

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO - DIR 4
RAFAEL TEBALDI

TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA: UMA COMPARAÇÃO COM O MODELO
NORTE-AMERICANO E SEU POTENCIAL NO SISTEMA BRASILEIRO

Porto Alegre

2017

RAFAEL TEBALDI

TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA: UMA COMPARAÇÃO COM O MODELO
NORTE-AMERICANO E SEU POTENCIAL NO SISTEMA BRASILEIRO

Monografia apresentada como Trabalho de
Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e
Sociais da Universidade Federal do Rio Grande
do Sul

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre

2017

RAFAEL TEBALDI

TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA: UMA COMPARAÇÃO COM O MODELO
NORTE-AMERICANO E SEU POTENCIAL NO SISTEMA BRASILEIRO

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em: ____ de _____ de ____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Igor Danilevich - UFRGS

Prof. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano - UFRGS

Prof. Andrei Pitten Velloso - UFRGS (orientador)

RESUMO

A tributação sobre heranças e doações nunca recebeu a atenção necessária no Brasil. Atualmente, na forma do ITCMD, possui um papel insignificante em nosso sistema tributário, sendo o segundo imposto que menos arrecada no país. Tempos de crise, no entanto, revivem o debate sobre a majoração de sua cobrança. A fim de analisar o verdadeiro potencial de uma tributação sobre heranças mais elevada, pretendo analisar a experiência dos Estados Unidos da América, país que pratica uma alta tributação há mais de 100 anos através do "estate tax". Com os dados coletados, pretendo construir uma defesa consistente sobre a necessidade de se estabelecer uma tributação sobre heranças e doações mais incisiva no Brasil.

Palavras-chave: Tributação, herança, ITCMD

ABSTRACT

Taxation on inheritance and gifts never received the necessary attention in Brazil. ITCMD, today, has an insignificant place in our taxation system, being the second tax, in our country, with less revenue. The actual crisis, however, bring back the discussions about the increase of the tax. Pretending to analyze the true potential of a high taxation on inheritance, I intend to study the experience of The United States of America, who practice a high taxation for more than 100 years through estate tax. With the collected data, I will then try to build a consistent defense of the necessity to increase the taxation on inheritance and gifts in Brazil.

Keywords: Taxation, Inheritance, ITCMD

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	5
1	EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA	7
1.1	O Caso Norte-Americano	Erro! Indicador não definido.
1.1.1	Evolução Histórica do Tributo nos EUA.....	11
1.1.2	A Criação do "estate tax"	13
1.1.3	EGTRRA of 2001.....	16
1.1.4	Atual Estrutura de Tributação.....	19
2	TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS NO BRASIL	24
2.1	Os impostos sobre transmissão em nossas Constituições.....	25
2.2	O ITCMD	28
2.2.1	Conflitos entre a CFRB/88 e o CTN	28
2.2.2	Fato Gerador	32
2.2.3	Base de Cálculo	34
2.2.4	Alíquotas	35
2.2.5	Sujeito Ativo e Passivo	37
2.3	Progressividade de alíquotas e o caso do RGS	37
3	JUSTIFICATIVAS PARA A TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS.....	46
3.1	Do Ponto de Vista Moral.....	47
3.2	Do Ponto de Vista Econômico.....	55
4	CRÍTICAS E PROPOSTAS DE REFORMA	62
4.1.1	Incentivos	62
4.1.2	Eficiência	65
4.1.3	Negócios Familiares e Propriedades Agrícolas	67
4.1.4	Bitributação	69
4.2	Propostas de Reforma em Tramitação.....	70
4.2.1	Sugestão de Reforma.....	73
5	CONCLUSÃO.....	76
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a estudar a forma como são tributadas as heranças e doações no Brasil, fazendo uma análise da atual utilização do imposto sobre transferência *causa mortis* e doações (ITCMD), bem como suas perspectivas para o futuro.

Historicamente, a tributação sobre heranças e doações sempre apresentou papel secundário no cenário brasileiro, sendo hoje um imposto de pouca expressão no país. Nos últimos anos, com o cenário de crise nacional, as discussões sobre o imposto ressurgiram com mais força e a sua majoração, novamente, vira alvo de debate.

Talvez por sua importância tão inexpressiva, no entanto, o debate apresentado no Brasil sobre tal tributo parece ser muito raso. Como veremos, o ITCMD é geralmente usado apenas como complementação de receita para os Estados, sendo que sua real importância e necessidade para o país não são aqui discutidas.

Dessa forma, a melhor maneira de realizar um estudo mais aprofundado sobre o assunto é analisar a experiência de países que efetivamente praticam uma tributação mais incisiva sobre heranças e doações, mais especificamente os Estados Unidos da América. Assim, os dois primeiros capítulos do presente trabalho serão dedicados a entender a forma como funciona a tributação sobre herança no Brasil tendo como comparação o modelo norte-americano

Recentemente completados 100 anos de cobrança do "estate tax", imposto sobre a herança norte-americano, existe um debate inflamado nos Estados Unidos sobre os diversos aspectos desse tributo. Já tendo passado por diversas alterações desde sua instituição, o imposto possui, hoje, um caráter extremamente impopular.

Figura recorrente nos debates políticos do país, discute-se amplamente sobre o "estate tax", desde sua moralidade, até sua eficácia na busca de seus objetivos. Isso faz com que os Estados Unidos da América sejam o país ideal para realizar um estudo de caso mais aprofundado acerca da tributação sobre

heranças e doações, sendo possível, a partir de sua experiência, extrair alguns dados essenciais que contribuem com o debate no cenário brasileiro e ajudam a melhor entender o seu verdadeiro propósito.

No terceiro capítulo me dedico a examinar os motivos que justificam a imposição de tal tributo, tanto do ponto de vista moral, como também no campo econômico. Por fim, destaco, seus pontos positivos, e realizo uma análise de sua críticas e falhas, usando as conclusões observadas para defender a utilização de uma tributação sobre heranças e doações mais incisiva no Brasil.

1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS

A tributação sobre patrimônio é uma das mais antigas formas de cobrança de impostos conhecida. Esta forma de tributação era utilizada frequentemente na Antiguidade, pois o patrimônio se mostrava o melhor indicador de capacidade contributiva dos indivíduos.¹

Com o progresso da civilização e o avanço da propriedade privada, a necessidade pela cobrança de impostos surgiu, concomitantemente. As primeiras tentativas de taxaço sobre a propriedade foram inicialmente referenciadas pelos Romanos como uma "marca de desgraça aos homens livres"², pois somente os inimigos conquistados deveriam arcar com os custos de impostos arbitrários.

Foi necessário muito esforço aos monarcas da época para implementarem a cobrança. A principal justificativa era de que os impostos eram simples retorno pelos serviços prestados, garantindo proteção aos indivíduos em troca de pagamento. Assim começou o período de taxas e impostos em que os cidadãos estariam dispostos a pagar, familiarizando-se com a ideia de cobranças governamentais.

Assim, egípcios, gregos e romanos que possuíam maior patrimônio, normalmente propriedade de terras, gado e escravos, passaram a contribuir com uma parcela dos frutos de seus bens para o financiamento das atividades públicas³. Esse cenário, posteriormente, foi alterado com o aumento das transações comerciais e da transação de bens, o que modificou os indicativos de riqueza de um indivíduo, não estando mais limitado somente ao patrimônio que possuía, mas também ao seu ganho potencial resultante do trabalho⁴.

¹ KHAIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. O sistema tributário e os impostos sobre o patrimônio. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 252

² SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Essays in Taxation*. New York. Macmillan and CO. 1895. Disponível em: <<https://archive.org/details/essaysintaxation00selirich>> p.4

³ id, p. 5

⁴ op cit, p. 252

Tratando especificamente da tributação sobre herança, tem-se como sua origem o Egito, no reinado de Psamético I (666 a 654 a.C.), em que um papiro datado do ano 117 a.C. menciona uma lei que tornava obrigatória a inscrição de heranças nos registros públicos, mediante o pagamento de 10% a 15% sobre o valor total dos bens transmitidos, abrangendo até mesmo as sucessões em linha reta⁵.

Há divergências sobre a primeira aparição desse tipo de imposto em Roma. Alguns defendem que o verdadeiro precursor do imposto é um édito do Triunvirato, do ano 40 a.C., que estabeleceu um legado compulsório a favor do Estado, incidindo sobre todas as sucessões, a fim de custear as despesas decorrentes da guerra contra Pompeu⁶. Entretanto, devido ao seu caráter transitório, pois deixou de ser aplicado no término da guerra, muitos não consideram este como o marco inicial da história do imposto.

A tese mais aceita é a de que seu surgimento foi ao tempo do imperador Augusto, no ano V da era cristã, pela *Lex Julia Vicesima hereditaris*.⁷, dispondo que o imposto, a uma alíquota de 5%, compreenderia a totalidade dos bens, tanto nas sucessões legítimas como nas testamentárias, deduzidas as despesas funerárias, sendo contribuintes somente os cidadãos romanos.

Foi necessário, inclusive, o estabelecimento de prazos para a abertura do testamento (entre 3 e 5 dias após o falecimento do testador), a fim de acelerar a cobrança do imposto e prevenir a ocultação dos valores hereditários, demonstrando que a resistência ao pagamento de impostos não é um problema atual.

A taxa inicial de 5% foi aumentada para 10% pelo imperador romano Marco Aurélio Antonino (211-217) e passou a ser cobrada em todo o Império Romano. Seu sucessor, Marco Opélio Macrino (217-218), restabeleceu a alíquota de 5%, não havendo registros, a partir desse momento, até quando

⁵ ARAÚJO, Petronio Baptista. **O imposto sobre a transmissão de propriedade**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.p.197

⁶ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Impuesto a la transmisión gratuita de bienes**. Buenos Aires: El Ateneo, 1957. p.5

⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. pag 24

durou este imposto, sendo certo que não sobreviveu ao Imperador Justiniano (527-565).

Já na idade média, há uma profunda mudança com o desaparecimento do Estado que dá lugar à autoridade dos senhores feudais. Nesse sistema, toda propriedade pertence ao senhor feudal que a entregava ao vassalo para exploração e, com a morte deste, a propriedade voltava ao domínio integral do suserano. O herdeiro poderia apenas tomar posse da herança, pagando pela nova concessão uma contribuição⁸. Dessa forma, à época, não havia transmissão efetiva da propriedade, apenas da posse, não podendo se falar, então, em imposto sobre herança.

Os doutrinadores são unânimes ao afirmar que o imposto sucessório, com as características financeiras que conserva modernamente, surgiu na Inglaterra com o *probate duty*⁹, em 1694, estabelecendo a tributação sobre os chattels, que eram basicamente todos os bens móveis ou imóveis que não fossem terrenos ou construções sobre estes.

O elemento inovador deste imposto é que os bens gravados não se transmitiam diretamente do falecido aos herdeiros, mas por intermédio de um terceiro, no caso um administrador ou um executor, dependendo se a sucessão era legítima, ou feita por testamento. O *probate* era então pago no ato em que estes assumiam suas funções, dando início ao modelo usado até hoje, inclusive no Brasil, para resolução das sucessões. Mais tarde, no século XIX, seria implementado, também, o *succession duty*, que estabelecia a tributação sobre os bem imóveis, dos quais a aristocracia inglesa era proprietária.

Após esta breve introdução, analisaremos agora mais detalhadamente como ocorre a tributação de heranças e doações nos EUA. Iniciaremos pela sua criação, e abordaremos alguns pontos de maior importância, como as mudanças estruturais, críticas recorrentes e, por fim, o seu modelo atual.

⁸ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 25

⁹ Id, p 25

1.1. O CASO NORTE-AMERICANO

Historicamente, o imposto sobre herança nos Estados Unidos sempre foi utilizado como uma forma de aumentar a arrecadação do país em tempos de guerra¹⁰. Após finalizado o conflito, o imposto, da mesma forma, era extinto, permanecendo nesta sistemática até o ano de 1916. Após a entrada dos Estados Unidos na primeira guerra mundial o imposto segue sendo cobrado até o presente momento.

Atualmente, existem três impostos incidentes sobre a transferência gratuita de propriedade nos Estados Unidos. Dois desses impostos são cobrados quando a transferência de propriedade é ocasionada pela morte do proprietário, sendo eles o "estate tax" e o "inheritance tax". Existe ainda o imposto sobre doações feitas em vida, "gift tax", que complementa os dois primeiros impostos¹¹.

O primeiro, "estate tax", recai sobre o direito de transferir propriedade do falecido no momento de sua morte, incidindo sobre o patrimônio tributável do *de cuius* que ultrapasse a faixa de isenção definida em Lei. O segundo, "inheritance tax", recai sobre o direito dos herdeiros de receber a propriedade, tendo por base de cálculo o valor dos bens e direitos recebidos, com alíquotas variáveis conforme a situação do herdeiro¹².

Atualmente, a nível federal, é cobrado somente o "estate tax". Os Estados-membros também possuem competência para impor seus próprios impostos sobre a herança, que anteriormente concediam crédito para o contribuinte a ser utilizado no imposto federal. Com as alterações legislativas supervenientes, que serão explicadas em seguida, o imposto em nível estadual

¹⁰ NUTTER, Sarah E. **State Estate, Inheritance, and Gift Taxes: Uncertainty at the Federal Level Passes Down to the States**. George Mason University, 2011.p.3

¹¹ MICHAEL, Joel. **Estate and Inheritance Taxation: An overview of Taxes in the States**. House Research Department, Short Subjects, St. Paul, MN, 2016. p. 1

¹² Id, p.1

está aos poucos sendo extinto, sendo que, atualmente, apenas 18 dos 50 Estados e o Distrito de Columbia impõe alguma dessas formas de tributação¹³.

1.1.1. Evolução histórica do tributo nos EUA

A tributação sobre herança nos Estados Unidos teve início em 1797, com o "stamp tax". Na ocasião, o Congresso votou a favor da instituição do imposto como forma de arrecadar receitas para o financiamento da marinha americana a fim de defender o país em uma guerra não declarada com a França, que teve início em 1794¹⁴.

Traduzido literalmente para "imposto sobre selo", mas se aproximando muito mais de uma taxa, os selos federais eram requeridos para a homologação de testamentos, bem como em inventários. Também eram exigidos no recebimento da herança. Os selos eram cobrados de acordo com a herança recebida, mas em valores módicos, não excedendo, à época, 1 dólar. Com o fim da crise, em 1802, o tributo foi repellido.

Em 1862, com o advento da Guerra Civil Americana, o governo federal mais uma vez foi forçado a buscar novas fontes de renda, instituindo novamente o "stamp tax". Dessa vez, no entanto, o governo americano incluiu ao "stamp tax" um imposto sobre o patrimônio recebido, conhecido como "inheritance tax".

Tal tributo, com características muito semelhantes ao imposto estadual cobrado atualmente nos Estados Unidos, era originalmente cobrado somente sobre bens móveis e graduado de acordo com o grau de parentesco do descendente, sendo que descendentes diretos estavam sujeitos a uma alíquota de 0,75%, progredindo a uma alíquota de até 5% para parentes mais distantes. Existia uma isenção para heranças de até \$ 1.000. Bens deixados ao cônjuge

¹³ MICHAEL, Joel. **Survey of State Estate, Inheritance, and Gift Taxes**. House Research Department, St. Paul, MN, 2015. p. 4

¹⁴ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**. Statistics of Income Bulletin, vol. 27, n. 1, 2007.p. 2

sobrevivente também estavam isentos de tributação. Heranças doadas para caridade também eram tributadas sobre a alíquota máxima de 5%¹⁵.

Em 1864, com os custos acumulados da guerra aumentando, o governo federal modificou o "inheritance tax" a fim de tributar, também, os bens imóveis transferidos e majorando as alíquotas que passaram a variar de 1% a 6%. Outra mudança importante, foi a de que bens transmitidos em vida aos descendentes também estavam sujeitos à tributação, criando assim o primeiro imposto sobre doações americano¹⁶. Novamente, com o fim da guerra e da necessidade por receitas adicionais, os impostos sobre herança foram gradualmente reduzidos com o "Revenue act of 1870" até sua extinção em 1872.

Em 1898, um novo imposto sobre herança foi proposto a fim de arrecadar receita para a guerra hispânico-americana. Dessa vez, com características muito mais semelhantes ao atual "estate tax", o imposto incidia sobre o patrimônio total deixado pelo *de cujus*, com alíquotas progressivas de 0,75% a 15%, que variavam tanto com o tamanho do patrimônio, como com o grau de parentesco dos descendentes. Devido à brevidade do conflito, o imposto foi extinto já em 1902.

Nota-se o padrão na tributação sobre herança americana que, até então, era somente usada para aumento de receitas em tempos de guerra, o que conferiu ao imposto um caráter temporário. A sociedade americana se acostumou com a ideia de que tais tipos de tributo tinham hora certa para acabar¹⁷.

A população apenas começou a perceber a necessidade de impostos progressivos sobre as heranças com as manifestações públicas do presidente Theodore Roosevelt (1910), que defendia uma maior atuação do Estado no combate à concentração de riqueza na sociedade¹⁸. Em seus discursos, demonstrava grande preocupação com a acumulação de grandes fortunas, que

¹⁵ Id, p. 2

¹⁶ Id, p. 2

¹⁷ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

p. 122

¹⁸ Id, p. 122

propiciavam riqueza independentemente de qualquer trabalho ou mérito, o que refletia as críticas da população em um país fundado sobre o ideal de igualdade de oportunidades.

