

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

DANILO OLIVEIRA GUIRRO

**IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES
NO BRASIL E NA FRANÇA: UMA COMPARAÇÃO**

PORTO ALEGRE

2019

DANILO OLIVEIRA GUIRRO

**IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES
NO BRASIL E NA FRANÇA: UMA COMPARAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.
Orientador: Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

PORTO ALEGRE

2019

Danilo Oliveira Guirro

Imposto sobre Heranças e Doações
no Brasil e na França: uma Comparação

Trabalho de Conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, junto à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano
Orientador

Prof. Andrei Pitten Velloso
Examinador

Prof. Igor Danilevicz
Examinador

“Quanto mais democrático um país, mais elevado o imposto sucessório” - Edwin Seligman

“Quem não conhece línguas estrangeiras, não conhece sua própria língua” - Johann Wolfgang von Goethe

“Quem não conhece o direito estrangeiro, não conhece seu próprio direito” - adaptação

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Cris, Celso, Mel, Cauê e Martha, maravilhosa família, pelo carinho e apoio eterno. Aos bons professores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, pela maestria e zelo na transmissão de conhecimento. Ao professor Adão Cassiano, pela valiosa orientação e comentários. Aos amigos, pelo caloroso companheirismo e boa companhia. A todos que defendem a universidade pública, gratuita e de qualidade, pela coragem e esperança de um mundo melhor.

RESUMO

A pesquisa propõe um estudo comparado sobre o Imposto Sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações – ITCMD – no Brasil, com o mesmo instituto em voga na França, *les droits de mutation à titre gratuit*. Com esse objetivo, o primeiro capítulo desenvolve uma contextualização do Direito Tributário brasileiro, seu objeto e princípios aplicáveis ao imposto. O segundo capítulo apresenta o histórico evolutivo do imposto no Brasil, analisa as normas legislativas, com destaque para aquelas em vigor no Estado do Rio Grande do Sul, e a atual posição jurisprudencial acerca da constitucionalidade de sua progressividade. No terceiro capítulo, é apresentado o contexto atual do Direito Tributário francês e a forma de organização de sua legislação tributária. Finalmente, no último capítulo, é apresentada a legislação referente ao imposto sobre sucessões e imposto sobre doações franceses.

Palavras-chave: Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações; *Droit de mutation à titre gratuit*; Pessoaalidade; Princípio da capacidade contributiva.

ABSTRACT

The research proposes a comparative study on the inheritance and donation tax in Brazil – ITCMD –, with the same tax applied currently in France – *les droits de mutation à titre gratuit*. To this intent, the first chapter develops a contextualization of the Brazilian Tax Law, its object and principles applicable to that tax. The second chapter presents the historical evolution of the taxes in Brazil, it analyzes its current legislative norms in force, with highlight to those in the Rio Grande do Sul state, and the current jurisprudential position on the constitutionality of its progressivity. In the third chapter, the current context of the French Tax Law and the form of organization of its tax legislation. Finally, in the last chapter, we present the legislation related to the French succession and donation tax.

Keywords: Inheritance and Donation Tax; Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações; ITCMD; droits de mutation à titre gratuit; consideration on personal characteristics; principle of contributory capacity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CC** – Código Civil
- CTN** – Código Tributário Nacional
- CF** – Constituição Federal
- CGI** – *Code Général des Impôts*
- DDHC** – Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão
- EC** – Emenda Constitucional
- IPTU** – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
- IPVA** – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
- ITBI** – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
- ITCMD** – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações
- LPF** – *Livre des Procédures Fiscales*
- RE** – Recurso Extraordinário
- UPF** - Unidade de Padrão Fiscal do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

I	Introdução.....	10
II	O Direito Tributário Brasileiro.....	14
II.I	Princípios relacionados ao ITCMD.....	19
III	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações.....	23
III.I	Histórico do ITCMD no Brasil.....	23
III.II	O ITCMD na Constituição Federal de 1988.....	26
III.III	O ITCMD no Código Tributário Nacional.....	28
III.IV	A Regra-Matriz de Incidência relativa ao ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul – Lei 8.821/1989.....	30
III.V	Progressividade do ITCMD – Julgamento do RE 562.045/RS.....	38
IV	Direito Tributário Francês.....	42
IV.I	Princípios Gerais do Direito Tributário Francês.....	44
IV.II	Legislação Tributária Francesa.....	47
V	Imposto sobre Sucessões e Doações na França.....	50
V.I	Campo de aplicação dos direitos de mutação a título gratuito.....	50
V.II	Base de cálculo (<i>l'assiette</i>).....	52
V.III	Tarifas e liquidação.....	54
V.IV	Regimes especiais e exonerações.....	58
V.V	Considerações sobre a legislação francesa.....	58
VI	Conclusão.....	60
VII	Referências Bibliográficas.....	61
VIII	Anexo - Gráficos e Tabelas.....	63

I. Introdução

Os tributos compreendem a fonte de recursos para a existência e o funcionamento dos Estados modernos. Desta forma, a escolha por determinada forma de incidência e repartição do recolhimento dos tributos na sociedade terá reflexos diretos na disponibilidade de recursos públicos, assim como no grau de desigualdade econômica existente entre os diversos agrupamentos sociais.

O Brasil, no ano de 2018, apresenta uma carga tributária relativamente mediana, de 32,29% do Produto Interno Bruto, um pouco abaixo da média de 34,30% do grupo de países ricos que compõem a Organização dos Países para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE¹.

Entretanto, grande diferença da carga tributária brasileira, em relação aos demais países da OCDE, torna-se evidente quando examinado o peso dos diferentes tributos na sua composição. Percebe-se que o Brasil possui elevada carga tributária sobre bens, serviços e folha de salários (incluindo previdência), e baixa tributação sobre renda, lucro, ganho de capital e propriedade². Essas diferenças percebidas possuem elevado grau de amplitude, e podem ser relevantes para explicar deficiências no grau de competitividade da indústria e produtos brasileiros em âmbito internacional, assim como a existência do persistente nível de desigualdade econômica que se observa historicamente na sociedade brasileira.

Com o objetivo de compreender na prática a disparidade da tributação brasileira sobre determinados fatos, o presente trabalho debruça-se sobre uma comparação entre os tributos sobre heranças e doações existentes no Brasil e na França.

A escolha realizada pelo imposto incidente sobre heranças e doações é fruto, em primeiro lugar, pela razão de que esse imposto não implica em incentivos negativos sobre atividades econômicas ou aquisição e manutenção de propriedades – o que o torna um imposto, em teoria, “justo”. Antonio Nicácio, advogado paulista que escreveu uma obra sobre o imposto de transmissão de propriedade “*causa mortis*” em 1959, ao parafrasear o

¹ OCDE. **Revenue Statistic 2018**. Quadro comparativo disponível no anexo 1.

² Idem. Quadros comparativos no anexo 1.

economista americano Edwin Seligman, afirma que “quanto mais democrático um país, mais elevado o imposto sucessório”³.

Por se tratarem de transmissões de bens a título gratuito, ou seja, liberalidades, a circulação de bens realizada por heranças e doações não gera estímulos negativos para o trabalho, lucro, acúmulo de bens e propriedades. Pelo contrário, grandes riquezas recebidas a partir de tais atos poderiam incentivar seus beneficiários a não terem futuras preocupações em empreender esforços pessoais com estudos, trabalho ou produção. Assim, eventuais impostos sobre transmissões gratuitas de bens, realizadas através de heranças e doações, são bem recepcionados pela escola econômica liberal e pela lógica da meritocracia.

Além disso, impostos incidentes sobre heranças e doações também servem a obstar que enormes fortunas obtidas sejam transmitidas ilimitadamente para as futuras gerações, evitando acúmulos intergeracionais de riqueza e o agravamento da disparidade econômica social ao longo do tempo.

Em segundo lugar, a escolha pelo imposto sobre heranças e doações foi adotada em razão da relativa pouca importância atribuída a esse imposto na doutrina brasileira. De fato, o ITCMD – Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações –, imposto de competência dos estados federados, é relegado a um debate menos fecundo do que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ICMS, e até mesmo do que o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, IPVA, demais impostos atribuídos aos Estados federados. Desta forma, o imposto em questão já foi inclusive declarado um “imposto esquecido”, por um dos mais importantes jornais do país⁴ e outros estudos⁵.

Conclui-se, assim, que uma maior atenção dirigida ao ITCMD, além de contribuir para o conhecimento científico e do direito tributário, pode fornecer subsídios para alterações

³ NICÁCIO, Antônio. **Do Imposto de Transmissão de Propriedade “Causa Mortis”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, pg. 28.

⁴ Editorial, Jornal O Estado de São Paulo. Um Imposto Esquecido, 2012. Disponível em “<https://opinio.estadao.com.br/noticias/geral,um-imposto-esquecido-imp-,844109>”, Acesso em 29 mai. 2019.

⁵ Telles, David. ITCMD – Um imposto esquecido pelos contribuintes (e até pelo próprio Estado), 2015. Disponível em “<https://davidtelles.jusbrasil.com.br/artigos/180943017/itcmd-um-imposto-esquecido-pelos-contribuintes-e-ate-pelo-proprio-estado>”, acesso em 20 jun. 2019.

na matriz tributária brasileira, a fim de levar a ajustes nos desequilíbrios tributários acima assinalados, no sentido de promover uma tributação mais eficiente e justa.

Desta forma, optou-se por empreender um estudo do imposto em questão na realidade brasileira, aliado a uma comparação com o seu equivalente francês. Essa escolha é fruto da constatação da importância atribuída ao *Impôt sur les Successions* francês, tanto no debate público e doutrina tributária francesa, quanto pelo elevado grau de arrecadação do referido imposto na França, se comparada com outros países, conforme se depreende de pesquisa publicada pelo FMI⁶. A pesquisa em questão demonstra que o *Impôt sur les Successions* é responsável por 1,05% do total de arrecadações tributárias francesas, enquanto o congênere brasileiro responde por apenas 0,12%, a partir de dados do ano de 1998.

Ademais, a matriz românica do direito francês, herdada pelo Brasil em decorrência da colonização portuguesa, facilita o estabelecimento de um quadro comparativo das normas legais atinentes ao imposto sob análise, dada a similaridade dos sistemas jurídicos de ambos os países.

Mesmo assim, importa tecer comentários preliminares sobre os limites da comparação jurídica, porquanto a tarefa pode assumir distintas feições. De acordo com o ensinamento de Rodolfo Sacco, as regras jurídicas de um ordenamento são fruto de uma conjugação de um conjunto mais amplo de regras, ou “formantes” do ordenamento⁷. Dentre essas, podem ser encontradas regras legais, exemplos da doutrina, máximas de tribunais, regras aplicadas pelos tribunais, entre outras. Destarte, o objetivo da comparação, realizado pelo intérprete, consiste em determinar o significado das regras, ou formantes, objeto de estudo.

Estabelecida uma visão mais ampla do universo de possibilidades permitida pela técnica comparativa, torna-se necessário delimitar o escopo da presente pesquisa, que propõe um olhar atento às normas jurídicas em vigor, como as normas constitucionais, dispositivos insertos na codificação tributária, e leis ordinárias que permitem a instituição dos referidos

⁶ FMI, Governance Finance Statistics Yearbook e International Financial Statistics Yearbook, 1998, in PROCATI, Gilberto Santini. **O Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos no Estado do Rio Grande do Sul**. Monografia para conclusão do curso de especialização em Gestão Fazendária. PUC/RS: 2004, pg. 23.

⁷ SACCO, Rodolfo. **Introdução ao Direito Comparado**. 5ª edição. São Paulo, Editoria Revista dos Tribunais: 2001. pg. 92

impostos sobre heranças e doações. Tal escolha decorre de serem essas regras os instrumentos primários para o estabelecimento das normas tributárias.

Realizada essa delimitação, a presente pesquisa divide-se em quatro partes.

As duas primeiras debruçam-se sobre o Brasil.

