e 63 do, TFUE e os arts. 28 e 40 do EEE.

O Espaço Econômico Europeu, EEE, entrou em vigor em 1994, seu objetivo foi alargar todos os direitos e obrigações do mercado interno da União Europeia aos países do EFTA (Islândia, Liechtenstein, Noruega e Suíça), exceto suíça, que não aderiu devido a um

¹⁴¹ ESPAÑA. Impuesto Sobre Sucesiones y Doaciones. Ley 29/1987, Arts. 6-7. Edición actualizada a 1 de Enero de 2015. P. 1. Diponible em http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/129-1987.html#c4s2 Acesso em 29 de março de 2016.

¹⁴² **O Funcionamento da União Europeia.** Disponível em <http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=theme1.html>. Acesso na Data: 29.03.2016

¹⁴³ BUX, Udo. Tribunal de Justiça da União Europeia. 2015. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.3.9.html. Acesso em: 04.04.2016

¹⁴⁴ U. EUROPEIA, Tribunal de Justiça da União Europeia, assunto C-127/12. Decisão de 3 de agosto de 2014. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=ES> Acesso em 29.03.2016.

resultado negativo ao referendo realizado em 1992. Ao incorporarem ao EEE os países membros passam a gozar do direito de livre circulação de bens, pessoas, serviços e capitais¹⁴⁵.

Já o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia - TFUE, feito em Roma em 25 de março de 1957, é uma das fontes do direito da União Europeia, por meio desse tratado foi estabelecido os fundamentos de uma união entre os povos europeus com o objetivo de melhorar as condições de vida e de trabalho de seus povos, por meio de redução de desigualdades, criando uma política comercial comum¹⁴⁶.

Segundo o art.40 do Acordo do EEE:

En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la [Comunidad Europea] o en los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales¹⁴⁷.

De acordo com as acusações, o Reino Espanhol estaria descumprindo os referidos artigos, ao introduzir diferenças no tratamento fiscal, referentes ao imposto de sucessão e doações, entre os herdeiros e donatários residentes na Espanha e os não residentes.

A controvérsia principal se fundou sobre o art. 6º da lei 29 de 1987, o qual prevê que para os contribuintes que possuem residência habitual na Espanha, a exigência do referido imposto será de forma pessoal, e o art. 7º da mesma lei, que exige, por meio de obrigação real, o pagamento do ISD para aqueles indivíduos que não tenham residência habitual na Espanha, o que afeta diretamente na base de cálculo, na alíquota e nos abatimentos e isenções.

Além de ser tributado de forma mais onerosa os bens situados fora do país, há na lei 22 de 2009, substituta da lei 21 de 2001, autorização às comunidades autônomas a

¹⁴⁵ BAHADIR, Aydan; MICCO de Pasquale; FAYOS, Fernando Garcés de los. **Espaço Econômico Europeu (EEE), a Suíça e a Região Setentrional.** Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_6.5.3.html. Data de Acesso: 29.03.2016.

¹⁴⁶ EUROPA. Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia, Versão Consolidada. Disponível em: http://europa.eu/pol/pdf/consolidated-treaties_pt.pdf. Acesso em 29.03.2016.

¹⁴⁷ UNIÃO EUROPEIA, Tribunal de Justiça da União Europeia, assunto C-127/12. Decisão de 3 de agosto de 2014. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=ES>. Acesso em 9.03.2016. Tradução nossa. “De acordo com as disposições do presente Acordo, são proibidas entre as Partes Contratantes as restrições aos movimentos de capitais pertencentes a pessoas residentes nos Estados membros da [Comunidade Europeia] ou nos Estados da [Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA)], bem como a discriminação de tratamento em razão da nacionalidade ou da residência das partes ou o local onde eles têm investido o capital”.

conceder reduções sobre bens e pessoas residentes ou localizadas em seu território, sem que o mesmo tratamento fosse dado aos estrangeiros.

Diante disso, chegou-se à conclusão que existe um obstáculo à livre circulação de capitais, contrariando o art. 63 do TFUE¹⁴⁸ e art. 40¹⁴⁹ do Acordo sobre EEE. Importante ressaltar que o Tribunal, por meio dessa ação, não visa debater sobre as divisões de competência fiscal espanhol, mas sim que as normas referentes à competência em matéria fiscal, de âmbito nacional, devem respeitar os tratados internacionais por eles assinados¹⁵⁰.

O resultado de tal julgamento fez com que uma forte pressão externa recaísse sobre os legisladores espanhóis, visando um tratamento igualitário entre os contribuintes de toda União Europeia. Na doutrina e tribunais espanhóis muito se discute sobre os próximos passos após esse julgamento, no entanto, tendo em vista o objeto do trabalho, será dado maior ênfase ao aspecto pessoal do ISD, aplicado internamente no país. Mas cumpre esclarecer que pouco se alterou, ainda hoje, após esse julgamento.

3.1.4 Progressividade e a Base de Cálculo

Fundando sob a justificativa de realizar distribuição de renda, o imposto sobre herança e doações está pautado por uma ideia de equidade, assim como todos os impostos Espanhóis que segundo a Constituição, art. 31. 1¹⁵¹, devem considerar a capacidade contributiva mediante um sistema tributário justo, de acordo com os princípios da igualdade e progressividade.

¹⁴⁸ EUROPA. Tratado Sobre O Funcionamento da União Europeia. Versão Consolidada. Art. 63: 1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. Disponível em: http://europa.eu/pol/pdf/consolidated-treaties_pt.pdf. Acesso em 04.04.2016.

¹⁴⁹ EUROPA, Acordo sobre o Espaço Econômico Europeu, EEE de 1994. Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 5 de Maio de 2011 Art. 40: No âmbito do disposto no presente Acordo, são proibidas quaisquer restrições entre as Partes Contratantes aos movimentos de capitais pertencentes a pessoas residentes nos Estados-Membros [da União Europeia] ou nos Estados da [Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA)], e quaisquer discriminações de tratamento em razão da nacionalidade ou da residência das partes, ou do lugar do investimento. As disposições necessárias à aplicação do presente artigo constam do Anexo XII. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62009CJ0267>. Acesso em 04.04.2016.

¹⁵⁰ UNIÃO EUROPEIA, Tribunal de Justiça da União Europeia, assunto C-127/12. Decisão de 3 de agosto de 2014. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=ES>. Acesso em: 04.04.2016.

¹⁵¹ ESPAÑA. Constitución Española de 1978. Art. 31. 1 “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.” Disponible em: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=30&fin=38&tipo=2>. Acesso em 16 de março de 2016.