Apesar de conseguir aprovar a constitucionalidade do imposto sobre a renda em 1913, foi necessária a entrada dos Estados Unidos na primeira guerra mundial em 1916 para que um imposto sobre herança fosse novamente aprovado pelo Congresso. Dessa vez, no entanto, o imposto veio pra ficar.

1.1.2. A Criação do "estate tax"

Em Setembro de 1916, estabelecido pelo "Revenue act of 1916", surge o "estate tax". De competência federal, o imposto incidia sobre o patrimônio total da pessoa falecida, deduzidas as dívidas existentes, os gastos com funeral e as demais taxas legais e administrativas¹⁹. O limite de isenção do imposto era de \$ 50.000,00, enquanto as alíquotas graduavam de 1 a 10% de acordo com o valor do espólio. Em 1917 as alíquotas foram majoradas em 50%, passando de 1,5% a 15%.

À época, o comitê de finanças do Senado apontou a incongruência de impor um imposto sobre heranças apenas em tempos de guerra, visto que somente os cidadãos que morressem durante aquele período seriam onerados²⁰, tratando os contribuintes de forma desigual. Ressaltou, ainda, que a maioria das mortes do período eram de soldados e marinheiros que morriam em defesa do país. Defendeu, então, que somente um imposto sobre herança que fosse cobrado durante um longo período de tempo e com alíquotas e faixas de isenção constantes seria justo.

Efetivamente, o Congresso conseguiu realizar a manutenção do "estate tax" por um longo período de tempo, completando 100 anos de sua cobrança

¹⁹ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**. Statistics of Income Bulletin, vol. 27, n. 1, 2007. p. 3

²⁰ AUCUTT, Ronald D. **Estate Tax Changes Past, Present and Future**. Washington: McGuireWoods LLP, 2016. p. 5

em 2016. Sua estrutura, alíquotas e faixas de isenção, no entanto, sofreram diversas mudanças de sua instituição até o presente momento, em sua maioria motivadas pelo comportamento da parcela mais rica da sociedade, que sempre apresentou muita resistência ao tributo. Veremos as alterações mais importantes no imposto que o fizeram chegar em sua forma atual.

Após suas instituição, tivemos a mudança mais significativa na estrutura do imposto sobre a herança em 1932, com a inclusão de um imposto sobre a transferência de propriedade gratuita inter vivos, conhecido como "gift tax". Sua introdução foi necessária, pois o Congresso percebeu que as pessoas poderiam evitar o "estate tax" ao transferir sua propriedade ainda em vida, o que efetivamente estava ocorrendo²¹. De acordo com a lei de 1932, o doador poderia transferir \$ 50.000,00 em vida isentos de tributação, com uma exclusão de \$ 5.000,00 anuais.

Algumas alterações menos significativas aconteceram, mas a estrutura do imposto se manteve a mesma até o ano de 1976. A próxima grande mudança se deu com o "tax reform act (TRA)", basicamente uma reforma tributária nos Estados Unidos. A primeira mudança concernente aos tributos sobre a herança foi a unificação do "estate tax" e "gift tax", que passaram a ter uma mesma alíquota e faixa de isenção, tanto para as transferências gratuitas feitas em vida, como para as feitas em decorrência da morte²². O motivo é claro, visto que custava significativamente mais transferir a propriedade em decorrência da morte, do que se desfazer dela em vida²³.

A segunda mudança significativa foi a inclusão do "Generation-Skipping Transfer Tax" (GST Tax) que foi introduzido com o objetivo de prevenir a transferência de riqueza isenta de tributação de uma geração para outra. Antes desse imposto, as famílias conseguiam evitar que uma ou duas gerações fossem tributadas através da formação de uma "trust" ou um sistema similar.

²¹ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**. Statistics of Income Bulletin, vol. 27, n. 1, 2007. p. 5

²² Id, p. 5

²³ BITTKER, Boris I.; CLARK, Elias. **Federal Estate and Gift Taxation**. Little, Brown, and Company, Boston, MA, 1990. p. 20

Em um exemplo simplificado, o proprietário dos bens poderia criar uma "trust" testamentária que administre todos os seus bens, indicando que toda a renda proveniente de seus ativos seja paga ao seu filho, e na morte deste, ao seu neto. O seu patrimônio sofreria tributação em sua morte, ao transferir seus bens para a referida "trust", mas não estaria sujeito à tributação na morte do filho, pois este não seria o proprietário dos bens, apenas usufruindo de suas vantagens²⁴. Dessa forma, o "GST Tax" assegurava que a transmissão de riqueza hereditária fosse taxada em cada geração, a fim de garantir a isonomia entre os contribuintes.

Mais uma vez a lei precisou se adaptar de acordo com o comportamento inventivo da classe de maior capacidade econômica, que sempre buscou uma forma de diminuir o seu ônus tributário, tendo em vista a alta alíquota do "estate tax" à época, que, de 1941 a 1976, se manteve estável em 77%, com uma faixa de isenção de \$ 30.000,00²⁵.

O "Economic Recovery Tax Act (ERTA) of 1981" também promoveu algumas mudanças. A principal foi o fornecimento de deduções ilimitadas no "estate tax" e "gift tax" para transferências entre cônjuges. O Congresso argumentou que casais deveriam ser tratados como um núcleo econômico e, portanto, as transferências de propriedade entre eles deveria ser isenta de tributação.

Também foram modificadas as faixas de isenção unificadas para o "estate tax" e "gift tax", para transferências de propriedade feitas em vida ou em razão da morte, majorando o limite ao longo de 6 anos, passando de \$ 175.000,00 em 1981, para \$ 600.000,00 em 1987. Decidiu-se também que as alíquotas máximas dos impostos seriam reduzidas gradualmente de 70% para 50%, sendo alterado posteriormente, em 1993, para 55%²⁶.

²⁴ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**. Statistics of Income Bulletin, vol. 27, n. 1, 2007 p. 6

²⁵ Tax foundation - Special Report p. 2

²⁶ AHERN, William. **The federal estate tax: will it rise from the grave in 2011 or sooner?** Special Report - Tax Foundation, 2010. p. 6

1.1.3. Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001

A mudança mais expressiva no entanto, aconteceu com o "Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act (EGTRRA) of 2001" no governo de George W. Bush, que, dentre outras medidas, reduzia gradualmente os imposto sobre heranças e legados, até abolir totalmente o "estate tax" em 2010. Curiosamente, a legislação previa que, em 2011, as alíquotas voltariam a ser aplicadas nos mesmos moldes de como eram aplicadas em 2001²⁷. Essa foi a situação prevista pela Lei de alívio fiscal de 2001²⁸:

Ano	Faixa de isenção (\$) - "estate tax"	Alíquota (%)
2000	675.000,00	55
2001	675.000,00	55
2002	1.000.000,00	50
2003	1.000.000,00	49
2004	1.500.000,00	48
2005	1.500.000,00	47
2006	2.000.000,00	46
2007	2.000.000,00	45
2008	2.000.000,00	45
2009	3.500.000,00	45
2010	0	0
2011	1.000.000,00	55

Percebe-se que desde 1976, os impostos sobre herança e legado vêm tendo suas alíquotas reduzidas e suas faixas de isenção aumentadas, culminando nesta Lei de alívio fiscal em 2001. Graças a este pacote de medidas, 2010 foi o único ano em que um cidadão americano poderia morrer sem ter que pagar 1 dólar de "estate tax" a nível federal desde 1916.

Michael J. Graetz e Ian Shapiro trabalham em sua obra com o questionamento de como um imposto incidente sobre apenas a parcela 1% mais rica da população, que incentiva as doações para institutos de caridade e

²⁷ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.p. 126

²⁸ AHERN, William. **The federal estate tax: will it rise from the grave in 2011 or sooner?** Special Report - Tax Foundation, 2010. p. 2

não onera de jeito nenhum o resto da população se tornou tão impopular a ponto de ser repellido pela maioria do Congresso²⁹.

A pressão exercida pelo partido republicano contra os impostos sobre a herança foi realmente muito alta. Como já citado, desde 1976 tais tributos vêm sendo reduzidos, mas na década de 90 é onde a oposição ganhou mais força. Latifundiários e donos de empresas familiares sempre criticaram o imposto, argumentando que os descendentes eram obrigados a vender suas terras ou liquidar os ativos da empresa para adquirir o dinheiro necessário para pagar o imposto, e isso seria prejudicial para a economia como um todo, o que realmente é um problema, como veremos mais adiante.

Os opositores aproveitaram a oportunidade para transformar o "estate tax" e seus similares na raiz de todos os problemas americanos. Tais tributos seriam imorais, pois puniriam somente aqueles que obtiveram sucesso na vida, e seriam cobrados no momento de maior fragilidade de uma pessoa, a morte.

Inclusive, tais tributos eram frequentemente representados por um agente do estado que aparecia para coletar o imposto de uma família que sofria pela perda de ente querido. Esse é um dos motivos pelo qual o "estate tax" e seus semelhantes são muito conhecidos nos Estados Unidos como "death taxes", em uma tentativa de rotulá-los como impostos incidentes sobre a morte, ao invés de impostos incidentes sobre as heranças³⁰.

As "death taxes", segundo os opositores, seriam ainda economicamente falhas, não só por destruir os negócios familiares, mas também por serem ineficazes, arrecadando valores muito baixos em relação ao total de receitas do governo federal. Por último, seriam também ilegais, por constituir bitributação, onerando todo o patrimônio do falecido que já teria sido sujeito à tributação em vida. Todos esses argumentos serão melhor analisados no terceiro capítulo deste trabalho.

Pesquisas feitas em 2000 apontaram que 77% da população acreditava que o "estate tax" recaia sobre todos os americanos, e que mais de um terço

²⁹ GRAETZ, Michael J.; SHAPIRO, Ian. **Death by a thousand cuts: the fight over taxing inherited wealth.**

Nova Jersey: Princeton University press, 2005. p. 1

³⁰ Id, p. 78

acreditava que teria de pagar o imposto³¹. Estamos falando de um período em que apenas 2% de todas as heranças eram tributadas. Ainda 85% dos Americanos concordaram que "inheritance taxes" eram formas extremas de tributação e que alíquotas de 55% eram injustas³².

Fato é que os republicanos alcançaram seu objetivo e conseguiram que a maioria do Congresso aprovasse o pacote de medidas fiscais prevendo a extinção do "estate tax" em 2010. Apesar de a própria legislação prever seu retorno, em 2011, aos níveis praticados em 2001, muitos tinham dúvidas se isso realmente iria acontecer devido ao caráter impopular adquirido³³.

No entanto, após longos debates no Congresso, e com a recente experiência da crise americana vivenciada em 2008, o presidente Barack Obama aprovou a "Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act", mais uma Lei de Alívio Fiscal, que estabeleceu o retorno do "estate tax" em 2011, com algumas modificações ao que estava anteriormente previsto.

Pela Lei de Alívio Fiscal de 2001, o "estate tax" retornaria com uma alíquota de 55% e uma faixa de isenção de \$ 1.000.000,00. Com a nova Lei aprovada por Obama, fixou-se a alíquota do imposto em 35% (a mais baixa desde 1931, excluindo o ano de 2010), e com uma faixa de isenção concernente ao "estate tax", "gift tax" e "GST Tax" de \$ 5.000.000,00, a mais alta da história, que ficou indexada à inflação, alcançando \$ 5.2000.000,00 em 2012.

Finalmente, em Janeiro de 2013 temos o "American Taxpayer Relief Act", uma nova Lei de Alívio Fiscal assinada por Barack Obama, que manteve o limite de isenção indexado à inflação e fixou o limite anual de doações em \$ 14.000,00. A alteração mais significativa, no entanto, foi a majoração da alíquota de 35% para 40% para os 3 impostos tratados. Essa é, enfim, a estrutura que se mantém até o presente momento, vejamos:

³¹ Id, p.6

³² Id, p. 39

³³ AHERN, William. **The federal estate tax: will it rise from the grave in 2011 or sooner?** Special Report - Tax Foundation, 2010. p. 1

Ano	Faixa de isenção (\$) - "estate tax"	Alíquota (%)
2011	5.000.000,00	35
2012	5.120.000,00	35
2013	5.250.000,00	40
2014	5.340.000,00	40
2015	5.430.000,00	40
2016	5.450.000,00	40
2017	5.490.000,00	40

1.1.4 Estrutura Atual da Tributação sobre Herança nos EUA

Após anos de controvérsias e diversas mudanças, o sistema norte-americano, em nível federal, exige, hoje, três tipos de tributo sobre a transferência de riqueza: o "estate tax", o "gift tax" e o "GST Tax". Para todos estes tributos, existe um limite único de isenção, atualizado anualmente pela inflação, que atualmente está em \$ 5.490.000,00. Após esse valor é que incidirá uma alíquota fixa de 40% sobre o excedente³⁴.

São contribuintes do "estate tax" todos os cidadãos americanos, todos os estrangeiros que residem permanentemente nos EUA, e todos os estrangeiros que não residem nos EUA, mas que, quando do seu falecimento, possuíam bens localizados nos EUA, considerados ativos americanos³⁵. Aos não residentes, no entanto, é aplicada uma faixa de isenção de apenas \$60.000,00³⁶.

Como vimos, o "estate tax" é um imposto sobre o direito de transmitir propriedade após a morte. No momento da morte, é contabilizado tudo o que se possui para chegar ao "gross estate", ou patrimônio bruto. Nele estão

³⁴ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 128

³⁵ MARTIN, Patrick W. **Os Estrangeiros e o Imposto Sucessório Americano (US Estate Tax)**. Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP, 2013. Disponível em: <<http://www.procopio.com/uploads/model/Block/4659/pdf/217/docs-1746416-v2-article-pwm-us-estate-tax-portuguese1-2725.pdf>> p.2

³⁶ EY Private Client Services Network. **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide, 2016**. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> p. 371

inclusos dinheiro, imóveis, seguros, "trusts", ações e quaisquer outros ativos que o *de cuius* possuir. Para a contabilização, é utilizado o "fair market value" dos ativos, o correspondente ao valor venal brasileiro, não importando o quanto foi pago, mas sim o valor de mercado atual.³⁷

Após obtermos o patrimônio bruto, é preciso observar uma série de deduções previstas no "Internal Revenue Code of 1986" para chegarmos ao "Taxable Estate", ou patrimônio tributável. Entre as principais deduções da base de cálculo estão: despesas funerárias, bens deixados para instituições de caridade, bens deixados para o cônjuge sobrevivente e, a partir de 2005, "inheritance and estate taxes" pagos aos Estados e ao Distrito de Columbia, como veremos a seguir.

Calculado o patrimônio tributável, o valor de todas as doações feitas em vida é adicionado ao montante total, respeitada a isenção de \$ 14.000,00 anuais. Sobre o valor que exceder a faixa de isenção, é aplicada a alíquota fixa de 40%³⁸.

Estima-se que, em 2017, apenas 0,2% das heranças e legados do país serão tributados³⁹, devido ao altíssimo limite de isenção praticado, um dos mais altos do mundo. Aliado a isso, temos a imposição de uma alíquota também elevada, apesar de ter sido reduzida ao longo dos anos. Fica evidenciado, desse modo, o caráter extrafiscal do tributo, que tem por propósito principal frear as largas concentrações de riqueza intergeracionais⁴⁰.

Até aqui, só analisamos os tributo no plano federal. Como citado anteriormente, o ordenamento jurídico norte-americano permite aos Estados-membros instituírem seus próprios regimes sobre a transferência de bens por ocasião da morte.

³⁷ Id, p 372

³⁸ Id, p. 377

³⁹ HUANG, Chye-Ching; DEBOT, Brandon. **Ten Facts You Should Know About the Federal Estate Tax**. Center on Budget and Policy Priorities. Acesso em: 18 Abril 2016.

⁴⁰ BIRD-POLLAN, Jennifer. **Death, taxes, and property rights: Nozick, libertarianism, and the estate tax**. Maine Law Review, v. 66. n. 1., 2013.

Na visão anglo-saxônica, existem dois modelos distintos de tributação da riqueza por ocasião da morte: o primeiro é o "estate tax" que estudamos até agora, recaindo sobre o patrimônio total do de cujus; o segundo é o "inheritance tax", incidindo sobre a parcela de riqueza recebida.

O "estate tax", como vimos, não reflete, propriamente, a tributação da riqueza herdada, já que não é pago pelo beneficiário da transmissão gratuita, não levando em conta, também, a fração da riqueza recebida. É um imposto, como vimos, incidente sobre o espólio, sendo graduado de acordo com a riqueza acumulada no decorrer de sua vida⁴¹.

Já o "inheritance tax", incidente sobre o acréscimo patrimonial aduzido pelo beneficiário de uma transferência gratuita em razão da morte, é mais justo na medida em que é graduado de acordo com a parcela de riqueza recebida por cada um dos beneficiários. Nos Estados Unidos, especificamente, as alíquotas podem variar, também, com o grau de parentesco do beneficiário. Até 2001, todos os Estados-membros possuíam pelo menos um destes dois modelos (alguns adotavam os dois).