A primeira introduz o Direito Tributário enquanto matéria de estudo no Brasil, relacionando-o com o sistema jurídico como um todo, estabelecendo seus fundamentos gerais na doutrina brasileira, além dos principais princípios que guiam e orientam o sistema jurídico tributário, no âmbito de aplicação do ITCMD.

A segunda concentra-se sobre a disciplina do ITCMD no Brasil. Investiga as origens dos impostos sobre heranças e doações no ordenamento jurídico brasileiro e sua evolução ao longo do tempo. Analisa sua configuração atual, a partir de sua previsão na Constituição Federal de 1988, legislação inscrita no Código Tributário Nacional, e com sua normatização legislativa no Estado do Rio Grande do Sul. Ao final da segunda parte, empreende-se análise de Recurso Extraordinário julgado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade da progressividade de alíquotas desse imposto.

As duas últimas tratam sobre o direito francês.

A terceira parte busca fazer uma breve introdução sobre o direito tributário francês (*droit fiscal*), suas fontes, conceito de tributo, e seus princípios gerais. Após, apresentam-se as principais leis tributárias e a forma de estabelecimento da obrigação tributária pela doutrina daquele país.

A quarta parte empreende a análise dos impostos sobre as mutações a título gratuito (*impot sur les mutations a titre gratuit*), consubstanciados no imposto sobre as sucessões e imposto sobre as doações, concentrando-se nas suas principais características atuais, inscritas no Código Tributário francês (*Code Général des Impots*), e apresentando comentários sobre as principais diferenças encontradas.

II.I O Direito Tributário Brasileiro e seus Princípios

Usualmente o direito é apresentado em ramos ou disciplinas específicas, tais como direito tributário, civil, penal, administrativo, trabalhista, entre outros. No entanto, faz-se importante reconhecer que essas diferentes abordagens devem sua existência mais para objetivos didáticos e de compreensão do que para reais inconsistências entre os diferentes ramos. Pois, se de fato podem ser encontrados diferentes pontos de partida para a abordagem de cada um desses temas, com princípios e fundamentos próprios, no ponto de chegada torna-se incontestável a unidade do direito como sistema uno e indivisível⁸.

Assim, embora seja realizada uma introdução específica do direito tributário brasileiro, é importante reconhecer que tal estudo, longe de ser autônomo e independente, está intimamente relacionado aos demais ramos do direito, inclusive buscando neles importantes definições para sua própria compreensão. Desta forma, encontram-se conceitos de direito civil – sucessão, doação, propriedade –, de direito constitucional – como federação, soberania, competência –, direito penal, entre outros. Trata-se, em resumo, apenas de separação ilusória e didática, quando em realidade o direito se apresenta, enquanto um sistema, unificado.

Partindo deste entendimento, faz-se importante reconhecer que o direito tributário é entendido como uma ramificação do direito público. O direito público, em contraste com o direito privado, caracteriza-se fundamentalmente por três critérios: subjetivo, conteúdo da norma, e interesse protegido. O primeiro corresponde à presença do Estado enquanto participante da relação jurídica, na qualidade de ente soberano em relação aos particulares. O segundo decorre da imperatividade das normas, em que não há espaço de liberdade de escolha para a aplicação das normas em vigência, uma vez que os preceitos e normas previstos em lei devem ser obrigatoriamente seguidos. E o terceiro aspecto refere-se à predominância do interesse público, consubstanciado na existência de supremacia do interesse estatal, ou social, na relação jurídica em exame.

A doutrina predominante não exige a existência concomitante dos três critérios acima delineados para a caracterização de um ramo do direito como direito público. O direito penal, por exemplo, caracteriza-se como espécie de direito público, mesmo que a relação

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015. pg. 43.

jurídica tutelada seja o furto de um bem de uma pessoa, efetuado por outro particular. Nesse caso, o critério do interesse público, aliado à imperatividade da norma, é suficiente para caracterização do direito penal como submetido às regras gerais de direito público.

Mesmo assim, reconhece-se que o direito tributário atende aos três critérios apresentados, o que reforça seu reconhecimento como ramo de direito público.

Desta forma, torna-se necessário delinear que o direito tributário é o segmento do direito responsável pela instituição, fiscalização e arrecadação de tributos⁹. Por instituição, entende-se a capacidade de o Estado criar novas regras sobre situações que ensejam a formação de uma obrigação tributária em relação aos particulares. A fiscalização, por sua vez, corresponde a utilização de atos que assegurem o cumprimento das normas instituídas, visando impedir a sonegação, ou a desobediência às regras. Por fim, a arrecadação significa o uso dos meios necessários para o efetivo recebimento dos valores constituídos e apurados nas etapas anteriores.

O direito tributário, portanto, corresponde às faculdades e aos limites do poder estatal de instituir e cobrar tributos dos particulares, ao mesmo tempo em que assegura a esses os direitos de não terem suas propriedades injustamente despojadas. Trata-se de antigo e permanente conflito existente em todas as sociedades organizadas na forma de algum poder centralizado, e responsável, inclusive, pela formação da primeira forma de limitação moderna ao poder real, a Magna Carta de 1215 na Inglaterra, assim como pela Independência Americana, de 1767. Esses exemplos históricos ressaltam a importância do desenvolvimento e equilíbrio presentes na relação tributária, e sua respectiva regulamentação, entre poder público e particulares.

Os tributos, ademais, correspondem à parcela mais importante de arrecadação de recursos econômicos para o funcionamento dos Estados modernos. Juntamente com as multas e reparações de guerra, formam o grupo de receitas derivadas, isto é, receitas relacionadas com o poder de império, soberano, que os Estados possuem em relação a seus súditos. Por outro lado, compreende-se a existência do campo de receitas originárias do Estado, decorrentes de atividades que não são propriamente estatais, mas que se confundem com as

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015. pg. 44.

atividades privadas, tais como atividades de empresas estatais, lucros, contratos, aluguéis, doações recebidas.

Nesse ponto cabe ser feita a definição predominante de tributo na doutrina brasileira, que encontra correspondência com o artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN. De acordo com sua leitura, “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. De onde se retiram as cinco principais características dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro: devem possuir valor expresso em dinheiro (prestação pecuniária), de pagamento obrigatório (compulsória), que não corresponde a uma punição a algum ato proibido em lei (não é sanção de ato ilícito – o que os diferenciam das multas administrativas e penais), que apenas pode ser criado em forma de lei (instituída em lei), e cuja cobrança é automática, não se encontra à disposição de vontade do administrador para ser realizada (atividade administrativa plenamente vinculada)¹⁰.

O CTN, Lei n. 5.172 de 1966, é anterior à Constituição de 1988, e foi recepcionado com *status* de lei complementar. Por ser anterior ao texto constitucional, nem todos os seus artigos encontram-se em consonância com a Constituição vigente, sendo que cabe ao judiciário brasileiro reconhecer aqueles artigos que perderam sua vigência em razão dessa incompatibilidade – ao que dizemos que são artigos não recepcionados.

Apesar de o artigo 5º do CTN reconhecer a existência de três espécies de tributos, a doutrina brasileira majoritária, desde a Constituição Federal de 1988, reconhece a existência de 5 espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Os impostos, grupo onde se encontra o Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações, correspondem aos tributos não contraprestacionais a atividades estatais e de arrecadação não vinculada. Em relação ao primeiro termo, definido no art. 16 do CTN, entende-se que os impostos são exigidos em relação a fatos ou atividades dos particulares, que não guardam uma relação de contraprestação a alguma atividade do Estado. Quanto à segunda característica, significa que os recursos arrecadados através dos impostos não são reservados

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, pg. 51.

especificamente a alguma atividade de aplicação do Estado, ou seja, estão disponíveis para serem empregados de maneira que o administrador bem entender¹¹. Ademais, as diferentes espécies de impostos são conferidas constitucionalmente aos três diferentes níveis da federação, havendo impostos reservados para a União, para os Estados, e para os Municípios (o Distrito Federal cumula os impostos direcionados tanto para os Estados quanto para os Municípios).

Já as contribuições especiais, apesar de não se fundamentarem em contraprestações de atividades estatais desempenhadas – tal como os impostos –, são de arrecadação vinculada. Em outras palavras, os recursos provenientes dessas contribuições são destinados especificamente para determinados gastos estatais específicos, como a seguridade social e gastos sociais gerais¹². Apenas a União possui competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, restando aos Estados e Municípios unicamente a competência para criarem contribuições para o custeio do regime previdenciário de seus servidores, além de possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem contribuição para o custeio de serviço da iluminação pública, conforme previsão do artigo 149 e seu parágrafo primeiro, e artigo 149-A da Constituição Federal.

Tanto as taxas, quanto as contribuições de melhoria, são espécies de tributos contraprestacionais a atividades estatais. As primeiras podem ser cobradas para financiar serviços públicos, em seu uso efetivo ou potencial, e para o financiamento do poder de polícia¹³. As últimas vinculam-se e limitam-se a valorizações imobiliárias decorrentes de obras financiadas pelo Estado¹⁴. Ambas as espécies podem ser instituídas por todos os entes federativos.

Por último, os empréstimos compulsórios caracterizam-se por não serem contraprestacionais em relação a atividades estatais, mas apenas podem ser criados em situações específicas previstas na Constituição – despesas extraordinárias decorrentes de

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, pg. 59.

¹²idem, pg. 66.

¹³ibidem, pg. 62.

¹⁴ibidem, pg. 63.

calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional – e suas receitas são vinculadas a essas respectivas situações. Apenas a União pode instituí-los, e possuem a característica especial de serem provisórios, devendo ser restituídos ao longo do tempo¹⁵.

O ITCMD, portanto, por ser uma espécie de imposto, não é uma contraprestação a qualquer atividade estatal em relação aos contribuintes, e o fruto de sua arrecadação é disponível para qualquer uso, sem se destinar a uma área específica. É imposto de competência dos Estados Federados, em razão da previsão do art. 155 da CF/88. Ademais, importa salientar outras características importantes atribuídas pela doutrina brasileira ao imposto em enfoque: trata-se de tributo fiscal, direto e real.

Tributos fiscais são aqueles que são instituídos com o objetivo principal de arrecadar fundos econômicos para o Estado. Distinguem-se dos tributos extrafiscais que, apesar de também arrecadarem recursos, objetivam precipuamente incentivar ou limitar determinados atos realizados pelos contribuintes. O Imposto sobre Importações, por exemplo, é regulado em maior grau pelo interesse em limitar a entrada de produtos estrangeiros, e servir de incentivo à indústria nacional, do que pela finalidade arrecadatória.

Tributos diretos são aqueles em que tanto o contribuinte de fato, aquele que suporta o ônus econômico da tributação, quanto o contribuinte de direito, que corresponde ao sujeito responsável por cumprir com a obrigação tributária, coincidem na mesma pessoa. Os tributos indiretos, por sua vez, são aqueles em que apesar de o contribuinte de direito proceder à arrecadação tributária, o ônus financeiro é transferido para outro sujeito, o contribuinte de fato. Tem-se como exemplo de imposto indireto o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), no qual os fabricantes e lojistas procedem ao recolhimento do imposto, enquanto seu custo é repassado para o consumidor final.

Por fim, os tributos pessoais são aqueles em que a lei instituidora do tributo leva em consideração características pessoais do sujeito passivo, ou contribuinte. No Imposto de Renda, por exemplo, o montante auferido de renda por determinado sujeito passivo importará no montante a ser recolhido pelo fisco, inclusive na porcentagem incidente – por tratar-se de

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, pg. 56.

imposto progressivo. Nos tributos reais, por sua vez, a lei atém-se apenas a características relacionadas com o fato gerador: o ato ou fato, a ser tributado.