Para a aplicação da progressividade há que ater às resoluções das Comunidades Autônomas, combinados com o disposto na lei 22/2009, que regula o sistema financeiro autônomo, estabelecido em assembleias regionais.

Segundo o art. 48, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” da lei 22 de 2009, reduções da base de cálculo, deduções e bonificações, regra geral, são de competência do Estado Espanhol, podendo ser complementadas pela lei das comunidades autônomas. A competência exclusiva das comunidades autônomas será somente para criar normas de caráter econômico ou social próprias delas.

No entanto, por possuir competência subsidiária, a gestão tributária sobre o ISD pode ser delegada às comunidades autônomas, segundo art. 55 da lei 22 de 2009, gestão que inclui a obrigação de manter registro de comprovação de valores que superem o limite do Estado, realizar atos processuais e autuações fiscais, classificar as infrações e impor sanções, publicações e declarações e as demais competências referentes à gestão.

Primeiramente, quanto às transmissões *mortis causa*, as reduções na base de cálculo podem ocorrer devido a diversos fatores como: em virtude do parentesco; em virtude de contratos de seguros de vida; em razão de aquisição de empresa individual, negócio profissional ou participação em entidades; na aquisição de imóveis para moradia habitual, caso em que o herdeiro receba o imóvel onde já reside; na aquisição de bem integrante do Patrimônio Histórico Espanhol ou na aquisição por bens já anteriormente transmitidos por herança.

Em relação às transmissões *inter vivo* a redução na base de cálculo pode ocorrer por aquisição de empresa individual, em negócio profissional ou participação em entidades e na aquisição de bem integrante do Patrimônio Histórico Espanhol.

Há também redução em transmissão *inter vivo* e *mortis causa* em exploração agrária e florestal.

Analisando detalhadamente cada fator de redução, temos que nas reduções em razão do parentesco com o falecido, caso não houver regulamentação específica pelas comunidades autônomas, a LISD, Lei sobre o imposto sobre Sucessão e Doações, traz em seu art. 20, reduções que pretendem favorecer a proximidade na relação familiar, realizando uma divisão em quatro grupos, na seguinte ordem:

Tabela 5 - Reduções na Base de Cálculo		
Grupo I	Aquisições por descendentes e adotados menores de 21	15.956,87 euros, mais 3.990,72 euros para cada ano

	anos.	abaixo de 21, até 47.858,59 euros.
Grupo II	Aquisição por descendentes e adotados de 21 anos ou mais, cônjuge, ascendentes e adotantes.	15.956,87 euros.
Grupo III	Aquisição por colaterais de segundo grau, ascendentes e descendentes por afinidade.	7.993,46 euros
Grupo IV	Aquisição por colaterais de quarto grau ou mais e estranhos.	Não haverá redução.

Fonte: ESPAÑA. Impuesto Sobre Sucesiones y Doaciones. Ley 29/1987, Art. 20. 2. a. Edición actualizada a 1 de Enero de 2015. P. 1. Diponible em http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/129-1987.html#c4s2 Acesso em 29 de março de 2016.

Além do parentesco, e aqui com o caráter mais progressivo, é aplicada uma redução de 47.858,59 euros aos herdeiros considerados deficientes e que possuem grau de incapacidade entre 33% a 65%, de acordo com a escala definida no art. 148, da lei Geral de Seguridad Social, aprovado pelo Decreto Real 1/1994¹⁵², além de uma redução ainda maior, de 150.253,03 euros aos herdeiros que possuam incapacidade superior ou igual a 65%.

Quanto aos seguros de vida, quando os beneficiários são cônjuges, descendentes e ascendentes a redução pode ser de 100% sobre a quantidade recebida, desde que inferior ao limite de 9.195,49 euros.

Nas aquisições de empresas individuais, a progressividade é aplicada com o intuito de se manter a empresa atuando, evitando o desemprego dos funcionários e garantido a renda da família do falecido. A redução imposta na transferência por sucessão pode chegar a 95% do valor sobre o imposto, mas desde que seja respeitada três condições: que a transferência seja realizada em favor do conjuge ou descendente, ou não havendo nenhum dos dois, aos ascendentes e parentes colaterais até o 3º grau; que a empresa seja isenta de pagar o Imposto sobre o Patrimônio, lei 19 de 1991, conforme seu art. 4.8.1¹⁵³, o qual determina a isenção à atividade empresarial exercida de forma habitual, pessoal e direta pelo sujeito passivo e constitua sua principal fonte de renda; e por fim, que a aquisição se

¹⁵² ESPAÑA. Impuesto Sobre Sucesiones y Doaciones. Ley 29/1987, Art. 20. 2. a. Edición actualizada a 1 de Enero de 2015. P. 1. Diponible em http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/129-1987.html#c4s2 Acesso em 29 de março de 2016.

¹⁵³ ESPAÑA. Impuesto sobre el Patrimonio. Ley 19/1991, Art. 4. 8. 1. Edición actualizada a 1 de Enero de 2015. P. 1. Diponible em http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/119-1991.html#a4 Acesso em 3 de abril de 2016.

mantenha durante os 10 anos seguintes ao falecimento do proprietário, a não ser que o adquirente faleça sem a realização de ato de disposição¹⁵⁴.

Importante ressaltar que essas reduções são aplicadas somente quando as comunidades autônomas não tenham regulado suas próprias deduções. A não observância a qualquer desses requisitos podem ensejar a não aplicação da redução ou, caso já aplicada, poderá surgir a obrigação de pagar a integralidade do referido imposto.

Ainda sobre aquisição, agora por doação de empresas individuais, a mesma redução de 95% é aplicável, mas desde que respeitado os requisitos anteriores, com acréscimo de mais alguns, ou seja, deverá ser uma doação aos mesmos sujeitos passivos anteriormente ditos, que o donatário tenha 65 anos ou mais ou se encontre em situação de incapacidade permanente, que esse donatário deixe de exercer funções de direção, se já exercia, e deixe de receber remunerações pelo exercício de suas funções, a partir da transmissão; que o donatário se comprometa a conservar a isenção do IP e que não realize atos de disposição ou operações societárias que diminua o valor da aquisição¹⁵⁵.

Da mesma forma, é aplicada a redução de 95% sobre o valor do imposto à transmissão de habitação em que se vive, mas desde que não ultrapasse o limite de 122.606,47 euros para cada sujeito passivo herdeiro que seja conjunje, descendente ou ascendente, ou a um parente colateral maior de 65 anos que tenha vivido com o falecido nos últimos 2 anos. Nesse caso, da mesma forma que o anterior, o herdeiro deverá permanecer com a propriedade, a não ser que faleça também, sem poder vendê-la ou transferi-la, durante os dez anos após a morte e abertura da sucessão, para fazer jus à redução do imposto.