Em 1924, foi criado o "federal credit", que consistia, basicamente, em uma divisão da arrecadação do "estate tax" em favor dos Estados-membros. Assim, cada dólar gasto com o "estate tax" estadual virava crédito a ser compensado no pagamento do imposto federal, até um limite estabelecido pela Lei. Isso permitia que os Estados-membros pudessem instituir seu "estate tax" sem onerar os residentes de sua região⁴².

Até 2001, todos os Estados-membros cobravam o "estate tax" a fim de aproveitar o crédito federal concedido. Destes, 38 Estados e o distrito de Columbia cobravam o imposto até o limite de crédito federal imposto pela Lei. Os demais 12 Estados impunham "estate tax" ou "inheritance tax" que poderiam ultrapassar o limite de crédito federal⁴³.

⁴¹ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 120

⁴² MICHAEL, Joel. **Survey of State Estate, Inheritance, and Gift Taxes**. House Research Department, St. Paul, MN, 2015. p.4

⁴³ Id. p.5

A grande mudança veio com o "Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001 (EGTRRA)", mesmo pacote de medidas fiscais que repeliu o "estate tax" para o ano de 2010, que também extinguiu o "federal credit" usado pelos Estados para mortes a partir de 2005. Com a nova sistemática, o valor do imposto pago a nível estadual não mais abate o valor a ser pago no âmbito federal. Agora o valor pago é usado como dedução na base de cálculo do "estate tax" federal, o que impede os Estados de cobrarem impostos sucessórios sem onerar adicionalmente os contribuintes⁴⁴.

Com a alteração, uma boa parte dos Estados que tinham seus impostos ligados diretamente ao "federal credit" deixaram seus impostos sucessórios "expirar" em 2005, pois, não havendo crédito federal, não havia imposto a ser recolhido. Alguns poucos Estados alteraram suas legislações a fim de manter os impostos vivos e não perder receita.

Atualmente, apenas 18 dos 50 Estados e o Distrito de Columbia impõem "estate tax" e/ou "inheritance tax" em complementação ao imposto federal. Destes, 12 Estados e o Distrito de Columbia cobram apenas o "estate tax", 4 cobram apenas o "inheritance tax" e 2 cobram ambos.

Em relação ao "estate tax" estadual, as faixas de isenção variam conforme cada Estado, indo de \$ 1.000.000,00 (Massachusetts) até o limite de isenção federal atual (Delaware, Hawaii e Maine). Sem o crédito federal, diversos Estados vêm progressivamente aumentando suas faixas de isenção. Minnesota já tem programado um aumento para 2018, enquanto New York e Maryland irão aumentar suas faixas de isenção em 2019. As alíquotas máximas variam de 12% a 20%, sendo que a grande maioria dos Estados ainda adota a alíquota máxima de 16% delimitada pelo extinto "federal credit". Tennessee foi o último Estado a extinguir seu "estate tax", em 2016⁴⁵.

Apenas 4 Estados cobram somente "inheritance tax": Iowa, Kentucky, Nebraska e Pennsylvania. As faixas de isenção variam, normalmente, de acordo com o grau de parentesco, sendo de apenas \$ 500,00 para bens deixados a parentes colaterais (Kentucky e New Jersey), até uma isenção

⁴⁴ Id, p.5

⁴⁵ Id, p.6

ilimitada para ascendentes e descendentes em linha reta (Kentucky e Iowa). As alíquotas também variam conforme o grau de parentesco, indo de 4,5% (Pennsylvania) até 18% (Nebraska). Nenhum dos Estados tributa bens deixados ao cônjuge sobrevivente⁴⁶.

⁴⁶ MICHAEL, Joel. **Estate and Inheritance Taxation: An overview of Taxes in the States**. House Research Department, Short Subjects, St. Paul, MN, 2016. p. 1

2. A TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS NO BRASIL

O sistema tributário brasileiro e a tributação sobre heranças tiveram início com a vinda de D. João VI para o Brasil e a consequente abertura dos portos ao comércio internacional, após a invasão de Portugal por Napoleão.

Dessa forma, em 1808, cria-se o imposto sobre importação para consumo; o imposto predial, denominado de décima urbana; e ordena-se que se mantenham os impostos sobre exportação já existentes. Em 1809, cria-se a décima de heranças e legados, que marca a introdução do imposto sucessório no país, bem como a sisa sobre bens de raiz e escravos, caracterizada como imposto sobre transmissão *inter vivos*.

A décima de heranças e legados foi introduzida pelo Alvará régio de 17.06.1809, assim regulada pelos §§8.º e 9.º:

§8.º Nenhuma quitação de herdeiro ou de legatário, por efeito de testamento, poderá ser aceita em Juízo, nem se poderá com ela haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente selada, pagando-se por este selo a décima da herança, ou legado, que efetivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros, ou legatários, descendentes ou ascendentes do testador .

§9.º Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes *ab intestato*; com a diferença, porém, que o herdeiro, que for parente do herdeiro *ab intestato* até o segundo grau inclusive, contado na forma do direito canônico, não poderá ser empossado na herança, sem que, tendo feito o inventário e constando por documento autêntico a quantia líquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver da mandar passar mandado de entrega, tendo feito pôr o selo e com ele pago a décima da herança, que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fora do segundo grau

O imposto, portanto, tinha as seguintes características: isenção total para parentes em linha reta (ascendentes ou descendentes); uma taxa única de 10% para os parentes colaterais até o 2º grau; e 20% para os demais parentes, em sucessões *ab intestato*⁴⁷. A transmissão em linha reta somente

⁴⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 27

passou a ser tributada em 1869, mediante o Decreto 4.355, de 17 de Abril, fixando uma alíquota de 1 a 10% para os herdeiros necessários⁴⁸.

Com a proclamação da República, em 1891, temos delimitada, na Constituição Federal, em seu art. 9º, a competência exclusiva dos Estados para imposição de impostos sobre a propriedade, como segue:

Art 9º É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;
3º) sobre transmissão de propriedade;
 4º) sobre indústrias e profissões. **(grifo nosso)**

Esta foi a primeira constituição republicana do Brasil, delimitando a competência exclusiva dos Estados para instituir impostos sobre a denominação genérica de "Imposto de transmissão e propriedade". Isso envolvia as transmissões de propriedade de bem móveis e imóveis, a título gratuito ou não, bem como a transmissão *causa mortis*.

A partir desse momento, esse imposto genérico sofreu diversas modificações até chegarmos ao estado atual do ITCMD, como passaremos a analisar.

2.1. Os Impostos sobre Transmissão nas Constituições Brasileiras

A Constituição de 1934, em seu art. 8.º manteve a competência privativa dos Estados-membros para a instituição do imposto sobre transmissão da propriedade, mas separou os impostos *causa mortis* e *inter vivos* (onerosos ou não), que anteriormente eram previstos em um único dispositivo constitucional.

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:
 I - decretar impostos sobre:
 a) propriedade territorial, exceto a urbana;
b) transmissão de propriedade *causa mortis* ;
c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* , inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
 d) consumo de combustíveis de motor de explosão; **(grifo nosso)**

⁴⁸ **Decreto nº 4.355, de 17 de Abril de 1869.** Dá Regulamento para a arrecadação do imposto de transmissão de propriedade. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4355-17-abril-1869-552944-publicacaooriginal-70560-pe.html>>

Além disso, solucionou os conflitos de competência que haviam surgido na Constituição anterior, principalmente com relação aos bens incorpóreos, que sofriam bitributação pelos Estados-membros, tendo em vista que a legislação da época apontava diversos critérios ambíguos.

Além disso, interessante notar que a primeira menção à ideia de progressividade nos impostos sobre patrimônio se deu no artigo 128 da Constituição Federal de 1934, estabelecendo que "Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado".

A Constituição Federal de 1937 não apresentou modificações significantes em relação aos impostos sobre transmissão de propriedade, sendo omissa, no entanto, quanto à progressividade criada pelo artigo 128 mencionado anteriormente. Da mesma forma, a Constituição Federal de 1946 também não alterou estruturalmente os impostos de transmissão.

A próxima modificação significativa se deu com a Emenda Constitucional nº 5 de 21.11.1961, que alterou a competência do imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* para os Municípios, mantendo a competência dos imposto sobre transmissão *causa mortis* aos Estados.

A maior alteração veio com a instituição da Reforma Tributária, implantada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que gerou profundas modificações no sistema tributário nacional, principalmente em relação aos impostos sobre transmissão da propriedade.

O imposto sucessório restou suprimido, sendo criado, na competência dos Estados-membros, um imposto único sobre a transmissão, onerosa ou não, inclusive por sucessão *causa mortis*, de bens imóveis por natureza e por acessão física.

Sendo assim, os impostos sobre transmissão de propriedade *causa mortis* e *inter vivos* foram fundidos em único imposto, de competência estadual, que passaria a tributar exclusivamente as transmissões de propriedade imobiliária, ficando excluídos os bens móveis, medida que foi alvo de severas críticas, tendo em vista a crescente importância da riqueza mobiliária.

As Constituições de 1967 e 1969 mantiveram a competência dos Estados-membros para a instituição do imposto único sobre a transmissão da propriedade, bem como a exclusão dos bens móveis, não possuindo alterações significativas.

Finalmente, com a Constituição de 1988, chegamos ao modelo atualmente adotado, que promoveu nova alteração nos impostos sobre transmissão de propriedade. Primeiramente, a transmissão de propriedade imobiliária onerosa teve sua competência delegada para os Municípios, sendo conhecida, hoje, como ITBI.

Já aos Estados-membros e ao Distrito Federal, foi mantida a competência sobre as transmissões de bens imóveis não onerosas, sendo estas as transmissões causa mortis e a título gratuito (doações), estendendo-a para abarcar também os bens imóveis. Sobre o assunto, a crítica de Misabel Derzi:

"A Constituição de 1988, mais igualitária que as anteriores, cedeu ao fato de que as grandes fortunas no Brasil e alhures são preponderantemente mobiliárias e não centradas em bens imóveis, razão pela qual pôs de lado o argumento de que a incidência do imposto pulverizaria o capital realizado em ações ou cotas, ou provocaria a desintegração de empresas. O receio não se justifica, pois o imposto sobre heranças e doações existente nos EUA ou nos países europeus, em regra, é amplo para colher não apenas os bens imóveis, como aqueles móveis, sem prejuízo de crescente tendência de cumulação do capital inerente ao sistema capitalista"

Podemos notar, então, que houve uma redução da competência dos Estados-membros, com a alteração de competência aos Municípios sobre as transmissões imobiliárias a título oneroso, com a devida compensação ao ampliar a competência estadual e distrital para tributação da transmissão de bens e direitos móveis a título gratuito *causa mortis* e *inter vivos*

2.2. O ITCMD

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, identificado por diferentes siglas em cada Estado (ITD, no RJ, SE e BA; ICD, em PE; IHD, em GO; ITCD, no DF, MS, MG, RS, PR e SC; ITCMD, em SP e PR), abrange não somente as transmissões gratuitas de quaisquer bens ou direitos realizadas por causa mortis, mas também as transmissões gratuitas feitas em vida (doações).

Fica clara a intenção do legislador constitucional de conceder tratamento tributário semelhante às duas situações, pois ambas as transmissões ocasionam um aumento, não oneroso, do patrimônio do beneficiário (herdeiros/legatários e donatários)⁴⁹.

Apesar de os dois institutos estarem interligados, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e o imposto sobre doações constituem diferentes formas de transmissão da propriedade, resultando, no entanto, no mesmo efeito prático. Dessa forma, a fim de delimitar o objeto do presente trabalho, darei foco maior nas transmissões *causa mortis*, não ignorando as doações, que serão analisadas sempre que necessário.

2.2.1. Conflitos entre a CFRB/88 e o CTN

A Constituição Federal estabelece em seu art. 155, I, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores. **(grifo nosso)**

⁴⁹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVs**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 327

Já o nosso Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.1966, reconhecidamente Lei Complementar material, disciplina, no Título III, Capítulo III, Seção III, arts. 35 a 42, os impostos incidentes sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.

Aqui surge a primeira controvérsia, tendo em vista que o Código Tributário Nacional foi editado durante a vigência da Constituição Federal de 1946, após as significativas modificações promovidas pela Emenda Constitucional de n.º 18/65. Destaca-se, assim, o imposto sobre transmissão *causa mortis*, que até então abrangia quaisquer bens e direitos, e que restringiu-se a transmissão de imóveis e direitos reais a eles relativos.

Dessa forma, se faz necessário verificar em que medida as normas do Código Tributário Nacional, que regem o imposto sobre a transmissão *causa mortis*, são compatíveis com a Constituição de 1988 e, portanto, se foram ou não recepcionadas por ela⁵⁰.

Passamos, então, a analisar o art. 35 do CTN, *in verbis*:

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.
Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Primeiramente, nota-se que as normas do referido artigo tratam somente sobre bens imóveis e os direitos relativos a estes, não fazendo menção ao bens móveis. É necessário, portanto, analisarmos este artigo por partes.

Quanto à competência para imposição do imposto sobre transmissão de bens imóveis e sobre os direitos relativos a estes, sob a ótica do novo ordenamento constitucional, o dispositivo não fere nenhum preceito constitucional, sendo por ele recepcionado.

⁵⁰ Imp PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1ª Edição. São Paulo: Editora Verbatim, 2009. p. 32

Importante notar que existem opiniões contrárias à recepção do referido artigo, tendo por exemplo Clayton Eduardo Prado que possui entendimento diverso⁵¹. Para ele, do modo como está redigido, o artigo restringiria a competência a competência constitucionalmente outorgada aos Estados, impedindo-os de instituir o imposto na sua integralidade, no caso, sobre bens móveis e direitos, em ofensa ao princípio federativo.

Ainda mais, aponta os problemas semânticos da redação, que aponta ser de competência dos Estados o imposto sobre transmissão, *a qualquer título*, de bens imóveis a eles relativos. O artigo estaria em claro conflito com o novo ordenamento constitucional, que conferiu a competência sobre a transmissão onerosa de bens imóveis aos Municípios. Por esses e outros motivos, defende o autor que tal artigo não poderia ser recepcionado pela atual Constituição.

Um novo problema surge ao analisarmos as transmissões de bens e direitos móveis. Nossa Constituição Federal, no art. 146, III, determina a necessidade de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. **(grifo nosso)**

Transcorridos quase 30 anos da promulgação de nossa Constituição, não foi editada, até o momento, Lei Complementar regulando o imposto sobre transmissão de bens móveis a título gratuito - *causa mortis* e doação. Surge então a questão se poderiam os Estados-membros e o Distrito Federal, na

⁵¹ Id, p.34

ausência de lei complementar, legislar sobre a matéria e instituir o referido imposto.

Esse questionamento foi solucionado pelo próprio legislador constitucional no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabelecendo, no art. 34 e §§ 3º, 4º e 5º:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

...

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§3º e § 4º.

Da leitura da Autorização constitucional transitória, podemos concluir que União, Estados-membros, Distrito Federal e os Municípios podem legislar na omissão do Congresso Nacional, editando as leis necessárias para a efetivação do sistema tributário nacional, o que é muito coerente, visto que os entes federativos não devem ter sua competência tolhida pela omissão do legislador complementar federal, podendo instituir, de forma plena, os tributos que lhes foram constitucionalmente outorgados.

Sendo assim, a resposta para o questionamento acima levantado é positiva e o fundamento está no próprio sistema constitucional tributário, ou seja, na outorga constitucional de competência impositiva, bem como nos princípios federativo e republicano⁵².

Essa matéria foi alvo de discussão no STF, no Recurso Extraordinário 236.931-8/SP, que, em julgamento de questão análoga, decidiu, da mesma maneira, pela legitimidade dos entes federativos para editar normas gerais para

⁵² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 55

instituição de novos impostos, com eficácia até lei complementar superveniente da União ainda não editada.

RECURSO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988. (AI 167777 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 04/03/1997, DJ 09-05-1997 PP-18134 EMENT VOL-01868-04 PP-00796)

Com fundamento nos dispositivos citados do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, Estados-membros e Distrito Federal editaram, cada um, Leis regulando a imposição do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos móveis.

2.2.2. Fato Gerador

Enquanto a competência é atribuída pela nossa Constituição Federal, o fato gerador do ITCMD é descrito nas leis estaduais, assim como na lei do Distrito Federal, que o institui.

A própria regra constitucional, no art. 155, I, da CF, já adianta o fato gerador do imposto ao mencionar a "transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos". Podemos definir, então, a hipótese legal de incidência do imposto como a transmissão (mudança de titularidade), ocorrida

através dos dois fatos jurídicos mencionados (*causa mortis* ou doação), sendo isso relativo a bens de qualquer natureza (móveis ou imóveis)⁵³.

Tratando especificamente dos fatos jurídicos selecionados como fatos geradores, temos que a morte determina o fim da pessoa natural (CC, art. 6º), gerando a abertura da sucessão. Significa dizer que a morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui, seja por força de lei aos herdeiros (legítima), seja por força de ato de última vontade aos do autor da herança aos legatários (via testamento)⁵⁴.

A formalização da transmissão de propriedade se dá com o inventário, onde o imposto devido é lançado pela autoridade competente e recolhido pelos beneficiados. Também no caso de morte presumida pela ausência, há inventário e recolhimento do imposto sobre transmissão *causa mortis*, conforme súmula 331 do STF:

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

Já a doação é contrato a título gratuito, definido no CC, art. 538, como aquele "em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita". Importante aqui definirmos suas diferenças para a transmissão *causa mortis*.