II. II Princípios Tributários Relacionados ao ITCMD

Reconhecidas a localização e as características gerais do direito tributário dentro do sistema mais amplo do direito, cumpre tecer considerações, não exaustivas, sobre os princípios que o norteiam. Atentando para o objetivo geral deste estudo, serão desenvolvidos comentários em relação aos princípios gerais do Direito Tributário aplicáveis ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações: os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, não confisco, isonomia, pessoalidade e capacidade contributiva.

Antes de proceder a uma definição e explicação sobre cada um deles, importa salientar que os princípios são regras gerais do sistema jurídico e servem de guia e referência para a aplicação das normas. Desta forma, servem como verdadeiros alicerces e fundamentos do ordenamento entendido como um conjunto ordenado, conferindo unidade e sentido ao sistema. São fundamentais para caracterizar ao conjunto de normas um sentido orgânico, coerente, integrado e funcional. Também atuam como guia para interpretação das normas jurídicas específicas, além de possuírem a função de integração e compreensão do sistema como um todo¹⁶. Por possuírem força interpretativa mais geral que as normas jurídicas, possuem, em geral, a característica de não serem absolutos.

O princípio da legalidade prevê que as normas de direito tributário, como a instituição, majoração e redução de tributos, devem estar previstas em lei, submetendo-se ao processo legislativo para sua formação. Deve estar presente em lei, portanto, a definição da relação jurídica que estabelece a obrigação do recolhimento do tributo. Assim, devem ser definidos na lei os fatos ou eventos que criem a obrigação tributária (regra-matriz de incidência). Também devem estar previstos em lei o montante econômico submetido à tributação (base de cálculo), assim como a fração desse montante que efetivamente será recolhido ao poder público (alíquota).

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, pg. 160.

A irretroatividade corresponde ao preceito de que os fatos ocorridos em determinado momento são regidos pelas leis instituídas no momento em que ocorrem, ou, em outras palavras, o tempo rege o fato. De acordo com esse princípio, eventuais alterações na legislação tributária apenas gerarão efeitos nos acontecimentos ocorridos após sua promulgação. Independentemente se a nova lei implicar em majoração, redução, ou qualquer outra alteração das normas tributárias, os fatos geradores ocorridos anteriormente a sua promulgação estarão submetidos às leis de vigência no momento em que ocorreram.

O princípio da anterioridade, que se refere à criação ou majoração de tributos, estabelece a necessidade de um prazo para que essas mudanças surtam efeito, a fim de que os contribuintes possam prever e se preparar para arcarem com maiores encargos econômicos. Comporta, no direito brasileiro, duas modalidades de prazos de adequação temporal: a anterioridade anual, em que as referidas alterações mais gravosas apenas possam surtir efeitos no ano seguinte à sua aprovação; e a anterioridade nonagesimal, em que o prazo para surtir efeitos corresponde a noventa dias desde sua instituição ou majoração.

O princípio do não-confisco visa a impedir que o exercício estatal do poder de tributar tenha finalidade abusiva e confiscatória, o que atentaria contra o direito à propriedade. Da maneira geral, tal princípio está relacionado a uma limitação no valor das alíquotas dos tributos, que devem guardar respeito com critérios de razoabilidade e garantia à propriedade privada. Na prática, entretanto, não há critérios objetivos e universais para a definição de quais seriam os limites incontestáveis para a definição de um valor das alíquotas que diferenciaria um patamar razoável de um abusivo. Cada acontecimento tributável, ou fato gerador específico, por exemplo, possui características distintas em relação ao critério da alíquota razoável¹⁷. Destarte, alto percentual de tributação sobre estoques de propriedade, como a incidência do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e Imposto Territorial Rural (ITR) sobre bens imóveis e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre veículos, com efeito, geram encargos mais severos do que fluxos de renda e proventos, consubstanciados no Imposto de Renda (IR), ou mesmo no ITCMD.

O princípio da igualdade determina que os sujeitos que estejam em mesma condição sejam submetidos às mesmas regras. A partir dele, as normas devem possuir caráter

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, pg. 173.

geral e abstrato, de forma a aplicar-se de maneira homogênea aos sujeitos submetidos a elas. Na prática, esse princípio proíbe a criação de diferenciações arbitrárias que possam submeter pessoas em igual situação a regimes tributários distintos.

O principal corolário da igualdade é o princípio da isonomia, segundo o qual as pessoas em iguais condições devem ser tratadas de forma igual, enquanto as pessoas em situações diferentes devem ser tratadas de forma diferente. Aplicado ao direito tributário, permite-se a criação de regimes diferenciados, desde que os critérios para a diferenciação dos contribuintes atendam aos desígnios gerais e mais amplos definidos em lei, atendendo ao interesse público. Desta forma, seria idôneo admitir, no regime de impostos sobre heranças e doações, por exemplo, a isenção de tributação em relação à certas pessoas em situação de vulnerabilidade econômica, bem como no recebimento de valores diminutos que pudessem criar mais embaraços burocráticos do que efetiva contribuição para o Estado.

Por fim, cabe tecer comentários acerca dos princípios da pessoalidade e da capacidade econômica.

Em relação ao princípio da pessoalidade, esse estabelece que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, ou seja, levarão em conta as características pessoais e as peculiaridades dos contribuintes. Trata-se de uma forma de aplicação prática do princípio da isonomia, direcionada aos impostos. A sua aplicação poderia levar, a título de exemplo, a isenção do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU, aos proprietários de imóveis urbanos que tenham idade avançada ou baixa renda. Com relação ao ITCMD, e considerando a utilização prática do princípio da pessoalidade, seria lícito prever diferentes regimes de tributação em função do grau de parentesco dos beneficiários por heranças, legados ou doações.

Já o princípio da capacidade contributiva, forma mais específica de incidência da pessoalidade, orienta no sentido de que os impostos devem atentar para a capacidade econômica dos contribuintes, de modo a onerar de maneira mais gravosa aqueles que possuem mais recursos, e de maneira mais branda os indivíduos economicamente vulneráveis. Trata-se, portanto, de verdadeira tentativa de obtenção de um propósito de solidariedade e de justiça social, aplicado ao sistema tributário como um todo. Daí a grande importância para a efetiva aplicação prática deste princípio, tão caro a uma sociedade com grande disparidade

econômica entre os diferentes estratos sociais, como a brasileira, conforme já explanado na introdução do presente trabalho. Sobretudo pelo motivo de a política tributária servir como ferramenta fundamental para o combate às desigualdades econômicas e sociais, ou, de forma contrária, para sua agravação.

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, cabe ressaltar que uma forma consagrada e reconhecida para sua efetivação refere-se à aplicação da progressividade aos impostos. O mecanismo em questão consiste na formulação de diferentes alíquotas, que se elevam progressivamente, à medida em que a base de cálculo, o montante econômico total da operação tributada, se eleva. A partir de seu uso, o princípio da solidariedade econômica e social se faz presente, porquanto os sujeitos que possuem melhores condições e capacidades econômicas contribuem com maior substância para as receitas públicas.

III O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações

III.I Histórico do ITCMD no Brasil

O imposto sobre heranças e legados surge no Brasil antes mesmo da independência, logo após a chegada da família real ao país. Com o alvará de 17 de junho de 1809 foi criado o imposto sobre heranças e legados, com alíquotas de 10% e 20%, e isenção para descendentes ou ascendentes¹⁸. Tal imposto ficou conhecido como “a décima das heranças e dos legados”, e foi objeto de novo alvará, que disciplinou sua arrecadação, em 1811.

Com a Lei de 24 de outubro de 1832, o imposto foi reservado às receitas provinciais, passando essas, com a reforma constitucional de 1834, a poder legislar sobre suas despesas e impostos de sua competência. Mesmo assim, permaneceram direcionadas à receita geral os tributos arrecadados no Município da Corte. As diversas disposições legais que regulamentavam esse imposto foram reunidas no Decreto n. 2.708 de 15 de dezembro de 1860, e a décima passou a chamar-se taxa de heranças e legados. A partir da Lei n. 1.507 de 26 de setembro de 1867, seu nome foi mudado para imposto de transmissão de propriedade “*causa mortis*”¹⁹.

Com proclamação da República, o imposto sobre transmissão de propriedade passou à competência dos Estados, conforme disposto no art. 9º, n. 3, da Constituição de 1891. Em razão da ausência de normas regulamentadoras relativas ao imposto, houve supertributação de bens transmitidos por sucessão que se encontravam sob jurisdição de outro Estado, distinto daquele onde o falecido tivera seu último domicílio.²⁰

As Constituições de 1934 e 1937 mantiveram a competência dos Estados membros, inovando ao estabelecer uma dicotomia entre o imposto *causa mortis* e inter vivos de bens imóveis, que anteriormente eram albergados num único imposto sobre transmissão de propriedade. Também apresentaram soluções para o conflito de competência entre os Estados

¹⁸ NICÁCIO, Antônio. **Do Impôsto de Transmissão de Propriedade “Causa Mortis”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, pg. 29.

¹⁹ FERNANDES, Regima Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, pg. 27.

²⁰ Idem, pg. 45.

tributantes, sobretudo quanto aos bens incorpóreos, que seriam de competência do Estado onde houve último domicílio do *de cuius*.

A Constituição de 1946 ampliou as regras de competência dos Estados de situação do bem em relação aos bens corpóreos. Com a Emenda Constitucional n. 5 de 21 de novembro de 1961, o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* passou para a competência dos Municípios.

Mais adiante, com a Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, foi suprimido o imposto sucessório sobre todos os bens e criado, sob competência dos Estados membros, um único imposto sobre transmissão, exclusivo sobre propriedade imobiliária. Ademais, por força do art. 9º, §4º, as alíquotas máximas do imposto passaram a ser fixadas por Resolução do Senado Federal, que passaram a ser limitadas no teto de 4%²¹.

Com a Constituição de 1967, o imposto permaneceu sob a competência dos Estados e do Distrito Federal, permaneceu a não incidência do imposto sobre a transmissão de bens móveis, mantendo-se a imposição apenas em relação à “transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis”. Ademais, havia previsão de não incidência do imposto sobre transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas, nem sobre fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se suas atividades preponderantes forem o comércio ou locação de imóveis. Manteve-se a previsão de alíquotas máximas fixadas por resolução do Senado Federal, por proposta do Poder Executivo da União. A Constituição de 1969 estabeleceu as mesmas regras.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, manteve-se a competência dos Estados membros e do Distrito Federal para regular o imposto sobre transmissão *causa mortis* e *inter vivos* a título gratuito de propriedade, que voltou a abranger os bens móveis, além dos imóveis. A transferência de bens imóveis a título oneroso permaneceu sob a competência dos Municípios, através do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI.

Para além da disciplina do ITCMD nas diversas constituições brasileiras, há uma pesquisa interessante desenvolvida por Antonio Nicácio, publicada em 1959 no livro “Do

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Tributário**. Vol. IV. Ed. Renovar, 2007, p. 226/8.

Imposto de Transmissão de Propriedade ‘Causa Mortis’”, que traz informações a respeito das diferentes leis paulistas²² sobre o tema, desde 1910 até o ano em que o livro foi escrito.

Através das informações reunidas com os diversos dispositivos legais, é possível perceber a evolução das alíquotas do imposto, no Estado de São Paulo, com o passar dos anos. Até a lei de 1953, havia progressividade das alíquotas em razão do valor do quinhão de cada herdeiro, além de outra progressividade em função do grau de distanciamento de parentesco em relação ao *de cuius*.

Desta forma, percebe-se que a legislação paulista, em 1935, previa tributação sobre heranças e legados destinados aos parentes em linha reta em alíquota de 1% sobre os quinhões inferiores a 20 mil cruzeiros, que variavam até 7% para quinhões acima de 1 milhão de cruzeiros. Com a Lei n. 13 de 1947, as respectivas alíquotas alteraram-se para 1,25% e 8,75%. A partir de 1954, as alíquotas chegaram a 2% e 14%, e houve o surgimento de novas faixas de tributação para quinhões maiores, que alcançam a alíquota de 25% para aqueles superiores a 10 milhões de cruzeiros.²³

Já em relação aos parentes além do sexto grau e não parentes, a mesma lei previa alíquotas que variavam entre 23% e 35%. Os valores alteraram-se para 28,75% e 43,75% em 1947; e 37% e 55% em 1954, com a faixa de quinhões acima de 10 milhões de cruzeiros submetida à tributação de 64%.