Nesse caso, o adquirente não será obrigado a residir na residência, podendo arrendá-la a terceiros, o único requisito é manter a propriedade para fazer jus à redução da alíquota¹⁵⁶. O mesmo dispositivo se aplica nas aquisições *mortis causa* sobre bens gravados como patrimônio histórico Espanhol.

Encerrando as reduções por aquisição *mortis causa*, há a aplicação da mesma redução recebida quando ocorrer sucessões seguidas do mesmo bem pelo período inferior a 10

¹⁵⁴ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 345.

¹⁵⁵ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 350.

¹⁵⁶ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 346.

anos. Caso em que ao falecer é transmitida uma propriedade a qual se aplicou uma redução de 95% à aquisição do filho, caso o adquirente morra nos próximos 10 anos, ocorrendo a sucessão desse mesmo bem aos seus descendentes, haverá a mesma redução de 95% aplicada anteriormente.

O mesmo se aplica a doações de bens integrantes ao patrimônio histórico Espanhol, desde que seja doado ao cônjuge ou descendente, e que o doador tenha 65 anos ou mais ou seja incapaz permanente em grau de absoluta ou grande invalidez.

A progressividade também é aplicável às transmissões *inter vivos e mortis causa* de terrenos agrários e florestais, com a finalidade de dinamizar os mercados agrícolas, permitindo mais facilidade ao acesso à propriedade e arrendamento de terras¹⁵⁷. As reduções são aplicáveis pela lei 19 de 1995, referente aos Impostos sobre propriedades, que concedem benefícios não só sobre o imposto sobre sucessões e doações, mas também ao ITPAJD, Imposto sobre Transmissão Patrimonial e Atos Jurídicos, e ao IVA, uma Taxa que recai sobre transações transfronteiras, quando a transmissão ocorre a um empresário ou profissional.

Prevê a lei de imposto sobre propriedade, reduções de 50% até 100% nas aquisições a qualquer título, oneroso ou gratuito, *inter vivos* ou *mortis causa*, do domínio total ou usufruto da integral ou parcial da propriedade agrária, desde que o adquirente seja titular de outra área prioritariamente destinada à exploração ou que alcance esse status por consequência dessa aquisição. Apesar de notar a despreocupação com a criação de grandes latifúndios, o principal objetivo desse dispositivo é referente à produtividade das terras agrícolas.

A LISD, em seu art. 9º e 11, aplica ainda uma redução de 10% sobre a base de cálculo, somados aos descontos anteriores, quando a aquisição se dá por um agricultor jovem, maior de 18 e menor que 55 anos, e que os bens adquiridos se destinem exclusivamente para sua primeira instalação destinada exclusivamente à exploração.

Por fim, a lei 19 de 1995 traz reduções que vão de 50% a 90% quando ocorrer uma aquisição, seja por sucessão ou doação, de áreas de florestas que vão de menor a maior proteção em atenção à manutenção da superfície florestal, mas a aplicação de tal redução somente se dá quando a superfície da área adquirida seja superior à 80% da área de exploração.

3.1.5 Progressividade das Alíquotas

Integrante do cálculo do o ISD, temos as faixas referentes às alíquotas, que caso a comunidade autônoma não tenha aprovado a sua própria escala, ou essas reduções não sejam aplicáveis ao sujeito passivo; incidirá da seguinte forma:

Tabela 6 – Alíquotas com Base na lei 29/1987		
Rendimentos Tributáveis em Euros	Alíquota em porcentagem	Cota Fixa a Pagar em Euros
0	7,65	0
7.993,46	8,5	611,50
15.980,91:	9,35	1.290,43
23.968,36	10,20	2 037,26
31.955,81:	11,05	2 851,98
39 943,26:	11,90	3 734,59
47 930,72:	12,75	5 703,50
55 918,17:	13,60	5 703,50
63 905,62:	14,45	6 789,79
71 893,07:	15,30	7 943,98
79 880,52:	16,15	9 166,06
119 757,67:	18,70	15 606,22
159 634,83:	21,25	23 063,25
239 389,13:	25,50	40 011,04
398 777,54:	29,75	80 655,08
≥ à 797 555,08:	34,00	199 291,40

Fonte: lei espanhola 29 de 1987, art. 21.2. Atualizada em janeiro de 2015.

Como se percebe, são três as variáveis para se chegar ao valor devido, chamada de tarifa, art. 21 da LISD. Essa tarifa é obtida com a diferença entre o valor total dos bens e valor referente aos rendimentos tributáveis (primeira coluna), multiplicando pela alíquota e somando ao valor fixo; da seguinte forma: $Tarifa = Valor Fixo + (Valor total dos bens - Rendimento Tributável) \times Alíquota$ ¹⁵⁸.

¹⁵⁷ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 351.

¹⁵⁸ A título de exemplo ficaria da seguinte forma em uma herança de 240.000 euros. $40.011,04 + (240.000 - 239.389,13) \times 25,5\% = 40.166,81$.

Feito esse cálculo, o que temos é a tarifa, obtida somente em relação aos rendimentos tributáveis, sem considerar, ainda, os aspectos do sujeito passivo. A fim de propiciar uma melhor redistribuição do ônus tributável, artigo 22 da lei 29/1987, o valor obtido na fase anterior, a tarifa, será multiplicado por um coeficiente multiplicador, obtido com base no patrimônio preexistente do sujeito passivo, na seguinte ordem:

Tabela 7 – Coeficiente Multiplicador			
Patrimônio Preexistente em Euros	Grupos do art. 20, lei 29/1987¹⁵⁹		
	I e II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
Superior a 402.678,11 até 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
Superior a 2.007.380,43 até 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Superior a 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Fonte: art. 22 da lei 29/1987, atualizada em janeiro de 2015.

A avaliação do patrimônio preexistente será feito como base nas regras do imposto sobre o patrimônio, IP, lei 19 de 1991, um imposto de competência do Estado espanhol, que possui caráter direto e natureza pessoal, gravando o patrimônio líquido, conjunto de bens e direitos de conteúdo econômico das pessoas físicas. Nele será aplicado deduções referentes às cargas e aos gravames que diminua o valor, assim como as dívidas e obrigações pessoais que responde o patrimônio¹⁶⁰.

O IP foi constituído temporariamente, a fim de conferir maiores meios de fiscalização ao IRPF, fornecendo, através da declaração do contribuinte, uma base de dados usada como fermenta de controle. Tendo em vista seu sucesso, em 1991 a então lei 19/91 conferiu caráter ordinário a esse imposto, sendo revogado em 2008. Posteriormente, em 2011, o Decreto-Lei 13/2011 o trouxe de volta de forma temporária, sendo que, desde então, ao fim de sua vigência, um novo decreto amplia sua validade.