A doação tem natureza contratual, caracterizada pela liberalidade do doador, feita enquanto ainda vivo. Podemos perceber, assim, que os dois fatos jurídicos que ensejam a cobrança do ITCMD possuem natureza distinta, ocorrem em momentos diferentes, e por motivações diversas. Recebem, no entanto, tratamento jurídico semelhante, pois os dois fatos tem como consequência jurídica o acréscimo patrimonial, livre de contraprestação, por parte do beneficiado (herdeiro/legatário ou donatário).

⁵³ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVs**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.329

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 367

Ainda sobre a hipótese de incidência do ITCMD, O CTN, em seu art. 35, parágrafo único dispõe que "Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários", o que é replicado em diversas leis estaduais que regulam o referido imposto.

Importante ressaltar que, apesar do equívoco na expressão "tantos fatos geradores distintos", pois o fato gerador do imposto *causa mortis* é único e exclusivo, qual seja a morte do autor da herança, o que realmente quis se determinar com esta norma é que cada herdeiro ou legatário terá, sobre sua parte da herança, a obrigação de recolher o ITCM, sendo estes os sujeitos passivos do imposto.

Aliomar Baleeiro, inclusive, afirma que a lei complementar, através do referido parágrafo único, teria adotado a tendência de considerar o imposto como tributo de caráter direto e pessoal sobre o herdeiro, e não o imposto real sobre o monte ou espólio⁵⁵.

Esta é uma interpretação plenamente coerente do que refere o parágrafo único. Marciano Buffon, inclusive, defende que os impostos reais sempre devem ser considerados como pessoais, uma vez que, de certa forma, a amputação patrimonial sempre acaba sendo suportada por alguém⁵⁶.

Desta forma, o imposto incide sobre os quinhões e legados respectivos de cada herdeiro ou legatário, e não sobre o valor da herança bruta, como acontecia antigamente, o que vem a ser uma efetivação do princípio da capacidade econômica, essencial em nosso sistema tributário.

2.2.3. Base de Cálculo

⁵⁵ BALLEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização Mizaél Abreu Machado Diniz. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003. p. 154

⁵⁶ BUFFON, Marciano. **Trbutação no Brasil do Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 231

O CTN, em seu art. 38, estabelece que "A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direito transmitidos"

Entende-se por valor venal, o preço pelo qual o bem ou o direito tem sido alienado, em condições normais de livre concorrência. Dessa forma, cada Estado-membro acaba por avaliar o valor venal de seus imóveis de uma forma, sendo por seus próprios agentes, seja recorrendo ao valor venal apurado pelos Municípios ou pela União nos casos de imóvel urbano ou território rural, respectivamente.

O dispositivo, no entanto, tem sua aplicabilidade restrita aos bens imóveis. Como analisamos anteriormente, o código tributário foi editado na vigência da Constituição Federal de 1946, após as significativas modificações promovidas pela Emenda Constitucional de nº 18/65, e não disciplinou as transmissões de bens móveis.

Surge a questão se é possível uma interpretação extensiva do artigo, para aplicá-lo igualmente à transmissão de bens móveis. A resposta, no caso, é negativa. O art. 38 deve ser interpretado sistematicamente, em obediência aos comandos constitucionais e legais, e se estes eram limitativos, também a interpretação do referido artigo deverá ser⁵⁷.

Todavia, os Estados-membros e o Distrito Federal podem legislar sobre a matéria, editando as leis necessárias para a instituição do imposto, pelo que dispõem o art. 34 e §§ 3º, 4º e 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de nossa CFRB/88, como também já exposto.

2.2.4. Alíquotas

A Constituição Federal, em seu art. 155, inciso IV do §1º, estabelece que as alíquotas máximas dos impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação serão fixadas pelo Senado Federal.

⁵⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 63

Da mesma forma, o art. 39 do CTN, dispõe que "A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação". Este artigo, apesar de sua exorbitância na parte final ao mencionar a política nacional de habitação, foi recepcionado por nossa Constituição Federal⁵⁸.

Em 05/05/1992 foi editada a resolução nº 9 pelo Senado Federal, que estabeleceu a alíquota máxima de 8% sobre as transmissões de bens à título gratuito (*causa mortis* e *inter vivos*), sendo que vigora até o momento. Dessa forma, os Estados-membros e Distrito Federal, ao regularem o imposto sobre heranças e doações, não poderão fixar alíquotas superiores à 8%.

Já o artigo 2º da mesma resolução estabelece que "As alíquotas dos impostos, fixadas em Lei Estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal"

Tal artigo pretendeu estabelecer a progressividade da alíquota em relação ao imposto sobre herança, tendo como critério o acréscimo patrimonial recebido por cada herdeiro. Curioso perceber, no entanto, que, além de não fazer menção às doações, o artigo claramente extrapola o comando constitucional, pois este determina somente a fixação da alíquota máxima ao Senado Federal⁵⁹.

A crítica, no caso, não é sobre o estabelecimento da progressividade de alíquotas do imposto sobre herança. Sua implementação, inclusive, está de acordo com o princípio da capacidade contributiva e da igualdade. O problema é que o legislador constitucional não outorgou ao Senado Federal poderes que permitissem a fixação de alíquotas progressivas ao imposto sobre herança, motivo pelo qual o art. 2º da resolução 9 do Senado Federal está eivado de inconstitucionalidade.

⁵⁸ Id, p.63

⁵⁹ Id, p.65

Estudaremos melhor a progressividade de alíquotas do ITCMD em seguida ao analisarmos o caso do Rio Grande do Sul, que é de extrema importância na exemplificação de outros assuntos que serão tratados ao longo deste trabalho.

2.2.5. Sujeito ativo e passivo

O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. Dessa forma, de acordo com a competência prevista em nossa Constituição Federal, temos que são os Estados-membros e o Distrito Federal os sujeitos ativos da relação tributária, nada impedindo, no entanto, a atribuição legal da exigência para outra pessoa.

O texto constitucional não explicita quem seriam os sujeitos passivos da obrigação tributária, mas é fácil perceber que as pessoa diretamente conectadas com o fato tributável, qual seja, a transmissão *causa mortis*, são os herdeiros ou legatários, sendo estes os destinatários da carga tributária⁶⁰.

2.3. Progressividade de Alíquotas e o Caso do Rio Grande do Sul

No exercício da competência atribuída aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para a edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988, o Estado do Rio Grande do Sul, através da Lei 8.821, de 27 de janeiro de 1989, institui a cobrança de ITCM (ITCD no estado), estabelecendo em seu art. 18 a progressividade de alíquotas, como segue:

“Art. 18 - Na transmissão "causa mortis" por sucessão legítima, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles

⁶⁰ Id, p. 86

relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

I - 1% (um por cento), caso a soma dos valores venais não seja superior a 14.012 UPF-RS;

II - 2% (dois por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 14.012 UPF-RS e não exceda a 17.515 UPF-RS;

III - 3% (três por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 17.515 UPF-RS e não exceda a 21.018 UPF-RS;

IV - 4% (quatro por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 21.018 UPF-RS e não exceda a 22.769 UPF-RS;

V - 5% (cinco por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 22.769 UPF-RS e não exceda a 24.521 UPF-RS;

VI - 6% (seis por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 24.521 UPF-RS e não exceda a 26.272 UPF-RS;

VII - 7% (sete por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 26.272 UPF-RS e não exceda a 28.024 UPF-RS;

VIII - 8% (oito por cento), caso a soma dos valores venais exceda a 28.024 UPF-RS.

Parágrafo único - Para efeitos do disposto neste artigo:

a) excetuam-se da soma dos valores venais a que se refere o "caput" deste artigo aqueles relativos aos bens relacionados no inciso VIII do art. 7.º;

b) toma-se o valor da UPF-RS vigente na data da avaliação;

c) vetado.

Art. 19 - Nas transmissões não referidas no artigo anterior, a alíquota é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

I - 3% (três por cento), caso a soma dos valores venais não seja superior a 21.018 UPF-RS;

II - 4% (quatro por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 21.018 UPF-RS e não exceda a 22.769 UPF-RS;

III - 5% (cinco por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 22.769 UPF-RS e não exceda a 24.521 UPF-RS;

IV - 6% (seis por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 24.521 UPF-RS e não exceda a 26.272 UPF-RS;

V - 7% (sete por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 26.272 UPF-RS e não exceda a 28.024 UPF-RS;

VI - 8% (oito por cento), caso a soma dos valores venais exceda a 28.024 UPF-RS.

Parágrafo único - Para efeitos do disposto neste artigo:

a) incluem-se na soma dos valores venais a que se refere o "caput" deste artigo aqueles relativos aos bens, títulos, créditos e direitos nele referidos, objetos de doação anterior entre os mesmos doador e donatário;

b) excetuam-se da soma dos valores venais a que se refere o "caput" deste artigo aqueles relativos aos bens relacionados no inciso VIII do art. 7.º;

c) toma-se o valor da UPF-RS vigente na data da avaliação."

Esta lei foi editada anteriormente à Resolução do Senado Federal que fixou a alíquota máxima relativa ao ITCM, e previu a progressividade das alíquotas de acordo com o quinhão de cada herdeiro. Presume-se, então, que

a lei estadual teve como fundamento, para o estabelecimento de alíquotas progressivas, o § 1º do art. 145 da CF/88, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º 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. (grifo nosso)

Assim, também, entenderam os desembargadores do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ao julgarem, em Abril de 2006, o incidente de inconstitucionalidade nº 70013242508, que foi acolhido por maioria dos votos, vencidos o relator e a revisora, julgando procedente o pedido a fim de declarar a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas instituída pela lei Estadual nº 8.821/89 do Estado do Rio Grande do Sul.

O fundamento vencedor, no caso, de autoria do Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, foi o de que nos impostos pessoais, o fato gerador constitui uma manifestação direta e objetiva da capacidade contributiva, enquanto nos impostos reais se considera o fato tributável de maneira isolada, não havendo condições pessoais do contribuinte expressas no fato gerador. De outra forma, o fato gerador dos impostos reais não expressaria um dado objetivo de mensuração e expressão direta da capacidade de contribuir do sujeito passivo, demonstrando apenas um indício de capacidade contributiva.

Dessa forma, acordou-se que a progressividade tributária nos termos do § 1º do art. 145 da CF/88, somente é possível tratando-se de impostos pessoais, não permitindo a progressividade em relação aos impostos reais. Esse último argumento, inclusive, foi sustentado de acordo com a posição do STF, que até então havia declarado a inconstitucionalidade da progressividade

fiscal de alíquotas sobre impostos reais, como IPTU e ITBI, de acordo com as súmulas 668⁶¹ e 656⁶², respectivamente.

No entanto, ao apreciar a questão em debate, em decorrência do Recurso Extraordinário de nº 562.045 interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, o STF modificou o entendimento que vinha aplicando até o momento e reconheceu, em 2013, a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva, através da progressividade das alíquotas, na cobrança do ITCM.

O Ministro Eros Grau em seu voto dando provimento ao recurso, interpretando o § 1º do art. 145 da CF/88, defendeu a tese de que é plenamente possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD. Isso porque, em sua visão, todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, sendo irrelevante a sua classificação como de caráter pessoal ou real para o caso.

Já a Ministra Ellen Gracie, em voto que destaco por guardar estreita relação com este trabalho, deu, também, provimento ao recurso. Seus argumentos no entanto, diferem dos expostos pelo Ministro Eros Grau, indo de encontro à opinião que será redigida posteriormente.

Primeiramente, a douta Ministra faz uma diferenciação do Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação em relação aos demais tributos reais que já foram alvo de decisão sobre a progressividade de alíquotas pelo STF.

Em seu voto, defende que o ITCMD, por seu fato gerador ser a transmissão a título gratuito de propriedade, sempre irá implica em acréscimo patrimonial do beneficiário. Dessa forma, o imposto permite muito mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva do contribuinte, resultando, apenas, em uma redução do acréscimo patrimonial líquido a que terá direito o beneficiado.

⁶¹ Súmula 668 "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana."

⁶² Súmula 656 "É 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."

Assim, comparando o referido imposto com o ITBI, que também incide sobre a transmissão de propriedade, mas restrito aos bens imóveis e de forma onerosa, temos uma situação bastante diferente. Assim distinguiu, a excelentíssima ministra, os dois impostos que não raramente são classificados da mesma forma por terem a mesma origem⁶³:

"No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou à prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas.

Já na aquisição a título gratuito, há sempre efetivo acréscimo patrimonial, mediante transferência sem contrapartida.

O ITCMD, portanto, distingue-se do ITBI. Não se trata sequer de um típico imposto real, porquanto o próprio fato gerador revela inequívoca capacidade contributiva dele decorrente. Nessa medida e considerando a subjetivação que admite, pode-se mesmo considerar que, na classificação entre impostos reais e pessoais, o ITCMD penderia mais para esta categoria."

Feita a diferenciação, a ministra defendeu a tributação progressiva do imposto sobre transmissão *causa mortis*, demonstrando ser este o sistema usado na Espanha e em outros países europeus desenvolvidos, tema este que será abordado no próximo capítulo deste trabalho.

a discussão sobre a progressividade de alíquotas do ITCMD poderia, muito bem, render um Trabalho de Conclusão a parte. Não irei me aprofundar nos argumentos de cada um dos votos proferidos por cada um dos excelentíssimos ministros. Após o relato dos principais fundamentos dos votos vencedores, deixo minha opinião de que acertada a decisão da suprema corte constitucional.

Alinhado ao voto da Ministra Ellen Gracie, tenho a opinião de que o imposto sobre transmissão *causa mortis* tem características muito mais pessoais do que reais, visto que incide sobre o acréscimo patrimonial auferido

⁶³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no **Recurso Extraordinário 562.045/RS**. Relator: Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> p. 68.

por cada um dos herdeiros/legatários. Dessa forma, se não aplicada a capacidade contributiva ao imposto com uma consequente tributação progressiva, haverá certamente injustiça em sua cobrança.

Enfim, o recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul foi provido por maioria de votos, sendo declarada a constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD, porém teve seu trânsito em julgado, dando ganho de causa ao Estado, somente em 09/12/2013.

Neste meio tempo entre a decisão do TJRS, declarando a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas, e o trânsito em julgado da decisão do STF declarando sua constitucionalidade, o Estado do Rio Grande do Sul foi obrigado a aplicar a alíquota mínima fixada em sua lei, no caso 1%, nos processos de inventário cujos óbitos haviam ocorrido a partir de 1989, caso a parte passiva da obrigação tributária alegasse a inconstitucionalidade da tributação progressiva⁶⁴.

Esta situação, que certamente vinha causando prejuízo às receitas do Estado, levou à promulgação da Lei Estadual nº 13.337, em 30/12/2009, dando nova redação ao artigo 18 da Lei nº 8.821/89, mantendo a faixa de isenção já existente, porém fixando alíquota única de 4% para todas as transmissões *causa mortis*.

Com a mudança legislativa, todos os fatos geradores a partir de 2010 passaram a receber tratamento igual, incidindo a alíquota de 4% sobre as transmissões *causa mortis*. A Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, inclusive, registrou aumento de 487% na arrecadação do ITCMD em comparação com o primeiro semestre de 2009⁶⁵, tendo em vista que as pendências judiciais obrigavam o Estado a cobrar uma alíquota real de 1% sobre as transmissões.

⁶⁴ T LAGEMANN, Eugenio; STEIN, Natália Branco. **A tributação das heranças no RS: fonte de receita ou justiça social?** In: Maria Lucrecia Calandro; Alessandro Donadio Miebach; Augusto Mussi Alvim. (Org.). Inovação, sustentabilidade e desenvolvimento no RS. 1ª ed. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística, 2017, v. , p. 14

⁶⁵ Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. **Alteração em imposto sobre doações e herança resulta em aumento de 487% na arrecadação.** 2010. Disponível em: < <https://sefaz-rs.jusbrasil.com.br/noticias/2310483/alteracao-em-imposto-sobre-doacoes-e-heranca-resulta-em-aumento-de-487-na-arrecadacao> > Acesso em: 18 Abril 2017.

Importante notar, no entanto, que os maiores prejudicados com a alteração legislativa foram aqueles que possuem menor capacidade contributiva, pois a parcela da população com menor capacidade econômica passou a arcar com o ônus da desoneração fiscal que beneficiou aqueles com maior capacidade de contribuir⁶⁶. Vejamos uma comparação entre as duas situações:

Antes de 2010		Depois de 2010	
Alíquotas	Valor do quinhão (UPF-RS)	Alíquotas	Valor do quinhão (UPF-RS)
Isento	Até R\$ 121.106,76	Isento	Até 10.509
1%	De 10.509 até 14.012	4%	Acima de 10.509
2%	De 14.012 até 17.515		
3%	De 17.515 até 21.018		
4%	De 21.018 até 22.769		
5%	De 22.769 até 24.521		
6%	De 24.521 até 26.272		
7%	De 22.272 até 28.024		
8%	Acima de 28.024		

Conforme a tabela acima, podemos perceber que, a partir de 2010, mantida a faixa de isenção, todos os contribuintes que receberam quinhões com valores venais entre R\$ 121.106,76 e R\$ 242.213,53 sofreram um aumento de carga tributária. Por outro lado, todos os contribuintes que receberam quinhões com valores venais acima de R\$ 262.392,23 sofreram uma desoneração fiscal⁶⁷. Este exemplo, apesar de ainda estarmos tratando de alíquotas bem baixas, serve para demonstrar que a tributação progressiva é essencial para consumir o princípio da capacidade contributiva nas transmissões *causa mortis*.