Os números obtidos permitem ilustrar uma constante evolução da progressividade do imposto sobre transmissão *causa mortis* em São Paulo, desde 1935 até 1954. A tabela abaixo demonstra a diversidade de alíquotas presentes no imposto paulista, em 1956.

²² Houve tentativa de empreender um apanhado histórico do imposto no Estado do Rio Grande do Sul, foco desta pesquisa. Infelizmente, não foi obtido sucesso em encontrar a legislação gaúcha antiga. Pelo interesse nas transformações históricas do imposto, foi decidido incluir a transformação da lei paulista.

²³ NICÁCIO, Antônio. **Do Impôsto de Transmissão de Propriedade “Causa Mortis”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, pgs. 209, 230 e 253.

Imposto de Transmissão "Causa Mortis", SP 1956							
Faixas	Linha reta	Cônjuges	Irmãos	Tios e	Tios avós e	Parentes	Não
				sobrinhos	sobrinhos netos		
Até 20 mil Cr\$	2%	8%	25%	28%	31%	34%	37%
20 mil a 50 mil Cr\$	4%	10%	28%	31%	34%	37%	40%
50 mil a 100 mil Cr\$	6%	12%	31%	34%	37%	40%	43%
100 mil a 250 mil Cr\$	8%	15%	34%	37%	40%	43%	46%
250 mil a 500 mil Cr\$	10%	18%	37%	40%	43%	46%	49%
500 mil a 1 milhão Cr\$	12%	21%	40%	43%	46%	49%	52%
1 mi a 2,5 mi Cr\$	14%	24%	43%	46%	49%	52%	55%
2,5 mi a 5 mi Cr\$	17%	27%	46%	49%	52%	55%	58%
5 mi a 10 mil Cr\$	20%	30%	49%	52%	55%	58%	61%
Mais que 10 mi Cr\$	25%	35%	52%	55%	58%	61%	64%

III.II – O ITCMD na Constituição Federal de 1988

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCMD – está disciplinado na Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, I e §1^o²⁴. Depreende-se de sua redação que cabe aos Estados federados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre heranças, legados e doações de quaisquer bens e direitos. Quanto aos bens imóveis e seus respectivos direitos, há a fixação da competência dos Estados onde estão situados. Já quanto aos bens móveis, títulos e créditos, a competência será fixada aos Estados onde se processar o inventário ou arrolamento, ou, no caso de doações, ao Estado de domicílio do doador, ou ao Distrito Federal.

²⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

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

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

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

(Redação dada pela EC nº 3, de 1993)

Ademais, fica reservada à lei complementar – ainda não editada até o momento de elaboração deste trabalho – a definição da competência sobre bens móveis transmitidos através de doações, heranças e legados com origem no exterior.

Na ausência de lei complementar, prevalece o entendimento da possibilidade de os Estados-membros exercerem a competência legislativa plena prevista no art. 24 e parágrafos da Constituição Federal²⁵, assim como no art. 34 e parágrafos 3º, 4º e 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²⁶, entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento de situação análoga²⁷, quanto à legitimidade dos Estados-membros e do Distrito Federal para legislar sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA –, diante da inexistência de lei complementar sobre a questão.²⁸

Encerrando o tema, a Constituição Federal prevê que o ITCMD terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. Com efeito, a referida regulação materializou-se na Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, que estabelece a alíquota máxima de 8% (oito por cento) para o imposto.

²⁵ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...)

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

²⁶ 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.

²⁷ Decisão proferida no RE 236.931/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 29.10.1999.

²⁸ FERNANDES, Regima Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, pg. 57.

III.III – O ITCMD no Código Tributário Nacional

Para além da disciplina constitucional, o ITCMD também está regulado pelo Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de lei complementar.

Cabe ressaltar que a regulamentação inserta no Código Tributário Nacional – CTN –, refere-se somente à transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, não se aplicando sobre a transmissão de bens móveis, porquanto tais transmissões deixaram de ser tributadas sob o regime jurídico constitucional imediatamente anterior, por força de Emenda Constitucional nº 18/1965, e das Constituições de 1967 e 1969, conforme analisado na parte relativa ao histórico do ITCMD brasileiro.

Ademais, as seguintes disposições do CTN referem-se às tributações sobre transferência de propriedade, no que se incluem as gratuitas, tributadas através do ITCMD, e as onerosas, que sofrem incidência do ITBI. Desta forma, as considerações a seguir aplicam-se a ambos impostos, sendo que o ITBI foi albergado pela competência dos Municípios na atual Constituição.

Feitas as devidas considerações iniciais, passa-se à análise das disposições do CTN acerca do ITCMD, insertas nos artigos 35 a 42.

O artigo 35²⁹ estabelece as hipóteses de incidência do referido imposto. Em primeiro plano, estabelece-se a hipótese de incidência do ITCMD em caso de transmissão a qualquer título de imóveis por natureza ou por acessão física, conforme definição na lei civil. Bens imóveis, de acordo com o artigo 79 do Código Civil de 2002 – CC –, são “o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural o artificialmente”. Compreende, portanto, além do solo, tudo o que lhe for incorporado de maneira permanente, como plantas ou edificações.

²⁹ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

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

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

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

A acessão física, por sua vez, é forma de aquisição de propriedade originária pelo decurso do tempo, compreendida no artigo 1.248 do CC como: 1) formação de ilhas; 2) aluvião; 3) avulsão; 4) abandono de álveo; 5) por plantações ou construções.

Prevê também a lei a incidência do imposto em relação às transmissões de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. Sob a leitura do artigo 1.225 do CC, que arrola as espécies de direitos reais, conclui-se que há incidência do ITCMD sobre a transmissão de: 1) propriedade; 2) superfície; 3) servidões; 4) usufruto; 5) uso; 6) habitação; 7) direito do promitente comprador do imóvel.

Por fim, além da transmissão dos respectivos imóveis e de direitos reais, a cessão de direitos sobre esses bens também constitui hipótese de incidência do imposto.

O artigo 36 do CTN afasta a incidência de imposto sobre transmissão dos bens e direitos previstos anteriormente em caso de pagamento por incorporação de capital subscrito em pessoa jurídica, assim como no caso de incorporação ou fusão de uma pessoa jurídica por outra. Da mesma forma, o retorno desses bens e direitos aos respectivos incorporadores não implica incidência do imposto, conforme dispõe seu parágrafo único.

As previsões do artigo 36 não são aplicáveis às pessoas jurídicas adquirentes que tenham como atividade preponderante – maior que 50% de sua receita operacional – a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição, nos termos do artigo 37.

Estabelece o artigo 38 que a base de cálculo do ITCMD será o valor venal, isto é, o valor de mercado, dos bens ou direitos transmitidos.

De acordo com o artigo 39, resolução do Senado Federal irá fixar alíquotas máxima e mínima do imposto em debate. Desta forma, considera-se que o referido artigo não foi recepcionado pela Constituição de 1988, que prevê somente a fixação de uma alíquota máxima, em seu artigo 155, §1º, IV, analisado *supra*.

Dispõe o artigo 40 que o montante do ITCMD é dedutível do que for devido à União, via Imposto de Renda, sobre o provento decorrente da mesma transmissão. A referida norma implica evitar a bitributação sobre um mesmo fato, a transmissão do bem.

O artigo 41, da mesma forma que a Constituição de 1988, prevê que o imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre o qual tenha seus direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial seja aberta no estrangeiro.

Por fim, nos termos do artigo 42, cabe à lei ordinária definir a sujeição passiva, a definição do contribuinte de direito, em relação a qualquer das partes na operação tributada. Assim, no caso das doações, cabe à legislação estadual sujeitar passivamente o doador ou donatário. Nos casos de sucessões, como o autor da herança não se encontra sujeito a ser submetido a uma nova obrigação, apenas os herdeiros e legatários podem ser sujeitados ao recolhimento do ITCMD.

III.IV – Da Regra-Matriz de Incidência relativa ao ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul – Lei 8.821/1989

Antes de passar ao exame das normas legais referentes ao ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul, propõem-se considerações acerca da formação da obrigação tributária. Conforme a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, o reconhecimento da regra-matriz de incidência serve à perfectibilização da formação da obrigação tributária, a partir da formulação dos elementos que a compõem.

Para tanto, primeiramente descrevem-se os fatos ou atos sujeitos à tributação, seu local e tempo de realização, o que a doutrina denomina como o antecedente. Destarte, há a definição do critério material, temporal e especial. Uma vez observada a formulação do antecedente, passa-se à análise do conseqüente, que corresponde à forma de satisfação da obrigação, a partir da discriminação do critério pessoal e quantitativo.

No aspecto material, apresenta-se a descrição de comportamentos ou fatos que ensejam a incidência da norma tributária. Sua descrição é formada por um verbo seguido por

um complemento, o que serve à formulação da hipótese de incidência, ou, nos termos de Paulo de Barros Carvalho, hipótese tributária³⁰. Observada a ocorrência dos fatos previstos abstratamente no plano da realidade, considera-se realizado o fato gerador, ou fato jurídico tributário.

Já o aspecto espacial refere-se ao local preciso em que acontece o comportamento ou fato, para fim de estabelecer a área de formulação da obrigação de pagar tributo, legislação aplicável, que nem sempre coincide com o local de ocorrência do fato ou comportamento³¹, assim como o sujeito competente para exigir o tributo.

O aspecto temporal registra o preciso instante de estabelecimento da obrigação tributária, o que importa para a determinação da lei em vigência e demais aspectos concernentes à satisfação da obrigação.

Uma vez estabelecidos os critérios previstos em lei sobre a materialidade, local e tempo, denominados pela doutrina como antecedente, estão fornecidos os elementos para o estabelecimento da obrigação tributária. Há a formação de um dever de prestação tributária, que será atribuído a um sujeito passivo em favor de um sujeito ativo, de recolhimento de determinada quantia. Esses elementos finais da obrigação, quais sejam, os sujeitos envolvidos e o valor devido, serão definidos pelo consequente, que compreende os aspectos pessoal e quantitativo.

O aspecto pessoal define o sujeito ativo – titular do direito de exigir a prestação –, e o sujeito passivo – aquele que se encontra no dever de cumprimento da obrigação. A obrigação tributária, comumente identificada com o pagamento de um valor pecuniário, também compreende deveres de fazer ou não fazer, relacionados com o conhecimento, controle e arrecadação do tributo³².

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, pg. 256.

³¹ idem, pg. 266.

³² CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, pg. 289.

Por fim, o aspecto quantitativo serve à apuração da quantia devida em razão do tributo através da formulação de uma base de cálculo conjugada com uma alíquota.

Realizadas as explicações iniciais, passa-se à análise da disciplina do ITCMD prevista na legislação do Estado do Rio Grande do Sul, na Lei nº 8.821/1989.

O aspecto material encontra-se definido no artigo 2º da lei, ao dispor como fato gerador “a transmissão ‘causa mortis’ e a doação a qualquer título de: I – propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos; II – bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos.”. Ademais, prescreve o parágrafo primeiro que “considera-se doação qualquer ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmite bens, vantagens ou direitos de seu patrimônio, ao donatário que os aceita, expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se as doações efetuadas com encargos ou ônus”.

Percebe-se, assim, que a lei gaúcha pouco acrescenta às disposições previstas na Constituição Federal. Quanto aos bens imóveis, acrescenta à transmissão de propriedade a previsão de transferência de domínio útil, o que encontra guarida na Súmula 326 do STF³³. Já em relação aos bens móveis, além de títulos e créditos, há também a menção a ações, quotas e valores de qualquer natureza.