¹⁵⁹ Segundo o art. 20 da lei 29/87 os grupos são divididos da seguinte ordem:

Grupo I: aquisições por descendentes e adotados menores que vinte e um anos, 15,956.87 euros, mais 3,990.72 euros para cada ano a menos que os vinte e um, sem que a redução exceda 47,858.59 euros.

Grupo II: aquisições por descendentes e adotados com vinte e um ou mais anos, cônjuges, pais e adotantes 15,956.87 euros.

Grupo III: aquisições por colaterais de segundo e terceiro grau, ascendentes e descendentes por afinidade 7.993.46 euros.

Grupo IV: aquisições por colaterais de quarto grau ou mais e estranhas, não haverá redução.

¹⁶⁰ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 644.

O fato gerador do IP ocorre com a titularidade do patrimônio pelo sujeito passivo no último dia do ano (31 de dezembro). A titularidade é verificada em cada caso, seja em função das provas apontadas pelo sujeito passivo ou pela descoberta por parte da administração pública. Como via de regra, sua alíquota é progressiva, partindo de 0,22% a 2,75%, recaindo sobre as faixas respectivas de 167.129,45 euros à 10.695.996,06 euros de base de cálculo¹⁶¹.

Dessa forma, para chegar ao valor devido sobre ISD, a tarifa será multiplicada pelo coeficiente multiplicador, tabela acima, sendo, portanto, seu valor final auferido com base nos aspectos da pessoa do contribuinte podendo ser quase duas vezes do valor original em situações onde há forte concentração de renda¹⁶².

Portanto, com todo exposto, apesar de toda discussão referente à União Europeia, a Espanha conseguiu incluir em seu sistema tributário, mesmo que não seja a forma ideal, um padrão de justiça ao tributar o patrimônio resultante de doação ou herança. A sua íntima ligação com o imposto de renda e ao imposto sobre patrimônio trouxe a necessária aproximação à pessoalidade e à capacidade contributiva.

Por meio de situações eleitas pelo legislador, que possibilitam a aplicação da progressividade e pessoalidade, a caixa fechada de classificação dos tributos ganhou uma abertura para a flexibilidade, dando um caráter de justiça e redistribuição de renda, onde a verticalidade da teoria equitativa se tornou efetiva mesmo em um imposto sobre o patrimônio tipicamente real.

3.2 Comparativo entre a aplicação do ITCMD e o imposto sobre herança e doações Espanhol

Regidos por uma carta constitucional, que delimita as competências e serve como fundamento para todo ordenamento, Brasil e Espanha, respectivamente em suas constituições,

¹⁶¹ JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 671.

¹⁶² No exemplo dado acima, onde-se recebia uma herança no valor de 240.000 euros; considerando que o único herdeiro seja um irmão, parente colateral de 2º grau, o tributo devido seria os 40.166,81 euros multiplicados pelo coeficiente multiplicador: 40.166,81 x Y (1,5882, 1,6676, 1,7471 ou 1,9059) =

art. 145, § 1º, CRB e art. 31.1, CE, aderiram ao compromisso de se adotar um sistema tributário fundado sob a ideia de equidade, onde se deve considerar a capacidade contributiva do contribuinte.

Como se observa, a discussão na Espanha se refere à conjunção entre o imposto sobre heranças e o imposto de renda, tendo em vista já estar pacificado o entendimento de que transferências que geram aumento do patrimônio devem ser tributadas observando a capacidade econômica do contribuinte, independentemente de ser fruto de tributo real ou pessoal. No Brasil, inserido em outra perspectiva, ainda se discute a possibilidade de aplicar a progressividade e como aplicá-la em tributos reais.

Ciente das dificuldades em se comparar dois sistemas normativos, principalmente em relação ao idioma, que muitas vezes não guarda correspondência entre termos técnicos; ou mesmo em relação às técnicas de raciocínio aplicadas dentro de um contexto social¹⁶³, como ocorre entre o *common law*¹⁶⁴ e a *civil law*¹⁶⁵, que possuem formas distintas de interpretar e aplicar a lei; buscou-se, nos tópicos anteriores, trazer o máximo de aspectos materiais referente aos dois países, a fim de fixar um núcleo conciso que possa ser comparado. São parâmetros conceituais fixos que servirão para dar uma compreensão mais específica sobre os dois impostos, objeto de comparação.

Dessa forma, conforme dispõe Miguel Reale¹⁶⁶, o qual define direito comparado como o ramo que procura atingir as constantes jurídicas dos diferentes sistemas, a fim de trazer indicações úteis ao Direito; busca-se nesse tópico fazer uma breve comparação entre esses dois sistemas, mais precisamente à aplicação da progressividade sobre o imposto de transmissão a título gratuito, podendo, dessa forma, abordar as principais diferenças com relação a sua aplicação.

3.2.1 Comparativo entre as matrizes tributárias em relação ao ITCMD e o ISD

= de 63.792,92 a 76.553,92 euros.

¹⁶³ DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo**. São Paulo. 4º Edição. Martins Fontes. 2002.

¹⁶⁴ Direito Inglês, que se desenvolveu de forma autônoma, não conhecendo a renovação pelo Direito Romano, nem a renovação pela codificação. Tal direito se estrutura sobre as regras do common law (obras dos tribunais reais de Westminster) e os tribunais da common law que apresentam soluções equânimes, dessa forma os tribunais assumem a função de aplicar e destacar as regras do Direito. (GALLONI, Bráulio César da Silva. **Hermenêutica Constitucional**. São Paulo. Editora Pillares. 2005. P. 32).

¹⁶⁵ Direito Romano-Germânico, fundado nas universidades visando substituir os costumes locais, possuindo como base o direito romano e o direito canônico. (GALLONI, Bráulio César da Silva. **Hermenêutica Constitucional**. São Paulo. Editora Pillares. 2005. P. 30).

Considerando a necessidade de delimitação temática e fixação terminológica, maior atenção será dada aos impostos que possuem em comum o fato de tributarem a aquisição de bens e direitos adquiridos a título gratuito. Dessa forma, sempre que for utilizado o termo “transmissão a título gratuito” estar-se-á tratando do ITCMD e do ISD.

É nítido o fato de que os dois impostos se sustentam com base nos segundo e terceiro pressupostos epistêmicos da matriz tributária, que respectivamente justificam a propriedade como direito pós-tributação, bem como a legitimidade do Estado na atuação extrafiscal.