Mais recentemente, a legislação do ITCMD foi novamente alterada com a edição da Lei nº 14.741, de 24 de setembro de 2015, que aparece em um momento de crise, com o claro objetivo de aumentar a receita do Estado, obtendo êxito nesse quesito. A nova lei restabeleceu a progressividade de alíquotas, mas de forma onerosa a todos os contribuintes.

⁶⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação no Brasil do Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 237

⁶⁷ Valores obtidos de acordo com o valor da UPF-RS no ano de 2010

Com a nova sistemática, a faixa de isenção, que anteriormente era de 10.509 UPFs-RS foi reduzida drasticamente para 2.000 UPFs- RS e quinhões entre 2.000 e 10.000 UPFs-RS, antes isentos de tributação, foram submetidos a uma alíquota de 3%. Já quanto aos quinhões com valores superiores a 10.509 UPFs-RS que eram todos igualmente tributados a uma alíquota de 4%, passaram a suportar uma tributação progressiva, chegando a 6% para quinhões acima de 50.000 UPFs-RS.

Antes de 2016		Depois de 2016	
Alíquotas	Valor do quinhão (UPF-RS)	Alíquotas	Valor do quinhão (UPF-RS)
Isento	Até 10.509	Isento	Até 2.000
4%	Acima de 10.509	3%	De 2.000 até 10.000
		4%	De 10.000 até 30.000
		5%	De 30.000 até 50.000
		6%	Acima de 50.000

Dessa forma, motivado pela decisão favorável do STF quanto à progressividade de alíquotas do ITCM em 2013, e tendo em vista a crise que atravessa o Estado do Rio Grande do Sul, todos os fatos geradores a partir de 1º de Janeiro de 2016 passaram a ser tributados de forma mais onerosa com o objetivo de aumentar a receita do Estado.

Ano	Receita em R\$ (bilhões)	Percentual da Receita Tributária
2008	69,3	0,42
2009	82,9	0,48
2010	247,0	1,18
2011	234,6	1,06
2012	225,4	0,93
2013	351,5	1,28
2014	321,4	1,08
2015	619,6	1,99

Curiosamente, como podemos ver acima, o período de maior arrecadação do ITCMD no Estado foi relativo ao exercício anterior às mudanças legislativas do imposto, o ano de 2015. Tributaristas atribuem o fato à expectativa de aumento das alíquotas pelos contribuintes, que os levaram a

realizar um planejamento sucessório com a partilha do patrimônio ainda em vida⁶⁸.

É possível perceber pelos dados que a participação do ITCMD na receita tributária vem aumentando ao longo dos anos, motivado pelas alterações legislativas, alcançando expressivos 1,99% no ano de 2015. Resta saber se o aumento nas alíquotas do imposto vai efetivamente gerar um aumento de receita como esperado, ou se os números mostrarão uma realidade diferente.

Fato é que o ITCMD vem tendo participação cada vez mais significativa na receita tributária do Estado, ainda que as alíquotas praticadas no Estado não cheguem ao teto fixado pelo Senado Federal de 8% (que defendo, ainda seria uma alíquota baixa). Isso mostra que o imposto sobre heranças e doações tem sim, um potencial de arrecadação expressivo, contrariando alguns argumentos contrários a sua instituição, como veremos no próximo capítulo.

No entanto, ainda hoje o ITCMD é o segundo imposto que menos arrecada no país. Atualmente, apesar da alíquota máxima ficada pelo Senado Federal estar em 8%, a média nacional praticada está em 3,86%. Enfim, é impossível argumentar que o ITCMD cumpre a função extrafiscal de tributação sobre heranças, com as faixas de isenção e alíquotas praticadas no país, sendo usado, como podemos perceber do caso narrado, apenas para complementar a receita dos Estados.

⁶⁸ FREITAS, Antonio Albano. **Imposto sobre heranças e doações: o caso do Rio Grande do Sul**. Fundação de Economia e Estatística, 2016. Disponível em: <<http://carta.fee.tche.br/article/imposto-sobre-herancas-e-doacoes-o-caso-do-rio-grande-do-sul/>>

3. JUSTIFICATIVAS PARA A TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS

O imposto sobre a heranças e doações na maioria dos países desenvolvidos, além da função fiscal presente em todos os tributos, tem a essencial função, como vimos, de reduzir o acúmulo intergeracional excessivo de riqueza. Resta saber, então, quais as justificativas para a imposição de tal tributo. Vamos analisar por partes os principais argumentos, favoráveis e contrários à cobrança do imposto, tendo por base todo o debate já estabelecido nos Estados Unidos e fazendo uma comparação com o sistema brasileiro.

De forma bastante genérica, podemos dizer que, nos Estados Unidos, a oposição aos impostos sucessórios tem como centro o partido republicano, e que a maioria de seu apoio está concentrado no partido democrata. Assim podemos notar com a postura do candidato republicano e atual presidente americano, Donald J. Trump, que desde 2011 defende uma diminuição dos impostos e se elegeu, em 2016, apresentando em sua campanha eleitoral um plano de reforma tributária que promete acabar com a "death tax"⁶⁹.

Por outro lado, a candidata democrata Hillary Clinton defendeu o retorno do "estate tax" aos níveis aplicados em 2009, o que hoje resultaria em um aumento da carga tributária⁷⁰. Ainda, O senador democrata Bernie Sanders, nas eleições primárias, defendeu um aumento na alíquota do "estate tax" de 40% para 65%.

Isso se dá, em parte, pela visão político-filosófica de mundo que cada um destes partidos representa. Os dois lados apresentam como ponto inicial as liberdades individuais. Para ambos, a liberdade de um indivíduo não é um objetivo, mas uma limitação que se impõe na busca de outros objetivos por

⁶⁹ TRUMP, Donald J. **Tax Reform That will Make America Great Again**. Disponível em: <<https://assets.donaldjtrump.com/trump-tax-reform.pdf>>

⁷⁰ POMERLEAU, Kyle. **Details and Analysis of Hilary Clinton's Tax Proposals**. Tax Foundation, 2016. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/details-and-analysis-hillary-clinton-s-tax-proposals>>

parte do poder estatal. Assim, os indivíduos conservam um certo grau de soberania, mesmo quando são membros de uma sociedade coletiva⁷¹.

A discussão que se impõe é até que ponto vão essas liberdades. Para os liberais-igualitários, corrente com expoente em John Rawls que se assemelha mais aos ideais democratas, não haveria problema em instituir um imposto com o fim principal de frear o acúmulo excessivo de riquezas, pois certas formas de arbítrio individual fazem parte da essência do ser, mas a liberdade econômica total não seria uma delas⁷².

Já para a corrente libertária, com expoente em Robert Nozick, mais similar com a visão republicana de mundo, a intervenção estatal na liberdade econômica através da tributação só é justificada por motivos gravíssimos, não sendo admitida no para os fins de, por exemplo, promover o bem-estar geral ou assegurar a igualdade de oportunidades⁷³.

Alguns autores, no entanto, tentam demonstrar que a tributação sobre heranças é coerente com a maioria das correntes filosóficas contemporâneas de maior influência, incluindo as duas citadas acima. Para isso, precisamos entender um pouco melhor o que cada uma delas preceitua.

3.1. Do Ponto de Vista Moral

Começando pelo liberalismo igualitário ou político, em sua grande maioria articulado por John Rawls, defende sistemas políticos que garantem igualdade de oportunidades, enquanto não necessariamente buscam por igualdade de renda⁷⁴. Diversos autores defendem que

Assim como em outras correntes liberais, como vimos, a liberdade assume posição de destaque. Um dos argumentos centrais do liberalismo

⁷¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 86

⁷² Id, p. 88

⁷³ Id, p. 87

⁷⁴ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4ª Edição, São Paulo: Martins Fontes, 2016.

Rawlsiano é a inviolabilidade de certas liberdades humanas em uma sociedade justa face à implementação de ações supostamente voltadas para a maximização da felicidade ou bem-estar geral, se opondo ao utilitarismo⁷⁵.

Porém, a sua teoria não se exaure com o reconhecimento de liberdades fundamentais iguais a todos os indivíduos. Reconhecido esse pilar necessário para uma sociedade justa, Rawls passa a desenvolver a seu próximo argumento, defendendo a atuação estatal positiva para lidar com as desigualdades de riqueza produzidas pelo mercado, sempre buscando criar uma sociedade com maior igualdade de oportunidades, e esse é o traço mais marcante de sua teoria.

De acordo com seu pensamento, as vantagens materiais decorrentes das atividades desempenhadas no livre mercado não podem ser atribuídas, em caráter exclusivo, ao mérito, esforço, ou talento individual. A distribuição de riqueza em uma sociedade seria, na verdade, altamente influenciada por fatores que escapam a qualquer tipo de controle ou escolha dos indivíduos⁷⁶.

É introduzida, assim, a ideia de "loteria natural", onde do ponto de vista moral, ninguém mereceria a sorte ou azar na distribuição dos talentos naturais por ocasião do nascimento, que irão influenciar no exercício de atividades mais ou menos lucrativas em todo seu futuro. Em suas palavras, afirma que "ninguém merece sua maior capacidade natural nem um ponto de partida mais favorável na sociedade"⁷⁷.

As desigualdades de renda e riqueza produzidas na sociedade não podem ser consideradas, assim, uma consequência natural do mérito ou esforço de cada indivíduo, tendo em vista que as características mais valorizadas na sociedade decorrem de uma distribuição inicial de talentos puramente arbitrária sob o ponto de vista moral.

Da mesma forma, os resultados produzidos pelo mercado também seria altamente influenciados por desigualdades de natureza social. Assim, nenhum indivíduo possui responsabilidade ou mérito pessoal por nascer em uma família

⁷⁵ Id, p.4

⁷⁶ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 29

⁷⁷ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4ª Edição, São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 121

com alta concentração de riqueza. Da mesma forma, um indivíduo não escolhe nascer em uma família extremamente pobre, desprovida de recursos. A posição inicial na sociedade é, também, arbitrária do ponto de vista moral, tendo grande influência no futuro de uma pessoa⁷⁸.

Estabelecido que as vantagens aduzidas ao longo da vida são em grande parte resultante de situações arbitrárias, é essencial que as instituições da sociedade atuem na distribuição da renda e riqueza e da riqueza produzidas socialmente a fim de proporcionar resultados mais justos.

Importante esclarecer que Rawls não propõe o nivelamento da riqueza ou a eliminação das diferenças em sociedade, pois estas são inevitáveis e até mesmo benéficas em um modelo saudável. O que se propõe é o emprego dessas desigualdades em benefício dos menos favorecidos⁷⁹.

O seu conceito de justiça, então, estaria no modo como a estrutura básica de uma sociedade lida com os resultados produzidos por tais fatores. A justiça não está atrelada ao fato de nascer em uma família mais rica ou mais pobre ou possuir maior ou menor inteligência, mas sim às consequências desses fatos⁸⁰. Assim, é necessário um arranjo social que não beneficie mais ainda aqueles indivíduos já inicialmente em uma posição vantajosa.

Desse modo, as instituições de uma sociedade justa deveriam fornecer as condições necessárias para que indivíduos com aptidões semelhantes pudessem ter acesso equitativo a cargos e posições na sociedade. Isso significa assegurar oportunidades semelhantes de cultura e educação, com a manutenção de cargos e posições acessíveis a todos, com o intuito de criar um campo de disputa menos desigual.

Rawls, no entanto, reconhece a inviabilidade prática de se obter materialmente uma igualdade plena de oportunidades devido aos fatores já demonstrados⁸¹. Por este motivo, o filósofo impõe também um princípio de

⁷⁸ Id, p. 87

⁷⁹ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p.30

⁸⁰ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4ª Edição, São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 89

⁸¹ Id, p. 89

justiça redistributiva a fim de amenizar a arbitrariedade dos resultados produzidos pelo mercado.

Em sua obra, o autor não sugere a estruturação de um modelo tributário específico a ser adotado em uma sociedade, por acreditar que essa é uma questão de julgamento político⁸². Em uma sociedade regida por seus princípios, no entanto, o cidadão tem plena consciência de que os resultados obtidos no setor econômico estarão sujeitos a tributos de viés redistributivo.

Percebe-se de um resumo rápido da teoria de Rawls, que o imposto sobre herança, tributo com caráter extrafiscal e de viés redistributivo, é plenamente compatível com a sua teoria, na medida em que ameniza as disparidades causadas por posições iniciais arbitrárias na sociedade e ao mesmo tempo arrecada recursos necessários na busca por uma maior igualdade de oportunidades por parte das instituições estatais.

Vejamos então no que se opõe a teoria libertária. O libertarianismo, em geral, tende a colocar a liberdade acima de qualquer outro objetivo político e avalia os sistemas políticos de acordo com a proteção ou violação das liberdades individuais. Primeiramente, Milton Friedman e, mais recentemente, Robert Nozick são dois expoentes dessa corrente filosófica que defende uma tributação limitada por parte do Estado.

Especificamente falando em direitos de propriedade, Nozick, em sua obra, identifica três fases e três formas de justiça em relação aos direitos de propriedade: a justiça na aquisição, a justiça na manutenção e a justiça na transferência.

A primeira e mais importante fase, justiça na aquisição da propriedade, é onde Nozick identifica a justiça moral na criação do direito sobre um bem. É com a aquisição que se cria a base moral que justificaria todas as relações subsequentes. A forma como a propriedade foi adquirida tem, então, papel fundamental em sua teoria.

⁸² Id, p. 347

Dessa forma, Nozick defende que "o que for criado a partir de uma situação justa e de forma justa, é, em si, justo"⁸³. Assim, uma propriedade adquirida originalmente de forma justa produziria os efeitos e direitos subsequentes de sua teoria.

Assim que a propriedade é adquirida, presumindo-se a aquisição justa, o direito sobre ela se torna absoluto e inviolável sendo imoral qualquer violação ou restrição sobre esses direitos. Da mesma forma, o proprietário possuiria também direito de dispor da propriedade como bem entender, incluindo o direito de transferir seus bens como desejar, sem restrições impostas pelo governo ou por terceiros, sendo por uma transferência onerosa ou não.

No campo da tributação, todo tributo imposto pelo governo deveria possuir consentimento, expresso ou tácito, do cidadão para que seja cobrado. A maioria da corrente aceita que a tributação como um pagamentos pelos serviços recebidos do governo é uma forma legítima de cobrança, como se fosse uma troca de mercado, havendo, nesse caso, a aceitação tácita por parte do contribuinte. Existe aqui uma discussão sobre quais serviços deveriam ser prestados pelo governo que justificassem a tributação. Milton Friedman, por exemplo, defende que os objetivos principais de um governo seriam: manter a lei e a ordem, assegurar os contratos privados e manter um mercado competitivo⁸⁴.

De acordo com esse entendimento, uma tributação sobre herança só seria justificável do ponto de vista moral se o montante total a pagar em impostos representasse um cálculo total dos benefícios recebidos pelo governo durante a vida do *de cujus*⁸⁵. É fácil perceber que este modelo de tributação sobre herança é materialmente impraticável. O modelo atual de tributação nos Estados Unidos seria então imoral, pois violaria o princípio de apenas tomar do contribuinte aquilo com o que consente, não servindo o sistema tributário como forma de impor um sistema de redistribuição da riqueza.

⁸³ NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. São Paulo: Editora WMF Martins Montes, 2011. p. 151

⁸⁴ FRIEDMAN, Milton. **Capitalism and freedom**. Chicago: The University of Chicago Press, 1982. p. 10

⁸⁵ BIRD-POLLAN, Jennifer. **Death, taxes, and property rights: Nozick, libertarianism, and the estate tax**. *Maine Law Review*, v. 66. n. 1., 2013. p. 17

Alguns autores defendem que a tributação sobre herança, na verdade, não representaria nenhuma violação moral a esta teoria, visto que o contribuinte de fato do imposto está morto. Dessa forma, os direitos sobre a propriedade do indivíduo se encerrariam com a morte, incluído o direito de transferência da propriedade e a execução da vontade manifestada em vida (testamento, por exemplo) só é viabilizada pelas normas de nosso ordenamento jurídico, pois não existe sujeito detentor de direitos para assegurá-la⁸⁶.

Se analisarmos todo o contexto, podemos realmente considerar que os impostos sobre a herança não apresentariam uma violação moral dos direitos sobre a propriedade na visão libertária. Os impostos sobre doações, no entanto, sim, pois, como vimos, os direitos de transferência inerentes à propriedade permitiriam que seu proprietário dispusesse dela como bem entendesse em vida⁸⁷. Como irei defender posteriormente, um imposto sobre herança desacompanhado de um imposto sobre doações perde o seu sentido, pois deixa de alcançar o seu objetivo primário.

Apesar de toda a discussão moral em torno de sua compatibilidade ou não com a visão libertária, o próprio Nozick veio a reconhecer, posteriormente, a possibilidade de instituição de tributos sobre a herança. Sua justificativa é o que o fator tempo determinaria a perda do vínculo entre o verdadeiro responsável pela aquisição da propriedade e as gerações seguintes⁸⁸.