O aspecto temporal está disposto no artigo 4º da lei, definido que ocorre o fato gerador, relativamente à transmissão *causa mortis*: “a) na data da abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo nos casos de sucessão provisória e na instituição de fideicomisso e de usufruto; b) na data de morte do fiduciário, na substituição de fideicomisso; c) na data da ocorrência do fato jurídico, nos casos não previstos nas alíneas ‘a’ e ‘b’”.

Entende-se, desta forma, que a marca temporal de incidência do ITCMD por transmissão *causa mortis* é a data de óbito do de cujus, uma vez reconhecido o princípio da *saisine*, segundo o qual com o evento morte o domínio e posse da herança transmitem-se aos herdeiros e legatários. O momento da morte é reconhecido através de certidão do registro público do óbito.

³³ Súmula 326 STF: “É legítima a incidência do Imposto de Transmissão inter vivos sobre a transferência do domínio útil”

De outro modo, também é possível a incidência do imposto em razão de morte presumida³⁴. Neste caso, efetua-se a constatação da morte em juízo, mediante os meios probatórios admitidos pela legislação.

Em relação à transmissão por doação, a lei gaúcha estipula o marco temporal de sua realização, elencando as seguintes hipóteses: ‘a) na data da instituição do usufruto convencional; b) na data em que ocorrer o fato ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade, tal como nas hipóteses de extinção dos direitos de usufruto, de uso, de habitação e de servidões; c) na data da partilha de bem por antecipação de legítima; d) na data da morte de um dos usufrutuários, no caso de usufruto simultâneo em que tenha sido estipulado o direito de acrescer ao usufrutuário sobrevivente; e) na data da transmissão da nua-propriedade; f) na data da formalização do ato ou negócio jurídico, nos casos não previstos nas alíneas “a” a “e”.’

Quanto ao aspecto espacial, esse se encontra fixado no Estado do Rio Grande do Sul diante das hipóteses previstas no artigo 3º. Os incisos I e II reiteram os termos da Constituição Federal, ao prever a competência gaúcha quanto à transmissão de bens imóveis localizados em seu território e de bens móveis decorrentes de inventário ou arrolamento processado neste Estado.

Já o inciso III apresenta inovação, ao fixar a competência gaúcha em relação à transmissão *causa mortis* em que o herdeiro ou legatário for domiciliado nesse Estado, em reação aos de bens móveis recebidos, se: ‘a) o inventário ou arrolamento tiver sido processado no exterior; b) o “de cujus” era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado do País.’. Trata-se, como analisado anteriormente, de exercício de competência legislativa plena pelo Estado, em razão da inexistência da lei complementar prevista no art. 155, §1º, III da CF.

Ademais, também há a previsão de competência do Estado do Rio Grande do Sul em razão de bens móveis de qualquer natureza e “IV – (...) forem transmitidos em decorrência de doação em que o doador tiver domicílio neste Estado; V – (...) forem

³⁴ Súmula 331 STF: É legítima a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário por morte presumida.

transmitidos por pessoa sem residência ou domicílio no País e o donatário for domiciliado neste Estado”.

Desta forma, quando o aspecto espacial coincidir com os casos previstos acima, a sujeição ativa caberá ao Estado do Rio Grande do Sul. Também é prevista pela lei a ocorrência simultânea de múltiplos fatos geradores, em função do número de herdeiros e legatários, no caso de transmissão *causa mortis*, conforme se depreende da redação do art. 35 do CTN, cuja redação repete-se no artigo 2º, §2º, da lei estadual: ‘Nas transmissões “*causa mortis*” ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários’. O mesmo em relação às doações: a lei gaúcha prevê múltiplos fatos geradores em função do número de donatários do bem, como dita o artigo 2º, § 3º do diploma.

O artigo 8º da Lei Estadual 8.821/1989 serve à definição do sujeito passivo, aquele que estará sujeito à obrigação de recolhimento do tributo. Por tratar-se de um imposto estadual, o sujeito ativo é o próprio Estado do Rio Grande do Sul.

Nas transmissões *causa mortis*, o contribuinte será o beneficiário ou recebedor do bem ou direito transmitido, nos termos do art. 8º, inciso II.

Em relação às doações, o contribuinte será: “a) o doador, quando residente no país; b) o donatário, quando o doador não for residente ou domiciliado no país; c) o nu-proprietário, em caso de extinção do usufruto por morte do usufrutuário; d) o beneficiário: 1- na morte de um dos usufrutuários, em se tratando de usufruto simultâneo em que tenha sido estipulado o direito de acrescer ao usufrutuário sobrevivente; 2- na renúncia de usufruto; 3- na extinção de uso, de habitação e de servidões.”

Ademais, quanto ao aspecto quantitativo, consigna a lei gaúcha, em seu artigo 12, que a base de cálculo do imposto é “o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UPF-RS³⁵, obedecidos os critérios fixados em regulamento”.

³⁵ Unidade de Padrão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul. Corresponde a R\$ 19,5356 no ano de 2019.

O mesmo ocorre na aferição da base de cálculo da transmissão de direitos, como disposto no parágrafo primeiro do referido artigo. Conforme estabelece o parágrafo segundo, em caso de avaliação judicial, a Fazenda Pública Estadual deverá ser previamente intimada para indicação de assistente técnico.

O valor da base de cálculo, ademais, deverá ser ajustado monetariamente, através da atualização do valor das UPF-RS vigente na data da avaliação e o respectivo valor vigente na data do vencimento de imposto vencido e não pago, ou do pagamento, no caso de imposto não vencido, nos moldes do artigo 13. Dispõe seu parágrafo primeiro que se faz desnecessária a atualização do valor da base de cálculo em caso de imposto não vencido e pago no prazo de trinta dias contados da data da avaliação. Ademais, a reavaliação dos bens e direitos a eles relativos pode ser efetuada de ofício ou a requerimento do interessado, nos casos disciplinados no parágrafo segundo.

O artigo 14 disciplina a possibilidade de requerimento de avaliação contraditória, que deve ser realizada no prazo de 20 dias da avaliação estadual. Nesse caso, é possível a apresentação de laudo assinado por técnico habilitado ou indicação de assistente técnico. Após, haverá emissão de parecer fundamentado pelo órgão referido, e encaminhamento da documentação para a autoridade administrativa competente, a quem cumprirá decidir conclusivamente. As despesas do procedimento correrão por conta do sujeito passivo. Tal procedimento deve ser realizado em caso de impugnação a lançamento do imposto que verse sobre a avaliação dos bens e direitos a eles relativos, conforme dispõe o artigo 17.

Além da aferição da base de cálculo, o segundo elemento do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, a alíquota do imposto, está definido nos artigos 18 e 19. A lei gaúcha estabeleceu a progressividade das alíquotas, o que gerou pedido de inconstitucionalidade do referido dispositivo, o qual será alvo de análise no próximo item do presente trabalho.

Quanto ao imposto de transmissão *causa mortis*, a progressividade de alíquotas relaciona-se à soma dos valores venais da totalidade de bens e direitos compreendidos em cada quinhão, estabelecendo alíquota zero para quinhões até 2.000 UPFs-RS (R\$ 39.071,20, em valores de 2019); alíquota de 3% para quinhões entre 2.000 a 10.000 UPFs-RS (até R\$

195.356,00); 4% para quinhões entre 10.000 e 30.000 UPFs-RS (até R\$ 586.068,00); 5% para quinhões entre 30.000 e 50.000 UPFs-RS (até R\$ 976.780,00); e alíquota de 6% para valores acima desse valor.

Em relação às transmissões por doação, a progressividade é mais branda, em razão da existência de alíquota de 3% para doações de bens e direitos no valor até 10.000 UPFs-RS (R\$ 19.536,00) e alíquota de 4% para doações acima desse valor.

Em ambos os casos, excluem-se da soma dos valores venais os bens relacionados no art. 7º, inciso VIII, ou seja, roupas, utensílios agrícolas de uso manual, móveis e aparelhos de uso doméstico.

As alíquotas incidentes sobre as transmissões de bens por doação ou *causa mortis*, no Estado do Rio Grande do Sul, podem ser resumidas conforme a tabela abaixo³⁶:

Alíquotas ITCMD RS		
Alíquotas por quinhão causa mortis		
Faixa	Valor do quinhão (em reais)	Alíquota
I	Até 39 071	0.00%
II	De 39 071 a 195 356	3.00%
III	De 195 356 a 568 068	4.00%
IV	De 568 068 a 976 780	5.00%
V	Acima de 976 780	6.00%
Alíquotas por doação		
Faixa	Valor da doação (em reais)	Alíquota
I	Até 19 536	3.00%
II	Acima de 19 356	4.00%

Além das roupas, utensílios agrícolas, móveis e aparelhos de uso doméstico, também são isentos da tributação, nos termos do art. 7º, a transmissão de: I) imóvel urbano de valor até 4.379 UPF-RS (R\$ 85.546,39, em valores de 2019) e o receptor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro

³⁶ Unidade de Padrão Fiscal vigente em 2019.

imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão, uma única vez em relação ao mesmo transmitente ou beneficiário (parágrafo 3º do artigo); II) decorrente de extinção de usufruto, de uso, de habitação e de servidão, quando o nu-proprietário tenha sido o instituidor; III) decorrente de doação em que o donatário for a União, o Estado do Rio Grande do Sul, ou município deste Estado; IV) de imóvel rural, em que o recebedor seja ascendente, descendente, cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro imóvel, não receba mais do que um imóvel de até 25 (vinte e cinco) hectares de terras por ocasião da transmissão e cujo valor não ultrapasse 6.131 UPF-RS (R\$ 119.772,76, em valores de 2019), uma única vez em relação ao mesmo transmitente ou beneficiário (parágrafo 3º do artigo); V) decorrente de extinção de usufruto, de uso, de habitação e de servidão, relativos a bens móveis e imóveis de qualquer natureza, bem como direitos a eles relativos, quando houver sido pago o imposto na transmissão da nua-propriedade ou isenta do imposto a transmissão da nua-propriedade entre os mesmos transmitente e recebedor, com base nos casos I e IV; VI) decorrente de doação em que o donatário seja templo de qualquer culto, partido político, ou entidade sindical dos trabalhadores, instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; VII) cujo valor do imposto devido constante no documento de arrecadação resulte em quantia inferior a 4 UPF-RS (R\$ 78,14, em valores de 2019, o que corresponde a uma doação de até R\$ 2.604,74), uma vez por mês para o mesmo doador e donatário, nos termos do parágrafo 10 do artigo 7º.

O artigo 5º prevê imunidades ao imposto, que não escapam das imunidades constitucionais, compreendendo as pessoas políticas, suas autarquias e fundações, templos, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, livros, periódicos, jornais e o papel destinado a sua impressão.

Por fim, o artigo 6º prevê a não incidência do imposto em relação à renúncia à herança ou de legado, extinção de usufruto se tributada a transmissão da nua-propriedade até 28 de fevereiro de 1989, na doação que corresponda a uma operação de incidência do imposto de circulação de mercadorias ou de serviço de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, e na extinção de condomínio, quando o valor transmitido não exceder a quota-parte de cada condômino.

III.V – Progressividade do ITCMD – Julgamento do RE 562.045/RS

A progressividade de alíquotas prevista nos artigos 18 e 19 da Lei nº 8.821/89 teve sua constitucionalidade questionada através de ações judiciais, em que a tese de sua inconstitucionalidade era prevalecte pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Esse impasse culminou no julgamento do Recurso Extraordinário número 562.045/RS, com reconhecimento de sua repercussão geral, relatoria do Ministro Ricardo Lewandowsky e cuja publicação do acórdão se deu em 27 de novembro de 2013.

Segundo o relator, a redação do artigo 145, §1º, da Constituição Federal determina que apenas aos impostos ditos pessoais haveria discricionariedade legal para aplicar o princípio da progressividade tributária. Assim determina o parágrafo:

§ 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.