Conforme já explicado, a propriedade é fruto de acontecimentos históricos e escolhas pós-tributação, não sendo algo natural e que, portanto, a ação de tributar auxilia para a sua manutenção. Consoante a isso, a intervenção Estatal na propriedade não se justifica com a ideia de confisco, o que ocorreria caso houvesse a necessidade de o Estado tomá-la para si, típico da idade Feudal.

Muito se discute a legitimidade e a justificativa de tributar a heranças e doações, tendo em vista não raras vezes, os beneficiários serem pessoas hipossuficientes, impossibilitadas de arcar com o ônus tributário, conforme defendido pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto supracitado. Porém, toda regra comporta suas exceções, o que não justifica a não incidência tributária, sendo a progressividade uma ferramenta adequada para lidar com esses casos. A princípio, é possível notar fortes justificativas para sua manutenção.

Dessa forma, respaldados pela sua eficiência redistributiva, legitimidade e caráter de justiça, a sua primeira justificativa é fiscal. A arrecadação auxilia o Estado a cumprir suas obrigações e exercer seu poder dentro dos limites que o legitima, sendo sua atuação voltada a garantir o direito de propriedade, conforme explica o segundo pressuposto epistêmico. Nesse aspecto, ao se arrecadar tanto o ISD quanto o ITCMD, temos os seguintes números:

Tabela 8 - Arrecadação Bruta Referente ao Imposto Sobre Transmissão a Título Gratuito		
	2012	2013
I - Brasil – ITCMD (em milhões de reais – R\$)	4.142,18 (0,08% do PIB)	4.698,16 (0,09% do PIB)
II - Espanha – ISD (em milhões de euros)	2.177,10 (0,208% do PIB)	2.463,40 (0,234% do PIB)
Fontes: I - RECEITA FEDERAL. Carga tributária no Brasil 2013 (análise por tributo e bases de incidência).		

¹⁶⁶ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo. Saraiva. 27^o Edição. 2010. P 309.

2014.

II - MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2003 - 2013

Conforme os dados apresentados, é perceptível a diferença de trato dado pelos dois países na arrecadação dos impostos. Em valores absolutos há poucas diferenças, no entanto, quando comparado ao PIB cujo maior valor é 0,09% em 2013, percebe-se o quanto é desvalorizado tal tributação no Brasil.

A título de complementação, nos mesmos anos, a Espanha obteve uma arrecadação total, em relação ao PIB, de 32,1% em 2012 e 32,6% em 2013¹⁶⁷. Enquanto no Brasil, no mesmo período, a arrecadação total em relação ao PIB foi de 35,86% em 2012 e 35,95% em 2013¹⁶⁸, mais uma vez reforçando o fato de subvalorização brasileira sobre a fixação de tributos que possam considerar a capacidade contributiva.

Apesar de não haver muita diferença entre os dois países quando se trata da arrecadação total em relação ao PIB, a situação não se repete ao analisar a tributação por base de incidência. Conforme dados publicados pela Receita Federal¹⁶⁹, a carga tributária no Brasil representa apenas 6,1% do PIB referentes à Renda, Lucros e Ganho de Capital, o que pode ser considerado como base de incidência sobre a renda, enquanto que na Espanha esse valor salta para 9,6%, já a média dos países da OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, é de 11,7%. Esse são dados de 2013 que comparam o Brasil com os países da OCDE.

Maior ainda será a diferença quando se compara a Carga Tributária sobre Bens e Serviços, que como explicado, não corresponde à base de incidência, mas que pode ser entendido como integrante à incidência de tributação sobre o consumo. Ocupando o primeiro lugar, em relação aos países da OCDE em 2013, o Brasil possui 17,9% do PIB nesse setor, já a Espanha apenas 9,5%, enquanto a média é de 11,5%. Demonstrando a alta concentração dos impostos sobre o consumo.

Partindo desses primeiros dados, com enfoque no terceiro pressuposto epistêmico, temos a sua extrafiscalidade como segunda forma de justificar a cobrança do imposto sobre

¹⁶⁷ OCDE. Revenue Statistics 2015. Disponível em: 10.1787/rev_stats-2015-en-fr. Acesso em: 22.05.2016

¹⁶⁸ RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2013** (análise por tributo e bases de incidência). 2014. Cumpre esclarecer que os dados acima demonstrados foram retirados dos respectivos órgãos responsáveis pelo controle e administração tributária. Os critérios adotados para o cálculo podem ser divergentes, contudo, busca-se somente dar uma pequena noção sobre a importância de tais impostos sobre a carga tributária desses países.

transferência a título gratuito. O ISD Espanhol possui forte característica de redistribuição de renda, assim como o ITCMD no Brasil, já que ambos incidem sobre heranças e doações, que são adquiridos sem nenhuma contraprestação, o que de fato justifica a intervenção Estatal.

A extrafiscalidade nesse sentido não possui o escopo de realizar o confisco, mas sim de aplicar justiça redistributiva. Muitos países lidam com um grande problema social que desafia soluções complicadas; segundo dados publicados pela entidade não governamental Oxfam¹⁷⁰, os 1% mais ricos no mundo detém mais riquezas que o restante do mundo, o estudo publicado em 2015, trouxe que 62 indivíduos detinham a mesma riqueza que 3,6 bilhões de pessoas¹⁷¹. Outro estudo publicado pelo Banco Mundial traz os seguintes dados sobre os países em comparação:

Tabela 9 - Índice de Gini¹⁷² Conforme Dados Publicados pelo Bando Mundial		
Países	2011	2012
Brasil	0,531	0,527
Espanha	0,361	0,359

Fonte: GINI, El Banco Mundial. Índice de Gini. Indicadores del desarrollo mundial. Disponível em: <http://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI/countries/1W?display=default>

Os dados revelam a enorme diferença em se tratando de redistribuição de renda. Muitos fatores influenciam na formação de tal cenário, entre elas as escolhas tomadas ao longo dos anos e por toda história, que trazem consequências e auxiliam no entendimento dos fatos. Como exemplo, a constituição de 1934 trouxe, em seu art. 128, a previsão de aplicação da progressividade na tributação sobre herança, o que posteriormente deixou de existir, demonstrando a falta de interesse legislativa. Cinte disso, temos na atual matriz tributária de cada país o resultado de aplicação própria sobre os conceitos equidade e capacidade contributiva.

¹⁶⁹ RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2013** (análise por tributo e bases de incidência). 2014.

¹⁷⁰ A Oxfam foi criado para discutir os impactos da Segunda Guerra Mundial e buscar soluções para o fornecimento de alimentos, principalmente para crianças e mulheres, dos países prejudicados pelo confronto. Disponível em: http://www.oxfam.org.br/oxfam_no_mundo

¹⁷¹ OXFAM. **Uma economia para o 1%, como privilégios e poderes exercidos sobre a economia geram situações de desigualdade extrema e como esse quadro pode ser revertido.** Disponível em: <http://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Informe%20Oxfam%202010%20-%20A%20Economia%20para%20o%20um%20por%20cento%20-%20Janeiro%202016%20-%20Relato%CC%81rio%20Completo.pdf>.