Concluindo então que a tributação sobre a herança seria compatível tanto com a visão liberal como com a corrente libertária (apesar de o imposto sobre doações não ser), o debate quanto à moralidade do "estate tax" ainda é muito acalorado nos Estados Unidos, principalmente com todas as mudanças recentes que vem sofrendo.

Qual seria, então, a concepção de justiça adotada no Brasil? Para respondermos a essa pergunta, é preciso procurar a resposta em nossa

⁸⁶ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 109

⁸⁷ BIRD-POLLAN, Jennifer. **Death, taxes, and property rights: Nozick, libertarianism, and the estate tax**. *Maine Law Review*, v. 66. n. 1., 2013. p. 27

⁸⁸ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 110

Constituição Federal, que estabelece os objetivos fundamentais de nossa República Federativa em seu art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. **(grifo nosso)**

Percebe-se que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e da marginalização com a diminuição das desigualdades sociais e regionais estão consagradas em "normas constitucionais impositivas", que prescrevem deveres e obrigações concretas ao Poder Público.

Os objetivos fundamentais descritos em nossa Constituição Federal, consubstanciam programas e diretrizes para a atuação futura do Estado, vinculando juridicamente as ações e políticas públicas estabelecidas. Sendo assim, tais normas não podem ser ignoradas na atuação estatal, sob pena de desrespeito à Constituição.

Aliado a isso, temos elencados no art. 6º da Constituição Federal uma série de direitos sociais que buscam a preservação do bem-estar na sociedade e que demandam a atuação positiva do Estado a fim de fornecer os serviços básicos e necessários de uma sociedade:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Ao lado das direitos e garantias de caráter social, o texto constitucional prevê a existência e proteção de uma série de garantias individuais em seu art. 5º, típicos de uma sociedade liberal. Entre elas estão a liberdade de expressão, a liberdade de crença, o direito à propriedade privada e até mesmo o direito à herança.

O pensamento liberal também está presente nas normas constitucionais que regulam a ordem econômica, sendo esta fundada na valorização de trabalho humano e na livre iniciativa (art. 170) e restringindo a interferência estatal na economia, reservando a este o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174), e prevendo hipóteses excepcionais em que é permitida a exploração direta da atividade econômica pelo Poder Público (art. 173). No entanto, até mesmo a ordem econômica está permeada de traços sociais, como a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca pelo pleno emprego (art. 170).

Sendo assim, é possível concluir que a Constituição Federal de 1988 visa a atingir um Estado de viés liberal-igualitário, fundado em uma economia de livre-mercado com a proteção das liberdades individuais, mas com efetivos compromissos sociais no fornecimento de serviços essenciais a todos que visam uma maior igualdade de oportunidades e uma menor desigualdade social.

Em uma sociedade como a nossa estruturada, o modelo de sistema tributário adotado assume essencial importância na busca pelos preceitos de justiça estabelecidos no texto constitucional, visto que o Estado não exerce, de forma predominante, a exploração direta da atividade econômica, cabendo aos tributos o financiamento das políticas públicas necessárias.

Assim, a via tributária, com a exploração da função redistributiva de alguns impostos, como é o caso da tributação sobre heranças e doações, é uma alternativa viável para a realização dos objetivos preconizados em nossa Constituição que visam uma distribuição mais justa de renda e patrimônio. Infelizmente, como Klaus Tipke adverte, o Brasil pertence ao grupo em que a Constituição e a realidade constitucional divergem⁸⁹.

⁸⁹ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Fabris Ed., 2012. p. 46

3.2. Do ponto de vista econômico

Partindo da conclusão de que a tributação sobre heranças e doações é compatível com o modelo de Estado instituído por nossa Constituição, passo agora a analisar as justificativas econômicas, tendo como base a obra de Piketty (2014), que explicam a necessidade da imposição de uma tributação mais incisiva sobre o acúmulo intergeracional de riqueza.

Como vimos da teoria de Rawls, todas as sociedades que possuem alguma liberdade apresentam um certo nível de desigualdade social, sendo isto algo natural e até mesmo saudável. Quando estes níveis se tornam muito elevados, no entanto, passam a ser nocivos em qualquer sociedade e precisam ser combatidos. Piketty, em sua obra, apresenta dados que pretendem comprovar essa teoria.

Piketty divide as desigualdades de riqueza em duas classes⁹⁰: as resultantes da renda de trabalho, e as resultantes de renda de capital. A primeira consiste sobretudo no salário recebido. A segunda, por sua vez, representa o conjunto de rendas recebidas sobre títulos de propriedade do capital, independente de trabalho, incluindo aluguéis, dividendos, juros, royalties, lucros, ganhos de capital, e outros.

Faz parte de nossa modernidade democrática acreditar que as desigualdades advindas da renda de trabalho provenientes do mérito individual são menos injustas do que as demais⁹¹, que apesar de estarem longes de serem igualmente distribuídas e estarem intimamente ligadas a fatores como as condições do sistema educacional e as circunstâncias tecnológicas em um determinado país tendem a ser mais brandas que as desigualdades do capital, estas sim sempre mais críticas.

Essa regularidade quanto às desigualdades de capital é encontrada em todos os países e em todas as épocas que possuem dados disponíveis para

⁹⁰ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1ª Ed., Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 238

⁹¹ Id, p. 237

observação, sem exceção, e sempre em largas medidas⁹². Essa forte concentração de capital explica-se, especialmente, pela importância da herança e seus efeitos cumulativos.

Na Europa até 1910, por exemplo, a parcela dos 10% mais ricos da sociedade detinham cerca de 90% de todo patrimônio⁹³. Esta é a definição do que o autor chama de sociedade patrimonial, regra na maioria do globo até a primeira guerra mundial, onde o trabalho e os estudos não permitiam que um indivíduo chegasse ao mesmo nível de vida que a herança e as rendas de patrimônio.

Ainda exemplificando sua conclusão, Piketty apresenta dados referentes às diferenças entre desigualdades citadas atualmente. Em 2010 na Europa, a parcela dos 10% mais ricos da sociedade recebiam cerca de 25% da renda total do trabalho. A mesma parcela da população, no mesmo período, também detinha cerca de 60% de todo patrimônio europeu. As desigualdades se acentuam ao analisarmos os Estados Unidos. A parcela dos 10% mais ricos representavam, ao mesmo tempo, aproximadamente 35% de toda a renda de trabalho e 70% de todo patrimônio⁹⁴.

Mais impressionante ainda notar que o próprio décimo superior de riqueza é, por si só, extremamente desigual. Considerando os Estados Unidos de 2010, enquanto os 10% mais ricos possuíam cerca de 70% de todo patrimônio, o 1% mais rico possuía metade dessa grossa fatia, sendo que a diferença aumenta cada vez mais a medida que selecionamos uma porção cada vez menor da população mais rica.

Em particular, as ações e as participações societárias compõem quase a totalidade das fortunas mais importantes. O 1% mais rico vive, antes de tudo, dos juros e dividendos que lhes rende esse patrimônio. Enquanto isso, quando falamos dos 10% mais pobres de uma sociedade, os salários, geralmente, representam de 80% a 90% do total das rendas⁹⁵.

⁹² Id, p. 239

⁹³ Id, p. 243

⁹⁴ Id, p. 242

⁹⁵ Id, p. 273

Chegamos, então, novamente, em um inegável cenário de elevada concentração patrimonial. Como é possível este cenário? O autor defende que, não só agora, mas ao longo da história, os rendimentos de capital sempre foram superiores ao crescimento da produção mundial, tendo a diferença sido atenuada mais recentemente. Atualmente, pela primeira vez na história, as taxas de retorno dos rendimentos de capital, após a cobrança de impostos, foram superadas pela taxa de crescimento mundial. Historicamente, no entanto, as taxas de rendimento de capital foram sempre muito superiores, atingindo entre 5% a 6%, contra 1% a 2% da média de crescimento.

A acumulação patrimonial, porém, é um processo histórico gradual e lento. O recente crescimento na produção mundial não foi o suficiente para evitar o que o autor considera como uma sociedade de herdeiros. Antigamente, era possível gastar uma parte dos rendimentos de seu patrimônio e ao mesmo tempo fazer com que o seu capital progredisse no mesmo ritmo da economia, vivendo apenas de seus lucros.

Mais surpreendente, caso o patrimônio exemplificado fosse consideravelmente alto, seria possível não só viver de seus lucros, mas também ver seu patrimônio crescer em um ritmo mais acelerado que o da economia, independente de qualquer mérito ou renda de trabalho, o que se reflete na desigualdade patrimonial que observamos atualmente⁹⁶.

Existe uma tendência em imaginar que a importância das heranças e do patrimônio gradualmente irão diminuir com o tempo, tendo em vista a maior tributação exercida atualmente nos países desenvolvidos, bem como o aumento da relevância da renda em relação ao capital. O último, no entanto ainda desempenha papel central na vida social e no processo produtivo, não demonstrando qualquer evidência de que a situação será modificada futuramente.

Demonstrando isso, o autor reuniu os dados históricos das heranças recebidas em seu país para demonstrar que a tendência é, em fato, contrária. A França é, talvez, o país mais indicado para se aplicar um estudo de caso em

⁹⁶ p. 342

relação aos patrimônios herdados. Desde a Revolução Francesa existe um sistema de registro de heranças e doações na França, inexistente na grande maioria dos países, que permite, com certa confiabilidade, fazer um estudo sobre o perfil dessas transmissões ao longo da história.

Contrário às expectativas, os dados mostram que o fluxo anual de herança na França, sendo este o valor total das heranças e doações transmitidas ao longo de um ano em relação à renda nacional, vem progredindo nas últimas décadas mesmo com a forte tributação exercida no país, representando 15% da renda nacional em 2010.

A partir de 1970, a participação dos patrimônios herdados na riqueza total não parou de aumentar, representando em 2010 cerca de dois terços do capital privado na França. Mesmo com a forte tributação, é natural que o patrimônio herdado supere o patrimônio poupado e isto não seria um problema se, como já vimos, grande parte deste patrimônio não estivesse concentrado na pequena parcela mais abastada da sociedade.

Atualmente, os Estados Unidos enfrentam níveis muito altos de desigualdade, chegando a níveis próximos da Europa antes da primeira guerra mundial, apesar de a estrutura da desigualdade ser bastante diferente. O autor demonstra que a desigualdade de renda, com os salários estratosféricos pagos aos altos executivos, teve influência direta nas últimas crises sofridas pelo país.

O país teve sua fase mais igualitária entre os anos 1950 e 1970, após atravessar duas guerras mundiais e a crise de 1929, chegando a ser menos desigual que países como a França. A partir de 1980 a desigualdade sofreu um aumento vertiginoso, com o país atravessando duas bolhas de mercado, e mesmo assim chegando aos patamares preocupantes atuais.

Assim, defende o autor que o aumento abrupto da desigualdade social nos Estados Unidos foi uma das causas da crise de 2008, pois contribuiu para fragilizar o sistema financeiro americano. O aumento da desigualdade causou uma quase estagnação do poder de compra das classes populares e médias no país, que somado a um acesso facilitado ao crédito (quase sem controle,

por assim dizer), resultou em um endividamento das família com menor poder econômico⁹⁷.

Sintetizando muito o pensamento do autor, podemos então concluir que, fruto de um processo histórico lento e gradual, vivenciamos historicamente e ainda hoje uma alta concentração patrimonial por parte da parcela mais rica da população, e que este alto nível de desigualdade pode, efetivamente, gerar efeitos nocivos em uma sociedade (estritamente do ponto de vista econômico).

Qual seria, então, a situação do Brasil com relação à acumulação patrimonial? Não temos informações precisas no Brasil sobre os patrimônios herdados para apresentar dados consistentes. Alguns fatores, no entanto, permitem concluir, com bastante certeza, que o Brasil apresenta indicadores muito mais alarmantes com relação à acumulação patrimonial e a importância das heranças na sociedade do que os apontados na França e nos Estados Unidos, por exemplo.

Dentre às inúmeras críticas que podem ser feitas à situação brasileira, é plausível começar pelo sistema de tributação. Analisando o sistema tributário brasileiro, é possível tirar algumas conclusões que explicam a situação calamitosa do país e tornam fácil a dedução de que vivemos em uma sociedade extremamente patrimonialista.

A primeira conclusão que podemos tirar é que o nosso sistema tributário onera muito mais os ricos do que os pobres. Segundo estudo realizado em 2009, no ano de 2005 pessoas que ganhavam até 2 salários mínimos arcavam com 48,8% de sua renda em tributos, ao contrário daquelas que recebiam acima de 30 salários mínimos, que despendiam um total de 26,3% da renda em tributos⁹⁸. Uma das razões de isso acontecer é que mais de 50% de nossa carga tributária total é proveniente de tributos sobre o consumo, encarecendo os produtos consumidos pela população e onerando demasiadamente as famílias de baixa renda, caracterizando uma carga tributária regressiva.

⁹⁷ Id, p. 289

⁹⁸ Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

A segunda conclusão que podemos chegar é que existe um tratamento privilegiado ao capital, em detrimento do trabalho, no que tange à tributação da renda. Além de a alíquota máxima do IRPF, atualmente estagnada em 27,5%, estar bem abaixo das alíquotas praticadas nos países com melhor desenvolvimento⁹⁹, somos um dos poucos países do mundo que, por motivos obscuros, não tributa lucros e dividendos quando transmitidos para a pessoa física, elemento principal, como vimos, das atuais grandes fortunas¹⁰⁰.

A terceira conclusão sobre nosso sistema tributário é que não tributamos o patrimônio, tanto sua propriedade, como sua transmissão. Os seis impostos existentes sobre patrimônio no Brasil foram responsáveis, em 2009, por 3,72% do total da arrecadação. Particularmente o ITCMD, que consideramos o imposto sobre herança no Brasil, é o segundo imposto que menos arrecada no país, responsável, no mesmo ano, por 0,16% da arrecadação total, perdendo apenas para o ITR¹⁰¹.

Finalizando, também podemos concluir que, apesar de custeada pela maiorias da população (cidadãos de baixa renda), nossa carga tributária que gira em torno de 35% dos PIB não é baixa. Apesar de existirem países com cargas tributárias significativamente maiores, a impressão que temos é que os recursos arrecadados não são revertidos em favor das pessoas que realmente necessitam. Países com cargas tributárias semelhantes ou até menores, como Canadá, Japão e Coréia do Sul possuem um nível de desenvolvimento muito superior. Obviamente, uma diversidade de fatores influenciam nesse resultado, mas a meu ver nada justificaria a atual situação, por exemplo, da educação e segurança pública no país

Somados todos esses fatores, temos como resultado um dos maiores índices de desigualdade social do mundo. Segundo pesquisas mais recentes, os 10% mais ricos de nossa sociedade recebem aproximadamente 52% de

⁹⁹ **Sistema tributário, diagnósticos e elementos para mudanças.** Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2010.

¹⁰⁰ GOBETTI, Sergio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Taxation and distribution of income in Brazil: new evidence from personal income tax data.** International Policy Centre, 2016. p. 14

¹⁰¹ **Sistema tributário, diagnósticos e elementos para mudanças.** Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2010.

toda a renda do país¹⁰², número muito superior aos cerca de 35% dos Estados Unidos, já considerado alto, sendo absolutamente inaceitável em uma sociedade que se diz democrática. De acordo com os dados apresentados por Piketty, é possível ainda notar um padrão onde a desigualdade de renda guarda relação direta com a concentração patrimonial.

Fácil notar, então, o ambiente propício criado pelo cenário econômico brasileiro para o acúmulo patrimonial. Com a tributação favorecida do capital e da parcela mais rica população, a tributação praticamente nula sobre o patrimônio e sua transferência, e o enorme índice de desigualdade social observado, não seria surpreendente se os índices de acúmulo patrimonial estiverem semelhantes ou até mesmo piores que os noticiados na Europa antes da primeira guerra mundial.

Diante do exposto, a imposição de um imposto sobre heranças e doações mais incisivo em nossa sociedade não estaria apenas justificado do ponto de vista moral, mas também do ponto de vista econômico, sendo uma necessidade no atual cenário econômico criado por gerações de péssimos planejamentos sociais.

¹⁰² GOBETTI, Sergio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Taxation and distribution of income in Brazil: new evidence from personal income tax data**. International Policy Centre, 2016. p. 17

4. CRÍTICAS E PROPOSTAS DE REFORMA

Como vimos, nos Estados Unidos o imposto sobre heranças e doações é um tema muito controverso e alvo das mais variadas críticas. Irei analisar nesta parte os principais argumentos contrários ao imposto. É importante ressaltar que não existe, em nossa sociedade, um tributo perfeito. Todos os tributos causam algum tipo de interferência na economia, sendo necessário fazer uma defesa do que melhor se adapta aos objetivos de uma sociedade.

4.1.1. Incentivos

A crítica mais recorrente quanto ao imposto sobre doações e heranças é quanto aos incentivos gerados. Todos os impostos geram algum tipo de incentivo na economia. Nas palavras de Gregory Mankiw, "os impostos são dispendiosos para os participantes do mercado não só porque transferem recursos deles para o governo, mas também porque alteram os incentivos e distorcem os resultados do mercado"¹⁰³.