Na definição do próprio relator, impostos pessoais são aqueles em que são sopesadas as qualidades individuais dos contribuintes para a graduação do tributo. Em especial, a aferição do poder econômico do contribuinte seria a característica fundamental que permitiria a aplicação justa da progressividade das alíquotas. O que leva a concluir que o princípio da capacidade contributiva só é levado em conta com relação a impostos pessoais com finalidade fiscal.

Por outro lado, os impostos reais, entre os quais se encontraria o ITCMD, são aqueles em que há apenas a consideração da coisa sobre a qual recai o tributo. Desta forma, a sujeição da progressividade das alíquotas poderia gerar situações de iniquidade, ao onerar com maior porcentagem pessoas de insuficientes recursos econômicos que recebessem uma herança pujante, ou, de modo inverso, impor reduzida alíquota na transmissão de herança ou doação de pouco valor monetário a indivíduos de elevado poder aquisitivo.

Para tanto, o Ministro Ricardo Lewandowsky se referiu à jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, que havia declarado a inconstitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas em impostos reais, ao se referir ao IPTU, em tributação com

finalidade fiscal (RE 153.771/MG), e ao ITBI (RE 234.105/SP), o que gerou a edição da Súmula 656 do STF.³⁷

De acordo com esse entendimento, os únicos casos de permissão de progressividade dos impostos reais seriam aqueles previstos na Constituição. O relator, assim, votou pelo reconhecimento da inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do ITCMD gaúcho.

O Ministro Eros Grau abriu a divergência, ao afirmar a tese de que, ao contrário da interpretação firmada sobre a jurisprudência do STF, de inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas do IPTU e do ITBI, todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, inclusive aqueles que não possuem caráter pessoal. Desta forma, esposou a tese de que não há impossibilidade de se aferir a capacidade contributiva do contribuinte do ITCMD, uma vez que, por ser um tributo direto – no qual o contribuinte de direito coincide com o sujeito que suporta o ônus econômico da tributação, o contribuinte de fato –, a diferenciação de alíquotas pode expressar progressividade ou regressividade direta. Nas palavras do Ministro:

“ 11. Essa não tão breve exposição, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos --- repito --- estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.”

A divergência foi endossada pelo Ministro Menezes Direito, ao acompanhar o raciocínio de que a progressividade tributária permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte. Prossegue em seu voto afirmando que não haveria óbice constitucional em lei estadual agasalhar a progressividade presente na disciplina da Constituição Federal, que comanda explicitamente que sempre que possível os impostos sejam de natureza progressiva.

³⁷ 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.

Aderiram à divergência os votos dos Ministros Carmen Lúcia e Joaquim Barbosa, por entenderem não haver limitação da progressividade apenas aos impostos reais na redação do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição de 1988. Em realidade, os votos de ambos os ministros consideram que a adoção da progressividade nas alíquotas do ITCMD estaria, de fato, em conformidade com o texto constitucional, ao consagrar o princípio da capacidade contributiva e permitir o diferencial de alíquota.

O ministro Ayres Britto endossa o novo entendimento sobre a questão, ao reafirmar a mudança de jurisprudência da Suprema Corte, que passa a admitir a progressividade de alíquotas em relação aos impostos reais, caso do ITCMD, uma vez que já admitida a progressividade fiscal em relação ao IPTU, a partir da Emenda Constitucional n. 29/2000.

Ato contínuo, a mudança de jurisprudência torna-se consolidada a partir do voto da Ministra Ellen Gracie. Em seu posicionamento, a ministra afirma não haver uma distinção absoluta entre impostos reais e pessoais, uma vez que o IPTU, imposto reconhecido como real, prevê dispensa ou diminuição de contribuição em relação a pessoas acometidas por doenças graves ou proprietárias de um único imóvel. De forma análoga, a ministra considera que o ITCMD, por incidir sobre uma transmissão a título gratuito que importa em acréscimo patrimonial, não possui óbice ao reconhecimento da progressividade de suas alíquotas, caso distinto da progressividade do ITBI, por incidir sobre ato oneroso de transmissão de bens.

Em seguida, o Ministro Marco Aurélio acompanha o voto do relator, ao posicionar-se pelo desprovimento do recurso e declarar a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD. Segundo o Ministro, não há qualquer consideração sobre a capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária sobre a transmissão gratuita de propriedade, o que seria o fundamento e justificativa para adoção de alíquotas diferenciadas.

Encerram a votação os Ministros Teori Zavascki e Gilmar Mendes, ambos reconhecendo a constitucionalidade das alíquotas progressivas. O primeiro, ao considerar que todos os impostos estão submetidos ao princípio da capacidade contributiva. O segundo, ao posicionar-se favoravelmente à mudança da jurisprudência anterior, que considerava que os

impostos reais somente poderiam ter sua progressividade adotada em razão de expressa previsão constitucional.

IV. Direito Tributário Francês

A França, assim como o Brasil, possui seu ordenamento jurídico vinculado às famílias de direito romanista. Desta forma, a fonte primordial do direito encontra-se na lei escrita³⁸. Colaboram como fontes do direito francês a jurisprudência, com destaque para o controle de constitucionalidade exercido pelo *Conseil Constitutionnel*³⁹, conquanto também participem o direito internacional, a jurisprudência dos demais tribunais superiores, assim como decretos e a doutrina.

A lei primordial francesa consubstancia-se na Constituição de 1958, que prevê uma organização do Estado centralizado, em oposição à organização federalista presente no Estado brasileiro. Afigura-se naquele país, portanto, reduzida autonomia legislativa destinada às autonomias regionais.

Em relação ao Direito Tributário francês, grande é a influência das fontes internacionais, sobretudo em razão da integração promovida no seio na União Europeia e de numerosos acordos bilaterais celebrados para evitar a dupla tributação. Nessa seara, cumpre assinalar que o artigo 55 da Constituição de 1958 estabelece que os tratados internacionais ratificados pelo Parlamento possuem valor supralegislativo em relação ao direito interno, sendo normas hierarquicamente superiores às leis ordinárias⁴⁰.

Para além das fontes internacionais, a Constituição francesa prevê em seu artigo 34⁴¹ que cabe à lei fixar as regras concernentes à base de cálculo, à alíquota e às modalidades de

³⁸DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo**. 5ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2014. pg. 119

³⁹Conselho Constitucional, criado através da Constituição de 1958, composto por 9 membros e facultativamente por ex-presidentes da república. Consiste no topo da hierarquia judiciária francesa, com competência para pronunciar-se sobre as eleições e referendos, e sobre a constitucionalidade das leis.

⁴⁰ MARINHO, Anapaula Trindade. **Direito Tributário**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010. pg. 479.

⁴¹ “Artigo 34: a lei estabelece as regras que concernem (...) - à base de cálculo, à taxa e às modalidades de cobrança das imposições de todas as naturezas; ao regime de emissão de moeda” (tradução livre)

cobrança das “imposições de qualquer natureza”. Para além desse dispositivo, o artigo 37⁴² do mesmo diploma atribui ao poder executivo a competência residual, para instituir as demais contribuições aceitas pela jurisprudência e doutrina.

Consagra-se, desta forma, o princípio da legalidade em matéria tributária, assim como sua reserva às “imposições de qualquer natureza”, o que pode ser entendido como o objeto da ciência tributária francesa. Desta forma, a doutrina francesa define imposições de qualquer natureza como imposições compulsórias e que não resultam em contraprestação direta para o contribuinte, cujo regime de imposição deve ser criado por lei, e de natureza fiscal, que as diferenciam das imposições de natureza parafiscal ou social⁴³.

A partir desse conceito, a doutrina francesa estabeleceu que se encontram na definição de imposições de qualquer natureza os impostos e as taxas. Os impostos, segundo parte da doutrina, caracterizam-se por cinco características principais: prestação pecuniária, resultante do poder de império do Estado, subtraído a título definitivo da propriedade do contribuinte, para financiar o Estado, sem nenhuma contrapartida direta para o contribuinte. Já as taxas tributárias⁴⁴ são imposições cobradas em razão de funcionamento de um serviço público de fornecimento obrigatório pelo Estado, cujo montante não tem relação com o custo do serviço prestado, e é devida mesmo que o contribuinte não utilize efetivamente o serviço⁴⁵.

⁴² “Artigo 37: As matérias distintas daquelas que são do domínio da lei possuem um caráter regulamentar.

Os textos de forma legislativa sobre essas matérias podem ser modificados por decretos editados após parecer do *Conseil d'État*. Os textos que interviriam após a entrada em vigor da presente Constituição apenas poderão ser modificados por decreto se o *Conseil Constitutionnel* declarar que eles possuem um caráter regulamentar em virtude da alínea precedente”. (tradução livre)

⁴³ VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg. 461.

⁴⁴ Há de se notar imprecisões terminológicas realizadas pelo legislador, uma vez que o que diferenciam as taxas dos impostos são suas características intrínsecas, e não o seu nome. Desta forma, a TSA, taxa sobre o valor adicionado, configura um imposto, não uma taxa. TROBATAS, Louis, COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. Tours: Ed. Dalloz, 1973, pg. 20.

⁴⁵ VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg 462.

Outras formas de imposições obrigatórias, sujeitas a regimes jurídicos não-tributários, consoante jurisprudência do *Conseil Constitutionnel* e do *Conseil d'État*⁴⁶, são as remunerações pelo serviço prestado (*redevances*), e as contribuições sociais.

As *redevances* possuem receitas afetadas à prestação de um serviço ou obra que a originou, sendo de natureza contraprestacional, são devidas apenas pelos efetivos usuários da obra ou serviço. O montante devido em razão das *redevances* tem relação direta com o custo do serviço ou obra. Ademais, possuem um regime jurídico distinto: são criadas por regulamento de qualquer autoridade administrativa encarregada da gestão de um serviço públicos. Desta forma, não são criadas através de lei, mas por decreto do *Conseil d'État*, devendo ser ratificada pela próxima lei de finanças⁴⁷. Sua disciplina litigiosa não está disciplinada pelo contencioso fiscal, mas pelo regime contencioso do direito comum⁴⁸.

Já as contribuições sociais, que também não pertencem à disciplina do direito tributário, também apresentam caráter contraprestacional. Servem ao financiamento da seguridade social francesa, que engloba saúde, aposentadoria, proteção contra acidentes de trabalho e desemprego. Possuem regime jurídico próprio, no qual o legislador determina os princípios fundamentais da seguridade social e de seu equilíbrio financeiro pela lei de financiamento da seguridade social.⁴⁹

IV.I Princípios Gerais do Direito Tributário Francês

Uma vez que a Constituição francesa não é extensa sobre a questão tributária, os princípios atinentes ao direito tributário francês foram construídos jurisprudencialmente pelo *Conseil Constitutionnel*, sobretudo pela integração do “bloco de constitucionalidade”, em

⁴⁶ Conselho de Estado, tribunal superior da jurisdição administrativa francesa, que trata dos litígios envolvendo direito público.

⁴⁷ VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg. 463.

⁴⁸ TROBATAS, Louis, COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. Tours: Ed. Dalloz, 1973, pg. 22.

⁴⁹ VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg. 464.

1971, em que os princípios consagrados no preâmbulo da Constituição de 1946 e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão adquiriram valor constitucional⁵⁰.

Quatro princípios tributários basilares foram elencados, dos quais decorrem os demais. São eles: o princípio da necessidade do imposto, da legalidade, da anualidade, e da igualdade.

O princípio da necessidade do imposto, decorrente do artigo 13⁵¹ da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão – DDHC –, inaugura a compulsoriedade da imposição tributária, fundado nas necessidades inerentes ao funcionamento da administração pública. Estabelece-se, dessa maneira, um equilíbrio entre os direitos e liberdades do contribuinte e a necessidade de financiamento do Estado, exercido através do poder de império, que justifica os poderes de investigação da administração, a repressão à fraude fiscal e a complexidade da lei fiscal.