¹⁷² O índice de Gini é um instrumento utilizado para calcular a concentração de renda. Basicamente, por meio de um calculo matemático, o resultado, que varia entre zero e um, leva em consideração os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos, quanto mais próximo de 1 mais desigual será a renda de determinado país, o opostos, quanto mais próximo de 0 mais igual se mostra a renda.

O Brasil, inserido em uma matriz tributária altamente regressiva, a base de sua arrecadação recai intensamente sobre o consumo.

Especificamente quanto ao ITCMD, devido a seu caráter real, apesar de toda discussão e exemplos no direito comparado, não são aplicados critérios pessoais para analisar a capacidade econômica do contribuinte. Algum avanço ocorreu no julgamento do RE 562.045, mas somente autorizando a aplicação de alíquotas progressivas.

Sobre a matriz tributária espanhola, períodos pós-guerras, principalmente as duas grandes guerras, foram de forte instabilidade arrecadatória, primeiramente, as soluções adotadas foram o aumento da carga tributária, o que só acirrava ainda mais a crise estatal. Decorrente de várias reformas chegou-se ao consenso de que melhor seria implementar um sistema progressivo. Desse retrato temos a seguinte matriz:

Tabela 10 - Arrecadação das Principais categorias de impostos em relação ao PIB (%)			
Impostos	2010	2011	2012
IRPR	7,7	7,6	7,7
Impostos sobre as Sociedades¹⁷³	1,9	1,8	2,2
Contribuições Sociais	12,4	12,3	12
Imposto sobre Valores Adicionados¹⁷⁴	5,6	5,4	5,5
Impostos Especiais e Tributos sobre o Consumo	2,3	2,2	2,2

Fonte: MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2003 – 2013.

Tais números representam os principais impostos sobre a arrecadação na Espanha. Contestada pelos doutrinadores espanhóis, pois, segundo eles há muita sonegação e uma forte tributação sobre aqueles que ganham menos, no entanto é possível observar uma matriz tributária voltada a tributos que possibilitam conferir aspectos pessoais do contribuinte. Há predominância de impostos sobre a renda, sendo que a tributação sobre o consumo, tributos anestésicos, ficam a baixo de 10% da carga tributária.

¹⁷³ Pode ser considerado como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tendo em vista possuir os mesmos aspectos.

¹⁷⁴ É um imposto indireto e real que incide sobre o consumo, incidindo sobre o total de operações de caráter mercantil realizadas na Espanha. (JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. **Derecho Tributario, Parte Especial**. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012. P 397).

Sob o prisma da capacidade contributiva, no ISD, imposto real, temos o art. 22 da lei 29/1987, o qual divide os contribuintes em grupos, segundo seus aspectos pessoais e segundo o patrimônio por ele declarado. Como dito, a matriz tributária espanhola foi criada a fim de realizar uma efetiva comunicação entre os impostos; isso ocorre com base no patrimônio do contribuinte, obtido através da lei 19/1991, a lei que institui o Imposto sobre o Patrimônio.

Com base na declaração apresentada pelo contribuinte, esse é enquadrado em uma faixa contendo um coeficiente corretor, esse coeficiente é uma forma de tributar proporcionalmente àqueles que possuem capacidade para arcar com maior ônus tributário; é uma ferramenta utilizada para recolher uma parte daquilo que foi doado ou herdado, corrigindo um pouco a distorção em casos onde há uma forte concentração de renda. Em contrapartida, casos opostos, onde o contribuinte não possui capacidade para arcar com a carga tributária, há uma forte redução sobre o imposto, sendo uma forma de corrigir os desvios ocorridos pelas exceções.

Importante destacar que, conforme indicado no texto, na arrecadação total dos dois países em relação ao PIB, os números demonstrando que escolhas podem ser realizadas, a fim de criar uma efetiva distribuição equitativa dos impostos sem que, contudo, haja uma excessiva carga tributária.

3.2.2 Comparativo entre os aspectos materiais

Tendo em vista a quantidade de matérias que podem ser tratadas a título de comparação, visa aqui estabelecer as principais diferenças quanto aos aspectos materiais dos referidos impostos, não se atendo aos pontos de convergência.

Primeiramente, sobre a competência, a constituição espanhola traz como função do Estado instituir os tributos, sendo subsidiária a competência das Comunidades Autônomas para regular e administrar os impostos. Decorrente disso, temos que o ISD é tratado pela lei 29/1987, instituída pelo Estado, e que traz os principais aspectos. Quanto à legislação brasileira, não há uma lei federal que trata sobre o assunto, sendo, portanto aplicada somente às leis Estaduais, a Resolução nº 9 do Senado Federal, subsidiariamente o CTN e à Constituição Federal.

Outra distinção marcante é a tributação referente a doadores residentes no exterior ou caso o *de cujos* que era residente, possuía bens ou teve seu inventário processado no

exterior. No Brasil, por falta de regulamentação, fica a critério dos Estados-Membros regularem; na Espanha será tributada de forma real, não considerando qualquer aspecto referente ao contribuinte.

Quanto à base de cálculo, com o fito de conferir maior caráter de justiça social, que segue inerente à ideia de tributar sobre herança e doações, encontra-se aplicação da progressividade a algumas situações¹⁷⁵.

A lei espanhola 29/87 traz reduções, aplicadas em euros, sobre a base de cálculo em função do parentesco, do seguro de vida, do negócio individual, da empresa familiar, da moradia habitual e dos bens pertencentes ao patrimônio histórico. Em tais faixas podem ocorrer reduções que, em alguns casos, zeram a base de cálculo.

Prática não muito comum no Brasil, aplicada por alguns Estados-Membros na forma de isenção, mas de forma isolada.

3.2.3 Comparativo entre a Progressividade aplicada às Alíquotas

Segundo o art. 31.1 da CE, temos que *“todos contribuirão ao sustento dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios da igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório”*.

A capacidade contributiva, inerente à progressividade, pode ser aplicada sobre diversas formas, entre elas a partir de aspectos pessoais do contribuinte, conforme foi objeto de análise no subitem 3.1.1.

Diferente sistema é encontrado no Brasil. Conforme já exposto, há divergência sobre o que se entende da expressão *“sempre que possível”*, do art. 145, § 1º da CF. Apenas recentemente, mais precisamente após o julgamento do RE 562.045, começou a ganhar força essa técnica. Trata-se da progressividade nas alíquotas, utilizada por 16 Estados-Membros e no Distrito Federal, na maior parte em vigor a partir de 2016.