Impostos sobre o consumo geram os efeitos mais fáceis de se visualizar. Ao tributar um produto específico, por exemplo, o ônus tributário, geralmente arcado pelo consumidor, encarece o preço final do produto, deslocando a curva de demanda para cima e gerando o que se conhece na economia como "peso morto"¹⁰⁴. Já Andrea Lemgruber adverte sobre os efeitos negativos que a tributação sobre a renda pode gerar em longo prazo, tendo em vista a possibilidade de desestimular o crescimento econômico de um país, pois os mais onerados são aqueles que poupam e investem¹⁰⁵.

¹⁰³ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2009. p. 83

¹⁰⁴ Id, p.89

¹⁰⁵ LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 208

Por esses motivos é que os governos tendem a extrair sua receita tributária de diferentes fontes, sendo renda, consumo e patrimônio no Brasil, a fim de não desestabilizar excessivamente uma dessas áreas. Dessa forma, o melhor sistema seria aquele que permite ao governo arrecadar uma dada receita e alcançar determinados objetivos distributivos ao menor custo de perda de eficiência.

. Vamos analisar, então, os incentivos gerados pelo imposto sobre heranças e doações, considerando, claro, países que efetivamente possuem uma tributação elevada sobre esses fatos. A principal crítica, nesse ponto, é a de que o imposto desestimularia os indivíduos a pouparem, incentivando, por outro lado, o consumo de sua riqueza. Sobre o assunto, esclarecem muito bem a questão dos incentivos, Amir Antônio Khair e Luciane Melo¹⁰⁶:

"Para avaliar a eficiência desse imposto, é fundamental determinar o que motiva um indivíduo a deixar heranças ou realizar doações, questão sobre a qual não há consenso. No caso de heranças, se elas são acidentais, o estabelecimento de um tributo não provoca nenhum impacto sobre o comportamento individual. Ou seja, se a motivação do indivíduo para poupar e acumular patrimônio não é resultado de seu desejo de deixar herança aos seus descendentes, o imposto em nada afeta suas decisões, e, portanto, não provoca nenhuma distorção. Nesse caso, poupar tem como principal objetivo garantir a manutenção de renda na aposentadoria ou mesmo o pagamento de despesas médicas elevadas, que ocorrem com maior frequência ao final da vida.

Se elas são voluntárias, ou seja, se o indivíduo acumula patrimônio para deixá-lo aos herdeiros, ao contrário, um imposto sobre heranças e doações pode ter um impacto substancial sobre as decisões individuais. Dois comportamentos são possíveis: o indivíduo pode aumentar o seu esforço de poupança e/ou se empenhar mais no seu trabalho aumentando a oferta de mão-de-obra, a fim de compensar o imposto que terá de ser pago; ou pode acreditar que o esforço necessário para construir o patrimônio é muito grande, e ter o comportamento exatamente ao contrário. A taxação sobre heranças, nesse caso pode provocar uma redução da poupança e um incentivo ao consumo, assim como uma redução da oferta de trabalho. A redução da poupança diminui o investimento e, em consequência, o emprego e a renda de longo prazo..."

Sendo assim, pode-se concluir desse pensamento que a tributação sobre heranças e doações só produziria efeitos negativos nos casos em que o indivíduo acumula patrimônio com o intuito de deixá-lo para seus herdeiros, e,

¹⁰⁶ Id, p. 251

mais especificamente, nos casos em que o indivíduo acredita não valer a pena o esforço despendido no processo.

Dessa forma, é possível, sim, que o tributo gere efeitos negativos na economia. No entanto, é necessário também analisar o impacto de heranças e doações sobre quem as recebe, onde defendo, nesse ponto, que os incentivos gerados pela sua não cobrança são muito mais nefastos para a sociedade do que os de sua cobrança.

Isso porque os indivíduos que recebem heranças e doações de tamanho substancial, geralmente, já possuem melhores condições de desenvolvimento, incluindo um melhor ambiente familiar, níveis educacionais e condições financeiras. Adicione a isso o recebimento de uma significativa riqueza que independe de esforço ou mérito. É fácil perceber que isso pode resultar em uma diminuição de seu esforço, gerando uma perda para a sociedade.

Retornando rapidamente para a França mais uma vez, Piketty demonstra que, de acordo com os dados do país, 15% da população recebe em herança o equivalente a uma vida de trabalho dos 50% com os empregos menos bem pagos em 2010¹⁰⁷. É como e oferecêssemos um incentivo econômico para as pessoas já mais privilegiadas em nossa sociedade.

Não é incomum que milionários (ou até mesmo bilionários) não se oponham a este tipo de tributação, preocupados com os efeitos negativos que a herança pode causar em seus descendentes. É comum nos Estados Unidos, a exemplo de Bill Gates e Warren Buffet, que os extremamente ricos decidam doar a maior parte de suas fortunas para causas nobres ou criar fundações beneficentes a fim de estimular os filhos a criar suas próprias carreiras¹⁰⁸.

E aqui temos um incentivo positivo gerado pelo imposto sobre heranças e doações. Atualmente, toda a riqueza deixada para instituições beneficentes e semelhantes, nos Estados Unidos, é isenta de tributação pelo "estate tax", havendo, assim, uma dedução da base de cálculo

¹⁰⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1ª Ed., Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 410

¹⁰⁸ LIMA, Daniel. **Milionários preferem dar dinheiro para caridade do que deixar para os filhos**. Época Negócios, 06 maio 2014. Disponível em:
<<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,ERT74157-16359,00.html>>

Estudos recentes apontam uma forte ligação entre doações para instituições de caridade e os efeitos do "estate tax" e "inheritance tax" nos Estados Unidos, demonstrando que pessoas com patrimônios maiores, e, conseqüentemente, sujeitas a alíquotas marginais maiores do "estate tax", tendem a realizar maiores contribuições para caridade¹⁰⁹.

4.1.2. Eficiência

Outro argumento contrário à tributação sobre heranças e doações, muito recorrente e extremamente importante, é o de que o imposto seria ineficiente, arrecadando um valor muito baixo comparado à receita de cada país e não conseguindo cumprir com o seu objetivo principal de diminuir o acúmulo intergeracional de riqueza.

Primeiramente, é importante ressaltar que existem alguns fatores que influenciam diretamente na arrecadação do "estate tax". O primeiro deles, e sem dúvida o mais importante, é que a faixa de isenção praticada nos Estados Unidos é uma das mais altas no mundo, atualmente em \$ 5.490.000,00. Como já citado, temos como resultado que apenas 0,2% das heranças são tributadas no país, conseqüentemente diminuindo a arrecadação do tributo.

Um segundo ponto é que cada indivíduo possui uma isenção anual do "gift tax", podendo doar a qualquer pessoa atualmente \$14.000,00 (\$28.000,00 por casal) sem ser contabilizado na faixa de isenção unificada do "estate and gift tax"¹¹⁰. É possível, assim, transmitir uma quantidade significativa do patrimônio em vida, para aqueles que possuem um planejamento sucessório, sem estar sujeito à tributação.

Em 1930, a arrecadação do "estate tax" chegou a representar 9,7% de todas as receitas federais, patamar mais alto da história do país. A partir daí, a

¹⁰⁹ BAKIJA, Jon M.; GALE, William G.; SLEMROD Joel B. **Charitable Bequests And Taxes On Inheritances And Estates: Aggregate Evidence From Across States And Time**, American Economic Review, 2003.

¹¹⁰ EY Private Client Services Network. **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide, 2016**. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> p. 373

participação do tributo só diminuiu, representando atualmente cerca de 0,5% da arrecadação federal e contribuindo com aproximadamente vinte bilhões de dólares aos cofres públicos¹¹¹. Apesar de modesta, a renda do "estate tax" em 2000, aproximadamente trinta bilhões de dólares, seria suficiente para cobrir o custo de todo financiamento estudantil administrado pelo governo federal¹¹².

Outro fator determinante para explicar a baixa arrecadação é a dedução concedida à doações para instituições de caridade, como vimos. Em parte devido à mentalidade americana, bastante relutante em relação ao setor público, as pessoas mais ricas preferem oferecer seu patrimônio diretamente à uma instituição de caridade do que arriscar ver seus bens serem tributados pelo governo. É o caso de Bill Gates e Warren Buffet, como já citado, com fortunas de 86 e 75 bilhões de dólares, respectivamente, que já anunciaram a doação de seus patrimônios para a caridade após a morte.

Outro motivo apresentado para a baixa arrecadação do imposto, seria a facilidade com que se é possível evadir o "estate tax". De acordo com alguns autores, existiriam tantas falhas na Lei Americana que qualquer advogado tributarista com certa experiência conseguiria evitar o pagamento do tributo por seu cliente. Assim como as "trusts" eram utilizadas para evitar pagamento do imposto em uma das gerações, novos mecanismo lícitos continuarão surgindo para aqueles que não desejam pagar o imposto¹¹³.

Para trabalharmos esse ponto, precisamos primeiro definir alguns conceitos. Hugo de Brito Machado classifica a evasão fiscal como a prática destinada a evitar a ocorrência do fato gerador descrito na hipótese de incidência tributária, sendo esta lícita. Por outro lado, a elisão fiscal seria

¹¹¹ Joint Committee on Taxation (2007). **History, present law, and analysis of the federal wealth transfer tax system**. (JCX-108-07). Washington, DC: Author. Disponível em: <http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1451&context=key_workplace>. Acesso em 25 abr. 2017. p. 32

¹¹² BIRD-POLLAN, Jennifer. **Why Tax Wealth Transfers?: A Philosophical Analysis** (May 2016). Boston College Law Review, Vol. 57, 2016. Disponível em: <SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2782678>> p. 14

¹¹³ MCCAFFERY, Edward J. **A Voluntary Tax? Revisited**. Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol. 93 (2000), p. 6

quando o contribuinte dá ao fato uma qualificação jurídica diversa, a fim de negar a concretização da hipótese de incidência tributária, esta ilícita¹¹⁴.

No caso que tratamos, uma hipótese de evasão fiscal do "estate tax", por exemplo, seria o consumo de todo o patrimônio antes da morte. Não havendo patrimônio, não há fato gerador, e neste caso, não há nada que o legislador possa fazer para evitar que isso aconteça, pois é uma opção do indivíduo dispor de seu patrimônio. Outra situação bem diferente são os mecanismos citados no artigo, criados com o único objetivo de transmitir a riqueza sem a incidência do imposto, caracterizando abuso de direito e elisão fiscal. Este último, a meu ver, não seria motivo para eliminar a cobrança do imposto, mas sim para intensificar a fiscalização a fim de evitar tais práticas.

Enfim, como demonstrado ao longo do trabalho, o objetivo primário de um imposto sobre heranças e doações não é a arrecadação de receitas para o Estado, e sim a diminuição do acúmulo intergeracional de riqueza. Certamente é importante acompanhar os dados sobre sua arrecadação, mas também é importante notar que este fator sozinho não ilustra o cenário completo.

4.1.3. Negócios Familiares e propriedades agrícolas

Outro argumento muito recorrente da oposição ao "estate tax" nos Estados Unidos é o de que as altas alíquotas do imposto frequentemente forçariam a liquidação dos ativos de empresas familiares, ou no caso de propriedades agrícolas, a venda das terras, para que fosse possível o pagamento do tributo.

Dessa forma, negócios construídos ao longo de uma vida inteira seriam obrigados a terminar por intervenção do Estado, ou como os republicanos

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2014. p. 72

gostam de argumentar, "no dia que o dono de um negócio morre, o governo se torna o seu acionista majoritário"¹¹⁵.

Os donos de pequenas propriedades agrícolas e negócios familiares foram efetivamente os primeiros a se oporem ao "estate tax" nos Estados Unidos, e, podemos dizer, que com certa razão. O imposto sobre heranças e doações não parece ser realmente compatível com esse tipo de transmissão.

Geralmente, o ônus do tributação recai sobre os descendentes, mas estes apenas sofrem uma diminuição no acréscimo patrimonial obtido, não sendo nocivo para uma sociedade. Quando uma empresa é fechada por motivo da tributação, no entanto, os afetados não são mais apenas os herdeiros, e sim a sociedade como um todo, com a perda de produção e de empregos.

Por esse motivo, a legislação de grande parte dos países apresenta um tratamento diferenciado em relação a este tipo de transmissão. Nos Estados Unidos, por exemplo, é possível "classificar" a sua propriedade como agrícola ou pertencente a negócios, o que permite realizar a sua avaliação sobre o valor de uso atual do imóvel ao invés do valor de mercado, o que diminui significativamente o valor dos bens¹¹⁶.

Outro privilégio concedido a esse tipo de transmissão é o adiamento do pagamento do tributo. Em situações normais, o "estate tax" deve ser recolhido em até nove meses do falecimento do *de cujus*. A fim de evitar a liquidação do negócio para pagamento do imposto, se caracterizado o negócio familiar, é possível prorrogar, através de prestações anuais, o recolhimento do tributo em até 14 anos¹¹⁷.

Obviamente, não é de interesse de nenhum Estado a destruição de negócios com o único fim de recolher um tributo que possui caráter extrafiscal. Atualmente, com a faixa de isenção praticada nos Estados Unidos e com os

¹¹⁵ GRAETZ, Michael J.;SHAPIRO, Ian. **Death by a thousand cuts: the fight over taxing inherited wealth**. Nova Jersey: Princeton University press, 2005. p. 33

¹¹⁶ Joint Committee on Taxation (2007). **History, present law, and analysis of the federal wealth transfer tax system**. (JCX-108-07). Washington, DC: Author. Disponível em: <http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1451&context=key_workplace>. Acesso em 25 abr. 2017.p 18

¹¹⁷ Id, p 19

tratamentos beneficiados previstos na legislação, este é um problema muito menor do que a oposição tende a descrever. É, no entanto, uma imperfeição, pois a natureza desse tipo de transmissão não é compatível, frequentemente, com o pagamento do tributo.

4.1.4. Bitributação

Talvez seja este o argumento mais frágil entre as críticas apresentadas, mas alguns opositores sustentam que a cobrança de um imposto sobre a herança do falecido consiste em bitributação, pois estaria onerando novamente o patrimônio que já havia sido sujeito à tributação ao longo de toda a sua vida.

Alguns autores entendem que este seria um falso problema, já que no campo tributário é comum que os ativos das pessoas sejam tributados "mais de uma vez" por impostos diferentes¹¹⁸. É o caso de uma pessoa que adquire determinado produto, pagando o respectivo imposto sobre o consumo, com a sua renda do trabalho já tributada anteriormente.

Caso se admitisse que o problema da bitributação é verdadeiro, seria necessário reconhecer a injustiça de qualquer incidência de imposto posterior à tributação da renda do trabalho¹¹⁹. Ainda, caso reconhecida a injustiça na incidência múltipla de tributos sobre os mesmo ativos, seria possível argumentar que o ônus da exação sobre a herança recai sobre o beneficiário da transferência da riqueza, já que incide apenas com a morte de seu titular. Não recairia, dessa forma, sobre a mesma pessoa, não configurando uma suposta bitributação.

¹¹⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 196

¹¹⁹ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.p. 108

4.2. Propostas de Reforma em Tramitação

Tempos de crise, geralmente, são os momentos onde as reformas mais significativas acontecem. Recentemente, a discussão sobre o ITCMD tem crescido, surgindo algumas propostas de reforma interessantes. Sem analisar as razões que motivaram essas propostas, podemos dizer que o debate atual é um passo inicial importante para as perspectivas de realizar uma tributação mais incisiva sobre esses institutos.

A maioria dos projetos de lei em trâmite, atualmente, visam a majoração da carga tributária incidente sobre a transmissão patrimonial da herança. Esta majoração é proposta das mais diversas formas, sendo pela majoração da alíquota máxima atual do ITCMD, ou até mesmo por sua tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Já houve tentativas anteriores de modificação do tributo, tanto para aumentar a carga tributária, como para extingui-lo. Destaque para a PEC nº 17/2003, que alteraria o art. 153 da Constituição Federal, para assim passar a vigorar:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]
VIII - Sucessões e doações. [...]
§ 6º O imposto previsto no inciso VIII será progressivo, e poderá ser liquidado, parcial ou integralmente, na forma da lei, mediante doações a fundações de finalidade cultural, educacional, científica ou ecológica

Sendo assim, o projeto eliminaria a competência dos Estados e do DF para a exigência do ITCMD, criando um novo imposto federal sobre sucessões e doações, progressivo, e compatível com doações a fundações culturais, educacionais, científica e ecológicas. Foi o primeiro projeto a apresentar uma mudança mais significativa, sendo posteriormente arquivado, de acordo com parecer da Comissão de Constituição e Justiça, por ameaça de desequilíbrio do pacto federativo¹²⁰.

¹²⁰ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 154

Recentemente, temos dois projetos em trâmite que alterariam significativamente a estrutura atual das cobranças sobre heranças e doações. O primeira, a PEC nº 60/2015¹²¹, visa alterar a sistemática progressiva de alíquotas, a fim de variar conforme o valor do patrimônio transmitido, além de modificar a repartição de receitas do tributo, como segue:

“Art.155

IV – terá suas alíquotas mínimas e máximas fixadas por Resolução do Senado Federal;

V – será progressivo em função do valor do patrimônio transmitido ou doado.