A jurisprudência do Conselho Constitucional assimilou a aplicação de sanções fiscais às sanções penais, que devem respeitar o direito de defesa, legalidade, proporcionalidade e irretroatividade dos delitos. Por outro lado, o combate à fraude fiscal foi reconhecido jurisprudencialmente como um objetivo de valor constitucional na França⁵².

O princípio da legalidade, previsto do artigo 14⁵³ da DDHC, prevê ao mesmo tempo a legitimidade da imposição tributária, fundada no consentimento democrático pela via parlamentar, e a limitação através da lei do poder de império atribuído ao Estado para tributar, fiscalizar, investigar, aplicar sanções, e dispor sobre a retroatividade da lei fiscal. Conforme já exposto, deve estar disposto em lei a definição da base de cálculo, da alíquota e da

⁵⁰ VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg. 466.

⁵¹ “Artigo 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”. Tradução nossa.

⁵² VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg. 468.

⁵³ “Artigo 14. Todos os cidadãos possuem o direito de verificar, por si mesmos ou por seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consentir a ela livremente, de observar seu emprego, e de lhe determinar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”. Tradução livre

modalidade de recolhimento em relação às imposições de qualquer natureza, cabendo ao executivo a competência residual, através de decretos.

Decorre do princípio da legalidade o princípio da anualidade, segundo o qual cabe à lei de finanças, editada anualmente, a autorização dos representantes dos contribuintes para a cobrança dos impostos. Isso ocorre sempre no primeiro artigo da lei, que permite a incidência das “imposições de qualquer natureza”, previstas no art. 34 da Constituição. Ao mesmo tempo, ela delimita o período temporal no qual são fornecidas as normas referentes à avaliação das faculdades contributivas, que correspondem ao período anual⁵⁴. A modificação das normas tributárias, entretanto, pode ocorrer tanto em virtude da lei de finanças, quanto através de leis ordinárias.

Mesmo assim, há também a edição de leis de finanças retificativas, que podem alterar as disposições previstas na lei de finanças original. Permite-se, desta forma, a mudança das regras durante o ano em que os fatos geradores ocorrem, o que enseja o fenômeno de aplicação retroativa da lei. De acordo com a jurisprudência do Conselho Constitucional, tal retroatividade deve ser justificada por um interesse geral suficiente. Uma mudança nas regras sobre o imposto de renda, por exemplo, altera a imposição tributária desde o início do ano em curso, uma vez que o fato gerador somente é considerado ocorrido em 31 de dezembro, gerando insegurança jurídica para os contribuintes.⁵⁵

Por fim, o princípio da igualdade desdobra-se na igualdade perante a lei, presente no artigo 6º da DDHC⁵⁶, assim como no artigo primeiro da Constituição francesa, e na capacidade contributiva dos contribuintes, conforme examinado no artigo 13 da DDHC.

A igualdade perante a lei refere-se primordialmente às questões processuais relacionadas à tributação, prevendo a garantia de que todos os contribuintes devem ser

⁵⁴ TROBATAS, Louis, COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. Tours: Ed. Dalloz, 1973, pg. 125.

⁵⁵ MARINHO, Anapaula Trindade. **Direito Tributário**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010. pg. 487.

⁵⁶ “Artigo 6: A lei, por ser a expressão da vontade geral, deve garantir a todos os cidadãos o direito de concorrer pessoalmente ou através de representantes para a sua formação. Ela deve ser a mesma para todos”. (tradução livre)

tratados da mesma maneira. Corresponde, em linhas gerais, ao princípio da isonomia vinculado à doutrina brasileira.

Por outro lado, a igualdade perante as despesas públicas permite o tratamento diferenciado dispensado aos contribuintes, em função de sua capacidade contributiva, o que deve estar em consonância com o objetivo da lei. Portanto, a capacidade contributiva dos cidadãos pode justificar as diferenças de tratamento, desde que busquem o interesse geral, critérios objetivos e racionais para o estabelecimento das diferenças, além de proporcionalidade na diferenciação de tratamento.

IV.II - Legislação Tributária Francesa

Por força do princípio da legalidade, aplicável aos impostos e as taxas, desenvolveram-se os principais instrumentos legais que disciplinam a legislação tributária francesa, que se consubstanciam no Código Tributário, o CGI (*Code Général des Impôts*), e no Código de Processo Tributário, o LPF (*Livre des Procédures Fiscales*).

O *Code Général des Impôts* fornece as normas para definição dos impostos e taxas franceses, recebidos pelo Estado ou pelas coletividades territoriais. Ele se compõe de uma parte principal, seguida por quatro anexos referentes às disposições reservadas a: 1) regulamentos da administração pública; 2) decretos do *Conséil d'Etat*; 3) decretos simples; 4) decisões administrativas (*arrêté*).

A parte principal, tal como o código tributário brasileiro, refere-se a formação do crédito tributário das diferentes espécies de impostos, mas em conformidade com as particularidades próprias desse sistema. No modelo francês, o crédito tributário é definido através da aplicação de três fases, que serão definidas adiante.

Desta forma, o CGI reúne as disposições relativas à base de cálculo e às modalidades de cobrança do imposto de renda, imposto sobre as sociedades, imposto sobre o valor adicionado, direitos de registro, impostos locais e outros impostos diretos e indiretos percebidos pelo estado e pelas coletividades territoriais.

Tal como o ordenamento jurídico brasileiro, a aplicação da lei fiscal também decorre de um fato gerador, definido pela doutrina francesa como “um ato jurídico ou de um evento que faz nascer a dívida fiscal”⁵⁷, que será regido pela legislação relacionada à data do fato gerador.

Por sua vez, a lei tributária francesa, tal como definida constitucionalmente, serve à definição de três fases definidas em lei para a instituição dos impostos: a base de cálculo, a liquidação e o recolhimento do imposto. A base de cálculo e a liquidação são definidas no *Code Général des Impôts*, CGI. Já as regras relativas ao contencioso fiscal ganharam uma codificação própria, substanciadas no *Livre de Procédures Fiscales*.

Em realidade, este último livro fazia parte do CGI, mas suas normas foram reunidas num diploma específico através de uma reforma legislativa ocorrida em 1981.

A primeira fase opera definindo a base de cálculo (*l’assiette*⁵⁸). Sua determinação é realizada num conjunto de operações, nas quais são estabelecidas as formas de determinação de um montante exigível, assim como eventuais deduções legais aplicadas na mesma fase. Tais deduções, independentemente do nome que assumam, operam sobre o montante líquido exigível, diferenciando-se das demais reduções que podem ser estabelecidas nas demais fases.

A segunda fase da operação de estabelecimento da obrigação tributária refere-se à liquidação do imposto, obtida pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo⁵⁹. Facultam-se novas formas de deduções, que nesta fase correspondem às exonerações, isenções e reduções.

A última fase é reservada ao recolhimento do imposto, que ocorre de forma espontânea ou forçada. De maneira geral, inicia através de declarações, realizadas pelo próprio contribuinte, que gozam de presunção de veracidade, e posterior pagamento. No entanto, também pode ser realizada diretamente pela administração. Esta, por sua vez, possui

⁵⁷ VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg. 474.

⁵⁸ Traduzida literalmente por “o prato”.

⁵⁹ VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg. 475.

direito de verificar acerca da veracidade das declarações, assim como possui o direito de retificação de seu lançamento.

Nos casos em que o contribuinte respeita as obrigações declarativas, é adquirida uma presunção de boa-fé. Nessa caso, o contribuinte goza de atenções especiais por parte da administração: eventual retificação realizada comporta contraditório, por 30 dias, em dois turnos sucessivos, nos quais se estabelece um debate entre o contribuinte e a administração. Ao fim desse impasse, a administração emite o documento de execução (*mise en recouvrement*)⁶⁰.

Entretanto, não há presunção de boa fé em casos previstos pela lei, quais sejam, ausência de declaração do contribuinte, ausência de resposta às solicitações de esclarecimento da administração fiscal, ou oposição ao controle fiscal. Verificada uma dessas condições, a administração realiza o lançamento de ofício, cabendo ao contribuinte apenas provar que os valores exigidos são exagerados.

Caso a questão ainda não tenha sido solucionada, o contribuinte pode interpor um recurso administrativo (*recours préalable*), até 31 de dezembro do segundo ano seguinte à recepção do aviso da constituição do título da dívida ativa ou do pagamento do imposto. Prevalecendo o litígio, passa-se ao contencioso judicial, o que ocorre em menos de 1% dos casos⁶¹. O contencioso judicial permite ao contribuinte questionar a conformidade da regra que lhe foi aplicada com as regras que lhe são superiores. Trata-se de contencioso de plena jurisdição, uma vez que o juiz pode a anular a imposição ou até mesmo reformulá-la.

Percebem-se, assim, as peculiaridades e diferenças das normas tributárias francesas em relação ao estabelecimento da obrigação tributária, uma vez que servem à definição de três elementos gerais de incidência: a base de cálculo, liquidação e modalidade de recolhimento.

⁶⁰ Idem, pg. 476.

⁶¹ VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010, pg. 477.

V. Imposto sobre Sucessões e Doações na França

Os impostos sobre sucessões e doações (*droits de mutation à titre gratuit*) na França são disciplinados pelos artigos 750 *ter* a 797 do *Code Général des Impôts*, CGI. Tal como se desenvolve a tradição doutrinária francesa sobre o direito tributário, a legislação atinente a esses impostos divide-se em quatro partes: (i) campo de aplicação dos direitos de mutação à título gratuito; (ii) base de cálculo dos direitos de mutação a título gratuito; (iii) tarifa e liquidação; (iv) regimes especiais e exonerações.

O presente capítulo propõe uma apresentação geral sobre a legislação francesa concernente a esses impostos, permitindo a identificação do regime de tributação, através das fases aplicadas pela tradição da doutrina. Por se tratar de um conjunto de artigos sem aprofundado grau de sistematicidade, a legislação examinada assemelha-se mais a uma consolidação de leis tributárias do que a um código em sentido próprio.

Outrossim, percebe-se um grande detalhamento de determinadas normas, o que impede um tratamento minucioso dirigido a cada uma delas, dado o escopo deste trabalho.

V.I Campo de aplicação dos direitos de mutação a título gratuito

Inicialmente, os artigos 750 *ter* a 757 estabelecem o campo de aplicação dos direitos de mutação a título gratuito.

A definição da territorialidade e dos bens submetidos aos referidos impostos no artigo 750 *ter*: os bens móveis e imóveis situados na França ou fora da França, nomeadamente os fundos públicos, partes de interesses, bens ou direitos componentes de um *trust* definido no artigo 792-0 bis e produtos de sua capitalização, créditos, e de maneira geral todos os valores mobiliários franceses ou estrangeiros de qualquer natureza, em relação aos doadores ou falecidos que tenham seu domicílio fiscal na França, de acordo com o artigo 4 B (*alinéa 1º*); os mesmos bens da alínea anterior, situados na França, de propriedade do doador ou falecido que não possua seu domicílio fiscal na França.

A partir desse dispositivo, a lei busca alcançar os bens inscritos sobre a forma de *trusts*, que, embora sejam instituições inexistentes na lei francesa, seus efeitos são reconhecidos pela legislação e pela jurisprudência, com o objetivo de proceder à sua regulamentação.

Para a aplicação da primeira alínea, o artigo 750 *ter* define que são considerados como posse indireta todo imóvel ou direito imobiliário pertencentes a pessoas jurídicas ou a organismos dos quais o doador ou falecido, sozinho ou com seu cônjuge, ascendentes, descendentes e irmãos, possua mais da metade das ações, partes ou direitos, diretamente ou por intermediário de uma cadeia de participações. As posses indiretas são calculadas na proporção dos valores desses bens, ações, partes ou direitos representativos dos bens em relação ao ativo total dos organismos ou pessoas jurídicas em questão.