Apesar de aceita, a aplicação da progressividade por parte do STF, é aplicada sob o argumento de que a transmissão de um bem ou direito a título gratuito configura um acréscimo patrimonial, sendo possível conferir a capacidade econômica do contribuinte delimitando alíquotas progressivas a partir desse acréscimo; contudo, percebe-se que na

¹⁷⁵ BELDER, Ramón Soler. **La Progressividad em las Reformas Tributarias**. Madrid: Dykinson, S. L. 2015. P 234.

prática, o que ocorreu foi apenas uma majoração das alíquotas, não houve uma efetiva preocupação a respeito de conferir algum aspecto pessoal ao contribuinte.

Dessa forma, no Brasil, a aplicação das alíquotas é feita da forma direta, em que basta multiplicar a base de cálculo (retirada isenções) pela alíquota, a fim de descobrir o valor a ser pago.

Mais complexo e que propicia um maior caráter progressivo, a Espanha adota um modelo em que se integram algumas variáveis, sendo integrante do cálculo a cota fixa a pagar, a base de cálculo, os rendimentos tributáveis, a alíquota e o coeficiente multiplicador, aplicáveis da seguinte forma: retira-se do valor total de bens e direitos adquiridos as reduções (geralmente valores fixos calculados a partir da condição do sujeito passivo), definida por diversos aspectos pessoais, obtendo-se a base de cálculo. Com essa base de cálculo o contribuinte será encaixado em uma das faixas de incidência do imposto, sendo que nessa faixa há um valor de rendimento tributável, a alíquota e uma cota fixa. Da base de cálculo retira-se o valor dos rendimentos tributáveis, definido em lei, multiplicando esse valor pela alíquota. Esse resultado será somado a uma cota mínima, também definida em lei, obtendo a tarifa a ser paga. Essa tarifa será ainda multiplicada por um coeficiente multiplicador. Importante destacar que todos esses passos levam em consideração aspectos pessoais do contribuinte e o valor dos bens e direitos transmitidos.

Pode-se notar que a base de cálculo é objeto de reduções, as faixas de alíquotas variam bastante, com base nos rendimentos tributáveis, a cota mínima será um valor fixo, obtido a partir do valor da base de cálculo, já descontada as reduções e, por fim, o coeficiente multiplicador, que é uma espécie de majoração do tributo caso o contribuinte tenha preexistente um patrimônio considerável. Portanto, são aspectos progressivos aplicados em toda cadeia de incidência, demonstrando o que, apesar de ser difícil, é possível eliminar as exceções e buscar analisar a capacidade contributiva do contribuinte, aplicando verdadeiramente o conceito de equidade.

Por fim, outra característica que diverge entre os dois países é o limite máximo da alíquota, sendo que no Brasil, trazido pelo Senado Federal, a alíquota não pode ultrapassar 8%; com o fundamento de não se realizar o confisco.

Bastante controverso na Espanha, o não confisco é um princípio tratado por muitos doutrinadores como um limite ao sistema fiscal, atuando sobre a renda de capital e

sobre os bens imóveis, principalmente como um freio à progressividade¹⁷⁶. Dessa perspectiva, na lei 29/1987 são encontrados 16 tipos de alíquotas, variando entre as faixas de 0 a 34% e que, por seu caráter de redistribuição de renda e justiça social, não foi considerada confiscatória.

¹⁷⁶ BELDER, Ramón Soler. **La Progressividad em las Reformas Tributarias**. Madrid: Dykinson, S. L. 2015. P

CONCLUSÃO

Partindo das constatações estatísticas e legais apresentadas, percebe-se que há no Brasil uma forte tendência em instituir tributos classificados como reais. Desde os primeiros sistemas; partindo da constituição do império de 1824, que começou a reunir maiores poderes à União, partindo para as constituições da república, que abriram a possibilidade de criação de fontes de receita de forma concorrente; nenhum critério preestabelecido, visando a formação de uma matriz tributária justa foi instituído, ressaltando que somente na constituição de 1934 houve uma modesta menção à criação de alíquotas progressivas ao imposto sobre herança, mas que logo deixou de existir.

A evolução tributária constitucional, fruto de reformas que buscavam cobrir os déficits na arrecadação e no repasse entre os entes, inicialmente guiada pelo prisma jurídico, não consideravam aspectos econômicos, o que conseqüentemente não fechava as contas públicas, pois aumentavam a carga tributária em conjunto com os gastos, não resultando retorno à população.

Visando corrigir tamanha discrepância, o Código Tributário Nacional e as Constituições de 1967 e 1988, amparadas de forma distorcida na teoria equitativa, foram instituídos. Nota-se que não diferentemente do que já vinha ocorrendo, o foco arrecadatário se deu na tributação sobre o consumo, reformulando o ICMS e criando o IPI, além de não definirem critérios objetivos sobre a capacidade contributiva, na maior parte dos impostos.

Partindo dos princípios e definições legais desses dispositivos, os impostos ganharam classificações que levaram aos doutrinadores e à jurisprudência fundamentarem teorias que impediram a progressividade sobre os impostos reais.

Um desses impostos é o ITCMD, integrante de uma matriz tributária altamente regressiva, cuja alíquota a tempos se manteve fixa, sendo que, somente a pouco tempo, em alguns Estados, teve suas alíquotas majoradas de forma progressiva. Hoje dez Estados, integrantes da federação, alteraram suas legislações e ao todo 15 Estados, do total de 26 e o Distrito Federal, possuem legislação que variam as alíquotas entre 0 a 8% sobre a base de cálculo, sendo 8% a alíquota máxima fixada pelo senado.

Contundo, apesar do avanço; já que em outras hipóteses o STF também aceitou aplicar alíquotas progressivas em impostos antes tidos como inviáveis, os impostos reais; ainda falta um longo caminho a percorrer.

A progressividade deve ser intimamente ligada à capacidade econômica do contribuinte, conferida pela renda pessoal e medida pelo acréscimo da riqueza líquida, incluindo o acréscimo do patrimônio e o que o contribuinte pode dispor.

Nesse sentido foi a decisão do STF, no RE 562.065 de 2013, contudo mecanismos mais apurados ainda carecem de ser instituídos, o que o direito comparado nos permite buscar e aperfeiçoar.

Do sistema espanhol, vigente desde de 1987, pode-se retirar um modelo, que apesar de não ser perfeito, conseguiu conjugar a sua tributação de forma a buscar um modelo justo e equitativo, sempre buscando analisar a capacidade contributiva.