§ 1º-A. Lei complementar de iniciativa de Senador, de Governador de Estado ou do Governador do Distrito Federal disporá sobre a definição de não incidência e a concessão de isenções do imposto previsto no inciso I do caput deste artigo.

§ 1º-B. A lei complementar prevista no § 1º-A terá sua tramitação iniciada no Senado Federal.

§ 1º-C. As isenções concedidas na forma dos § 1º-A serão nacionalmente uniformes.

§ 1º-D. Lei complementar disporá sobre o compartilhamento de informações entre as autoridades fazendárias e do Sistema Financeiro Nacional para efeito de cobrança do imposto previsto no inciso I do caput deste artigo.

§ 1º-E. Se o projeto de lei complementar de que tratam os § 1º- A não for apreciado em quarenta e cinco dias a contar de sua apresentação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.”

Tal proposta já foi admitida pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, e atualmente aguarda manifestação de mérito pela Comissão Especial. A segunda proposta de reforma, mais recente, se dá através do PL nº 5.205/16¹²², propondo que os valores dos bens e direitos adquiridos pela pessoa física em função de herança ou doação, atualmente tributados unicamente pelo ITCMD, estejam também sujeitos à incidência do imposto sobre a renda (IR).

¹²¹ **Proposta de Emenda à Constituição nº 60, de 2015.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1341459&filename=PEC+60/2015>

¹²² **Projeto de Lei nº 5.205, de 2016.** Altera os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, dispõe sobre a tributação das doações e heranças... Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1455770&filename=PL+5205/2016>

Segundo essa nova sistemática proposta, valores recebidos por pessoa física em função de herança ou por doações passariam a se sujeitar ao IR conforme as seguintes faixas de tributação:

Herança (R\$)	Doação (R\$)	Alíquota do IR (%)
Até 5.000.000	Até 1.000.000	Isento
Entre 5.000.000 e 10.000.000	Entre 1.000.000 e 2.000.000	15
Entre 10.000.000 e 20.000.000	Entre 2.000.000 e 3.000.000	20
Acima de 20.000.000	Acima de 3.000.000	25

Esta proposta levantou muitas dúvidas quanto a sua constitucionalidade. Alguns defendem que a tributação de heranças e doações pelo IR seria inconstitucional, sendo necessária alteração na delegação das competências tributárias, na medida que tal fato gerador já seria tributado pelo ITCMD.

Por outro lado, há quem entenda pela constitucionalidade do projeto, no sentido de que os valores recebidos por virtude de herança e doações constituem acréscimo patrimonial ao beneficiado, hipótese de incidência do IR, não sendo necessária a alteração de competência. A aprovação desse projeto, apesar das altas faixas de isenção previstas, representaria uma forma de majoração da tributação sobre heranças e doações, não podendo ser descartado.

Ademais, em 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) aprovou o encaminhamento de proposta de Resolução ao Senado Federal na tentativa de elevar a alíquota máxima do ITCMD de 8% para 20%. Esta mudança não alteraria a estrutura atual do imposto, apenas aumentaria sua alíquota máxima, mas também merece consideração.

4.2.1. Sugestão de reforma

Como vimos, existem propostas de mudança significativas quanto à atual estrutura de nossa tributação sobre heranças e doações. A fim de concluir o trabalho, pretendo expor aqui minha opinião pessoal sobre como deveria ocorrer essa tributação, tendo em vista o cenário atual brasileiro e a experiência estrangeira.

Em minha visão, o "imposto ideal" sobre herança e doações deveria apresentar algumas características específicas que parecem ter demonstrado resultados positivos nos países que as propõe, incluindo o Brasil. Sendo assim, um imposto ideal apresentaria as seguintes características:

Alíquotas progressivas: as alíquotas progressivas permitem o estabelecimento de faixas de isenção menores, com a consequente tributação de um maior número de heranças, permitindo ao mesmo tempo onerar mais gravosamente as transmissões mais vultosas, objetivo principal do imposto. Dessa forma, se maximiza a eficiência do tributo respeitando a capacidade contributiva de cada indivíduo. Um bom exemplo de país que aplica este método é a França, com alíquotas progressivas de 5% a 45% e uma faixa de isenção de apenas € 100.000,00¹²³.

Faixa de isenção única, válida tanto para o imposto sobre heranças como para o imposto sobre doações: este modelo, como vimos, adotado nos Estados Unidos e também em outros países é essencial para evitar a evasão ao tributo. Sem esta unificação, o imposto sobre a herança não consegue exercer sua função principal de diminuir o acúmulo intergeracional de riqueza, já que seria possível a transferência do patrimônio ainda em vida, tendo o mesmo resultado prático.

Tributar o benefício adquirido pelo receptor, e não o espólio: este aspecto é bastante relevante, pois a atual tributação sobre o espólio, como

¹²³ EY Private Client Services Network. **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide, 2016**. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> p. 103

praticada nos Estados Unidos em demais países, causa injustiças no plano material. Exemplificando, não faz sentido uma herança de R\$ 1.000.000,00 que será dividida entre dez herdeiros ser tributada de forma mais pesada do que uma herança de R\$100.000,00 para um único herdeiro, visto que o acréscimo patrimonial obtido em cada caso pelos beneficiados é o mesmo¹²⁴.

Alíquotas máximas não menores que as do IR: aqui o argumento é bastante simples. É certo que a riqueza obtida através de doações gratuitas contribuem, pelo menos, na mesma proporção que a riqueza proveniente de renda e investimentos¹²⁵. Se as duas riquezas obtidas tivessem que receber tratamento tributário diferenciado, é certo que as riquezas obtidas gratuitamente deveriam ser mais oneradas. Interpretação diversa significaria onerar mais gravosamente riquezas de uma pessoa que trabalha, abre mão do lazer e contribui para a vida econômica em comparação com uma pessoa que por virtude da sorte recebe uma riqueza, independente de esforço ou mérito¹²⁶.

Incentivo à doações para instituições de caridade: acredito que as doações para institutos de caridade devem ser incentivadas, seja na forma de deduções da base de cálculo, como é feito nos Estados Unidos, seja com a diminuição da alíquota incidente sobre o espólio, como na Inglaterra. Isso porque as doações para instituições de caridade, de certo modo, cumprem o papel redistributivo do imposto sem a necessidade do intermédio do Estado. Desse modo, devem ser incentivadas, já que propiciam uma atuação menos coercitiva do Estado, com mais liberdade ao contribuinte.

Tratamento diferenciado para propriedades rurais e negócios familiares: a maioria das legislações já prevê esta diferenciação pelos motivos já expostos, e, caso adotada uma tributação mais incisiva também no Brasil, é necessário atentar a este, já que nenhum governo tem como objetivo o encerramento de suas atividades produtivas em detrimento da cobrança do imposto.

¹²⁴ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 113

¹²⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 199

¹²⁶ Id, p. 201

Estes seriam os principais aspectos, a meu ver, na instituição de um tributo sobre heranças e doações que pretenda ser eficiente em seus objetivos. Ressalto que trata-se de uma opinião pessoal, com o objetivo de complementar as propostas de reforma que tramitam atualmente, apontando suas inconsistências. No entanto, a aprovação de qualquer um dos projetos citados já resultaria em uma melhora do atual cenário brasileiro, tendo em vista uma sociedade mais justa e com maior igualdade de oportunidades.

5. CONCLUSÃO

Da análise dos sistemas de tributação sobre heranças e doações apresentados nos dois primeiros capítulos, foi possível concluir que tanto o modelo norte-americano quanto o sistema brasileiro, que são diametralmente opostos em sua estrutura e objetivos, apresentam suas falhas.

O modelo norte-americano consegue contemplar a extrafiscalidade do "estate tax" ao impor uma faixa de isenção elevadíssima com o propósito de atingir apenas as grandes fortunas e aplicando uma alíquota também elevada, onerando apenas 0,2% das heranças do país. Por outro lado, isso reflete na "baixa" arrecadação do tributo. A sua forte impopularidade no país também tem sido fator determinante, gerando um processo de enfraquecimento do "estate tax" desde a década de 90.

Já o modelo brasileiro não apresenta muitas virtudes. Impossível argumentar que nosso atual imposto sobre heranças e doações (ITCMD) cumpre seu objetivo extrafiscal. Somos, efetivamente, um dos países que menos tributa heranças no mundo. Nossa alíquota máxima de 8% fixada pelo Senado Federal é raramente aplicada, ocasionando uma média nacional atual de 3,86%.

As faixas de isenção praticadas também são baixas, estando atualmente em cerca R\$ 36.500,00 no Estado do Rio Grande do Sul com a última alteração legislativa, o que acaba por onerar os contribuintes com menor capacidade econômica. O imposto é geralmente usado como complementação das receitas estaduais, principalmente em situações de crise, e sua função extrafiscal é inexistente.

No terceiro capítulo foi possível demonstrar as justificativas para uma tributação sobre heranças e doações mais incisiva no Brasil. O tributo é do ponto de vista moral, condizente com os objetivos vislumbrados por nossa Constituição Federal, e do ponto de vista econômico, necessário para atenuar o cenário calamitoso de desigualdade social e acumulação patrimonial observado em nossa sociedade.

Por fim, após analisarmos as atuais propostas de reforma do ITCMD, podemos concluir que, apesar de apresentarem diversas falhas, é possível perceber um avanço na mentalidade brasileira em relação ao imposto sobre heranças e doações, com a percepção da necessidade de uma tributação mais incisiva em nosso sistema. Dessa forma, assim argumentou o editor de *Taxation* na Inglaterra durante debates sobre a majoração ou não do "inheritance tax" no país:

"O problema de nosso imposto sobre herança é que não estamos pagando o bastante. Apesar de todas as suas falhas na prática, é, em teoria, um imposto perfeito. Considerando que exista uma proteção suficiente aos ativos de empresas e aos dependentes familiares, é um imposto que incide em um ponto onde aqueles tinham dinheiro não mais necessitam dele, e aqueles que irão receber o dinheiro viveram, até o momento, bem sem ele. Com exceção de alguns casos, não há problemas em liquidar os ativos a fim de obter os recursos para pagar o imposto..."

Concluo, então, este trabalho com uma importante observação. Certamente a majoração do imposto sobre heranças e doações não será, sozinho, a solução para diminuição das desigualdade no país. Inclusive, no cenário atual em que vivemos, mesmo aplicado de forma ideal, de pouco adiantaria para atenuar a situação em que vivemos.

Eu vejo muito potencial na tributação sobre heranças e doações se vier acompanhada de uma necessária reforma tributária em nosso país, diminuindo a tributação sobre o consumo, e aumentando a tributação sobre renda e patrimônio. Dessa forma, a tributação sobre herança, além de sua função extrafiscal, poderia ainda compensar em parte os recursos retirados da tributação sobre o consumo.

É necessário, ainda, em um segundo momento, para a definitiva realização da função extrafiscal, que os recursos obtidos com o tributo sejam efetivamente utilizados em favor dos que necessitam, como, por exemplo, na melhoria de nosso sistema educacional, coisa que, historicamente, o Brasil faz muito mal.

Dessa forma, apesar de ser impossível esgotar o tema, principalmente em um trabalho de conclusão de curso, acredito que foi possível expor os

principais pontos controvertidos do assunto e ao mesmo tempo apresentar uma defesa consistente da necessidade de uma tributação sobre heranças e doações mais incisiva em nosso país.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AHERN, William. **The federal estate tax: will it rise from the grave in 2011 or sooner?** Special Report - Tax Foundation, 2010.

ARAÚJO, Petronio Baptista. **O imposto sobre a transmissão de propriedade.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

AUCUTT, Ronald D. **Estate Tax Changes Past, Present and Future.** Washington: McGuireWoods LLP, 2016.

BAKIJA, Jon M.; GALE, William G.; SLEMROD Joel B. **Charitable Bequests And Taxes On Inheritances And Estates:** Aggregate Evidence From Across States And Time, *American Economic Review*, 2003

BALLEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro.** Atualização Mizael Abreu Machado Diniz. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003.

BIRD-POLLAN, Jennifer. **Death, taxes, and property rights: Nozick, libertarianism, and the estate tax.** *Maine Law Review*, v. 66. n. 1., 2013

BIRD-POLLAN, Jennifer. **Why Tax Wealth Transfers?:** A Philosophical Analysis (May 2016). *Boston College Law Review*, Vol. 57, 2016. Disponível em: <SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2782678>>

BITTKER, Boris I.; CLARK, Elias. **Federal Estate and Gift Taxation.** Little, Brown, and Company, Boston, MA, 1990.

Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional.** Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no **Recurso Extraordinário 562.045/RS.** Relator: Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>

BUFFON, Marciano. **Tributação no Brasil do Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

Decreto nº 4.355, de 17 de Abril de 1869. Dá Regulamento para a arrecadação do imposto de transmissão de propriedade. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4355-17-abril-1869-552944-publicacaooriginal-70560-pe.html>>

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

EY Private Client Services Network. **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide, 2016**. Disponível em: < [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)>

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Impuesto a la transmisión gratuita de bienes**. Buenos Aires: El Ateneo, 1957.

FREITAS, Antonio Albano. **Imposto sobre heranças e doações: o caso do Rio Grande do Sul**. Fundação de Economia e Estatística, 2016. Disponível em: <<http://carta.fee.tche.br/article/imposto-sobre-herancas-e-doacoes-o-caso-do-rio-grande-do-sul/>>

FRIEDMAN, Milton. **Capitalism and freedom**. Chicago: The University of Chicago Press, 1982

GOBETTI, Sergio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Taxation and distribution of income in Brazil: new evidence from personal income tax data**. International Policy Centre, 2016.

GRAETZ, Michael J.; SHAPIRO, Ian. **Death by a thousand cuts: the fight over taxing inherited wealth**. Nova Jersey: Princeton University press, 2005

HUANG, Chye-Ching; DEBOT, Brandon. **Ten Facts You Should Know About the Federal Estate Tax**. Center on Budget and Policy Priorities. Acesso em: 18 Abril 2016

JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**. Statistics of Income Bulletin, vol. 27, n. 1, 2007.

Joint Committee on Taxation (2007). **History, present law, and analysis of the federal wealth transfer tax system**. (JCX-108-07). Washington, DC: Author. Disponível em: <http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1451&context=key_workplace>. Acesso em 25 abr. 2017.

KHAIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. O sistema tributário e os impostos sobre o patrimônio. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

LAGEMANN, Eugenio; STEIN, Natália Branco. **A tributação das heranças no RS: fonte de receita ou justiça social?** In: Maria Lucrecia Calandro; Alessandro Donadio Miebach; Augusto Mussi Alvim. (Org.). Inovação, sustentabilidade e desenvolvimento no RS. 1ª ed. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística, 2017, v. , p. 158-169.

LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

LIMA, Daniel. **Milionários preferem dar dinheiro para caridade do que deixar para os filhos**. Época Negócios, 06 maio 2014. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,ERT74157-16359,00.html>>

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2014

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2014.

MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARTIN, Patrick W. **Os Estrangeiros e o Imposto Sucessório Americano (US Estate Tax)**. Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP, 2013. Disponível em: <<http://www.procopio.com/uploads/model/Block/4659/pdf/217/docs-1746416-v2-article-pwm-us-estate-tax-portuguese1-2725.pdf>>

MCCAFFERY, Edward J. **A Voluntary Tax? Revisited**. Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol. 93 (2000), pp. 268-274

MICHAEL, Joel. **Estate and Inheritance Taxation: An overview of Taxes in the States**. House Research Department, Short Subjects, St. Paul, MN, 2016.

MICHAEL, Joel. **Survey of State Estate, Inheritance, and Gift Taxes**. House Research Department, St. Paul, MN, 2015.

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

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. São Paulo: Editora WMF Martins Montes, 2011.

NUTTER, Sarah E. **State Estate, Inheritance, and Gift Taxes: Uncertainty at the Federal Level Passes Down to the States**. George Mason University, 2011.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVs**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1ª Ed., Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POMERLEAU, Kyle. **Details and Analysis of Hilary Clinton's Tax Proposals**. Tax Foundation, 2016. Disponível em: < <https://taxfoundation.org/details-and-analysis-hillary-clinton-s-tax-proposals>>

PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1ª Edição. São Paulo: Editora Verbatim, 2009.

Projeto de Lei nº 5.205, de 2016. Altera os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, dispõe sobre a tributação das doações e heranças... Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1455770&filename=PL+5205/2016>

Proposta de Emenda à Constituição nº 60, de 2015. Dispõe sobre o Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1341459&filename=PEC+60/2015>

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4ª Edição, São Paulo: Martins Fontes, 2016.

Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. **Alteração em imposto sobre doações e herança resulta em aumento de 487% na arrecadação**. 2010. Disponível em: < <https://sefaz-rs.jusbrasil.com.br/noticias/2310483/alteracao-em-imposto-sobre-doacoes-e-heranca-resulta-em-aumento-de-487-na-arrecadacao>> Acesso em: 18 Abril 2017.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Essays in Taxation**. New York. Macmillan and CO. 1895. Disponível em: <<https://archive.org/details/essaysintaxation00selirich>>

Sistema tributário, diagnósticos e elementos para mudanças. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2010.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Fabris Ed., 2012

TRUMP, Donald J. **Tax Reform That will Make America Great Again.**

Disponível em: <<https://assets.donaldjtrump.com/trump-tax-reform.pdf>>