No ISD, além de reduções da base de cálculo, há alíquotas que variam de 0 a 34%, conforme o patrimônio recebido, não considerado confiscatório já que exerce sua função social, além de buscar o patrimônio preexistente do sujeito passivo por meio do imposto sobre o patrimônio, IP, a fim de identificar o contribuinte e tributá-lo de forma justa.

A aplicação do conceito de justiça social na Espanha traz ferramentas que atuam de forma conjunta a fim de propiciar uma melhor distribuição da carga tributária e uma melhor distribuição de renda.

Portanto, a partir do que foi demonstrado ao longo do trabalho, conclui-se que o que se entende por justiça social no que tange à tributação, no Brasil, não é a conjugação de um sistema igualitário e justo. No ITCMD não há a aplicação de normas que auxiliam para identificar a capacidade contributiva. Utilizados apenas para tributar, IPTU e IPVA, na falta de um imposto único sobre o patrimônio, poderiam auxiliar no cálculo, fornecendo critérios materiais na identificação do patrimônio preexistente do sujeito passivo.

Além disso, entende-se que alíquotas maiores que 8% não atuam como confisco da propriedade, conforme demonstrado pelos pressupostos epistêmicos da matriz tributária, onde a propriedade é um direito pós-tributação, mas desde que sejam aplicadas em conjunto a critérios que dividem o ônus tributário de acordo com a renda e o patrimônio do sujeito passivo. Um Estado justo atua de forma a distribuir a renda e nesse sentido o direito comparado mostra que alíquotas de 34% podem ser consideradas justas, desde que integrada a um sistema justo de distribuição.

Por fim, os dados trazidos no segundo capítulo alertam para a necessidade de uma reforma urgente, a fim de se criar critérios progressivos para todos os níveis de tributação, não somente para o ITCMD.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Doutrina

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Revista de Informação Legislativa, 1968, v. 5, n 18.

ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário. Notas taquigráficas de aula proferida no II Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC São Paulo, 2º Semestre de 1971.

ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de Incidência Tributária. Malheiros Editores. 5ª Edição, 4ª Tiragem. São Paulo. 1995.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Reio de Janeiro. Revista Forense, 1951.

BELDER, Ramón Soler. La Progresividad em las Reformas Tributarias. Madrid: Dykinson, S. L. 2015.

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Brasília. 6ª Edição. Universidade de Brasília. 1995.

CANTIZANO, Dagoberto Liberato. O Novo Sistema Tributário Brasileiro. 1969. 2ª Ed. Rio de Janeiro – São Paulo.

CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. Dialética. São Paulo, 1996.

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

75 D'ARAÚJO, P. J. S; PAULINO, S R DA F; GASSEN, V. Tributação sobre o Consumo: O Esforço em Onerar Mais Quem Ganha Menos. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

DAVID, René. Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo. São Paulo. 4º Edição. Martins Fontes.

GARCIA DE PABLOS, Jesus Félix. El Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Cosntitucionales y Comunitarios. Universidade Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid 2010.

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

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, Volume 3: Contratos e Atos Unilaterais. São Paulo. Editora Saraiva. 9º Edição, 2º Triagem. 2012.

JARA, Issac; Durán, Manuel; VÉRGEZ, Juan; AMOR, José Antonio; CAVALCANTE, Yolanda; LUIS, Tomás; SILVA, Elena; VILLANUEVA, Antonio. Derecho Tributario, Parte Especial. 1º Edição Eletrônica. Madrid, 2012.

LAPATZA, José Ferreiro Juan; FERNDANDEZ, Javier Martín; MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario Español. 8º Edição. Madrid: Marcial Pons, 2013.

LAGEMANN, Eugênio. Teoria equitativa. Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1, 2001.

KINCHECKI, Cristiano. A formação Histórica da Matriz Tributária Brasileira. RT.Vol. 923/2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. São Paulo, RT, 1991.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; GONET, Paulo Gustavo. Curso de Direito Constitucional. 4º Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. Livraria do Advogado. 7º Edição. 2012.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. São Paulo. Saraiva. 27º Edição. 2010.

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

VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Texto Para Discussão nº 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. Disponível em:

http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 06.04.2016.

5.2 Legislação

BRASIL, Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de Fevereiro de 1891.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946.

BRASIL. Código Tributário Nacional, lei 5172/66.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

ESPAÑA. Impuesto sobre el Patrimonio. Ley 19/1991, Art. 4. 8. 1. Edición actualizada a 1 de Enero de 2015. P. 1. Diponible em http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/119-1991.html#a4 Acesso em 3 de abril de 2016.

ESPAÑA. Constitución Española de 1978.

ESPAÑA. Impuesto Sobre Sucesiones y Doaciones. Exposición de Motivos. Edición actualizada a 1 de diciembre de 2014.

EUROPA. Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia, Versão Consolidada. Disponível em: http://europa.eu/pol/pdf/consolidated-treaties_pt.pdf. Acesso em 29.03.2016.

EUROPA, Acordo sobre o Espaço Econômico Europeu, EEE de 1994.

5.3 Jurisprudência e Artigos Publicados

ALVARENGA, Darlan. 71 mil brasileiros concentram 22% de toda riqueza; veja dados da Receita. G1. São Paulo. 2015.

BAHADIR, Aydan; MICCO de Pasquale; FAYOS, Fernando Garcés de los. Espaço Econômico Europeu (EEE), a Suíça e a Região Setentrional. Disponível em:

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_6.5.3.html. Data de Acesso: 29.03.2016.

BUX, Udo. Tribunal de Justiça da União Europeia. 2015. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.3.9.html.

GERBELLI, Luiz Guilherme. Classe A tem maior fatia da renda do País. Estadão. São Paulo. 2016. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,classe-a-tem-maior-fatia-da-renda-do-pais,10000007285>.

IPEA, Instituto de Pesquisa Aplicada. Comunicado da Presidência. Receita Pública: Quem Paga e como se paga e gasta no Brasil. 2009.

OCDE. Revenue Statistics 2015. Disponível em: 10.1787/rev_stats-2015-en-fr.

PABLACIONES, Municipios. Legítima. Región de Murcia Digital. Canal Jurídico. O Funcionamento da União Europeia. Disponível em <http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=theme1.html>.

RECEITA FEDERAL. Carga tributária no Brasil 2014 (análise por tributo e bases de incidência). 2015.

161 RECEITA FEDERAL. Carga tributária no Brasil 2013 (análise por tributo e bases de incidência). 2014.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1142872/RS, out/2009.

STF, Supremo Tribunal Federal. RE 562045.

U. EUROPEIA, Tribunal de Justiça da União Europeia, assunto C-127/12. Decisão de 3 de agosto de 2014. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=157285&doclang=ES>.