São considerados franceses os créditos existentes em relação a devedores estabelecidos ou que possuam domicílio fiscal na França, assim como valores mobiliários emitidos pelo Estado francês, por pessoa jurídica de direito público francesa, ou por sociedade com sede social estatutária ou sede efetiva de direção na França.

Há a definição de presunções de propriedade, inscritas nos artigos 751 a 755, em relação a valores mobiliários e bens imóveis pertencentes a um usufrutuário, quando o usufruto for objeto de sucessão; fundadores ou beneficiários de *trusts*; títulos, somas e valores existentes em posse de depositários; somas, títulos e objetos encontrados em cofres alugados por uma coletividade de pessoas; bens recolhidos em virtude de uma cláusula inserida num contrato de aquisição em comum, segundo a qual os bens dos primeiros falecidos reverterem em favor dos demais; os haveres recebidos por conta ou contrato de seguro de vida estrangeiro cuja origem e modalidades de aquisição não são justificadas nos moldes do procedimento previsto no artigo L.23 C do *Livre des Procédures Fiscales*.

Sujeitam-se também aos direitos de sucessão: os atos ou declarações, realizadas pelo donatário ou seus representantes, de doações de objetos mobiliários dados de mão em mão (doações manuais – *dons manuels*), assim como o reconhecimento judiciário dessas doações; frações superiores a 2.700 euros por ano a título de pensão alimentícia; somas, rendas e valores devidos a um assegurado em razão de seguro em caso de morte, em relação ao que exceder 30.500 euros, nos termos dos artigos 757 a 757B.

V.II Base de Cálculo (*l'assiette*)

Os artigos 758 a 776 *quarter* do *Code Général des Impôts* tratam da base de cálculo, ou montante imponible, dos impostos concernentes às mutações a título gratuito.

Os bens submetidos à transmissão gratuita, seja por doações ou por sucessão, são avaliados, em geral, pela declaração detalhada dos bens e estimativa de valor transmitido pelas partes aos serviços fiscais franceses, pelo valor do dia da doação ou do dia falecimento do *de cujus*. Caso haja bens não declarados ou uma declaração por valor inferior ao real, há a possibilidade de retificação pelo Estado francês⁶².

Os bens imóveis são estimados em função de seu valor venal real à data da transmissão, em conformidade com a declaração detalhada e estimativa das partes. Em caso de ter havido uma adjudicação do referido imóvel, nos dois anos precedentes ou seguintes ao ato de doação, o valor da avaliação não pode ser inferior ao preço da adjudicação, a menos que seja justificado que o imóvel sofreu uma transformação suscetível de alterar seu valor (art. 761).

Especificamente para as sucessões, há previsão de abatimento de 20% do valor do imóvel que sirva de residência por cônjuge ou parceiro do sobrevivente, por descendente menor, ou por descendente maior sob curatela ou incapaz de trabalhar em condições normais de rentabilidade, em razão de enfermidade física ou mental (art. 764 *bis*).

Quanto às doações, em caso de necessidade de reconstituição de título de propriedade sobre imóveis, as despesas arcadas na referida reconstituição podem ser deduzidas do valor declarado, sob duas condições: pagamento das despesas para a reconstituição de títulos em até 24 meses antes da realização de doação e publicação dos atestados notariais em até 6 meses antes da realização da doação (art. 776 *quarter*).

Em relação aos bens móveis, valores mobiliários franceses e estrangeiros de toda a natureza admitidos em negociações em mercados regulamentados de capital são avaliados, em transmissão por doações: pela cotação média no dia da transmissão; em transmissão por sucessões: pela média da cotação dos últimos trinta dias (art. 759).

⁶² DIBOS-LACROUX, Sylvie. **Donations, le Guide Pratique**. 18^a édition. Saint Cloud: Prat Éditions, 2018. Pg. 229.

Créditos a longo prazo são avaliados pelo capital expresso no ato que os constituiu, ou, em caso de falência ou liquidação judicial do devedor, de acordo com uma declaração de valor estimado das partes (art. 760).

Há previsão de regras especiais aplicáveis às sucessões, atinentes à avaliação do valor de mobílias, que, salvo prova em contrário, serão: (i) consideradas pelo preço líquido de venda, se essa ocorre publicamente nos dois anos posteriores ao falecimento; (ii) na ausência de venda, serão avaliadas em função dos valores contidos em inventário realizado por um notário (com a intervenção de um comissário se os bens se situam em uma cidade com mais de 200 mil habitantes), nos 5 anos posteriores ao falecimento; (iii) subsidiariamente, por estimativa global das partes, que não pode ser inferior a 5% do montante total da sucessão, salvo prova em contrário (art. 764).

No que tange às doações, a avaliação das bens mobílias deve ser realizada: (i) pelo preço líquido de venda, se ocorrida publicamente nos dois anos posteriores à doação; (ii) avaliação individual de cada bem, por declaração da parte⁶³ (art. 776).

Especificamente quanto às joias, pedras preciosas, objetos de arte e coleção são avaliados, em caso de sucessões, em valor que não pode ser inferior à avaliação feita em contratos de seguro (de roubo ou incêndio) em curso ao momento do falecimento e celebrados a menos de dez anos no momento de abertura da sucessão, salvo prova em contrário (art. 764). Se forem objeto de doação, a avaliação desses bens não pode ser inferior a 60% dos valores declarados em contrato de seguro (art. 776). Assim, tanto os herdeiros, legatários ou donatários, assim como os seguradores, devem declarar à administração fiscal a existência de contratos de seguro envolvendo esses bens, indicando a data do contato, nome, razão social e domicílio do assegurado, e o valor dos bens sob seguro⁶⁴.

Valores mobiliários cotados em bolsa de valores são avaliados pelo valor da bolsa no dia do falecimento, ou na véspera do dia da doação. Demais valores são estimados pelos declarantes.

⁶³ DIBOS-LACROUX, Sylvie. **Donations, le Guide Pratique**. 18^a édition. Saint Cloud: Prat Éditions, 2018, pg. 235.

⁶⁴ Idem, pg. 236.

No caso de transmissão *causa mortis*, há presunção de que fazem parte da sucessão todas as ações, obrigações, partes sociais ou demais créditos de que o falecido teve propriedade ou renda no ano anterior ao falecimento. Cabe aos sucessores demonstrar que tais créditos não fazem mais parte do patrimônio do *de cuius*, demonstrando eventuais registros de venda realizados antes da abertura da sucessão⁶⁵.

No tocante ao falecimento de gerentes ou sócios de empresas individuais, a liquidação dos direitos de mutação pode levar em conta a eventual depreciação resultante do falecimento que afete o valor dos títulos não cotados ou dos ativos incorpóreos transmitidos (art. 764 A).

Ademais, em relação às sucessões, há previsão de passivos dedutíveis da base de cálculo, tais como: legados de particulares incluídos na sucessão, cujos impostos já foram recolhidos pelos legatários particulares (art. 767); dívidas do defunto válidas e devidamente justificadas por todos os modos de prova e compatíveis com o procedimento escrito (art. 768); despesas funerárias, limitadas a 1.500 euros (art. 775); pagamentos ou indenizações devidos pelo *de cuius* por reparação a danos corporais decorrentes de um acidente ou uma doença (art. 775 *bis*); o montante de aluguéis ou indenizações de ocupação efetivamente reembolsado pela sucessão ao cônjuge ou parceiro ligado por pacto civil de solidariedade, em razão de exercício de direito de habitação no imóvel do falecido (art. 775 *quarter*); remunerações devidas ao mandatário a título póstumo pela gestão do ativo da sucessão, limitadas a 10.000 euros (art. 775 *quinquies*); e as despesas de reconstituição dos títulos de propriedade imóveis ou de direitos imobiliários regularizados após o falecimento do *de cuius*, se realizadas em até 24 meses após o falecimento (art. 775 *sexies*).

V.III Tarifas e Liquidação

As tarifas e liquidação dos impostos sobre transmissões a título gratuito estão previstas nos artigos 777 a 791 *ter* do CGI.

O artigo 777 estabelece as alíquotas aplicáveis, dispostas em três tabelas, que variam conforme o grau de parentesco entre o doador, ou *de cuius*, e com variação progressiva, entre

⁶⁵ DIBOS-LACROUX, Sylvie. **Donations, le Guide Pratique**. 18^a édition. Saint Cloud: Prat Éditions, 2018., pg. 237.

5% e 45%, no caso de transmissão para parentes em linha reta ou entre cônjuges e parceiros; entre 35% e 45% para irmãos vivos ou representados; em 55% para parentes até o 4º grau; e em 60% para não parentes.

Os artigos 778 e 778 *bis* preveem que doações e legados feitos aos estabelecimentos públicos ou de utilidade pública são submetidos às mesmas alíquotas previstas para sucessões entre irmãos. Ademais, a alíquota prevista nas transmissões em linha direta é aplicável às crianças abandonadas por motivo de eventos de guerra.

Na fase de liquidação do imposto, há previsão legal de isenções (*abattements*), que não sofrem incidência de impostos sobre transmissão de bens a título gratuito. Na prática, trata-se de faixas de isenções, em conformidade com o grau de parentesco das pessoas beneficiadas pelas transmissões de bens.

Assim, não há incidência de impostos na transmissão de valores de até 100 mil euros para cada ascendente e para cada filho vivo, ou representado em razão de pré-morte ou de renúncia; 15.932,00 euros para irmãos; 7.967,00 euros para sobrinhos. Em caso de herdeiro, legatário ou donatário incapaz de trabalhar em condições normais de rentabilidade em razão de doença física ou mental, há isenção cumulativa de 159.325,00 euros (art. 779).

Transmissões de bens realizadas através de sucessão a cônjuges ou parceiros sobreviventes não sofrem incidência do imposto, em virtude da lei nº 2007-1223, de 21.8.2007⁶⁶, que incluiu o artigo 796-0 *bis* no CGI.

Por força do artigo 784, no momento de transmissão gratuita, as partes devem declarar a existência de doações anteriores e, em caso afirmativo, os nomes, qualidades e residências dos oficiais ministeriais que receberam os atos de doação, assim como a data de registro desses atos. Doações realizadas em até 15 anos anteriores acumulam com os valores transmitidos posteriormente, para a aplicação das isenções e da alíquota progressiva.

Ademais, em transmissões por sucessões, irmãos do falecido estão exonerados do imposto sobre transmissões caso preencham os seguintes requisitos: (i) ser solteiro, viúvo, divorciado ou separado; (ii) ter mais de 50 anos ou enfermidade que o impossibilite de sustentar as necessidades de sua existência através de seu trabalho; (iii) ter habitado

⁶⁶ DIBOS-LACROUX, Sylvie. **Donations, le Guide Pratique**. 18ª édition. Saint Cloud: Prat Éditions, 2018., pg.240.

constantemente com o falecido durante os cinco anos precedentes ao falecimento (art. 796-0 *ter*).

Apenas para as transmissões *causa mortis*, há previsão de isenção de 1.594,00 euros para qualquer pessoa que não se beneficie de qualquer outra isenção (art. 788, IV).

Especificamente para o caso de transmissões por doações, há isenções de 31.865,00 euros para os netos (art. 790 B), 5.310,00 euros para os bisnetos (art. 790 D), 7.967,00 euros para sobrinhos, e 80.724,00 euros para o cônjuge ou parceiro do doador (arts. 790 E e 790 F).

Ademais, para doações em dinheiro, filhos, netos, bisnetos, ou na falta desses, sobrinhos, gozam de isenção suplementar de 31.865,00 euros, que como nas demais doações, se renova a cada 15 anos. Para tanto, o doador deve ter menos de oitenta anos, e o donatário ao menos 18 anos, e a doação deve ser declarada ou registrada pelo donatário no serviço dos impostos da localidade de seu domicílio, no prazo máximo de um mês da data da doação (art. 790 G).

Há previsões, ademais, de isenções ou reduções dos valores devidos por motivo de transmissões gratuitas, seja na modalidade de sucessão ou doação, de sociedades ou estabelecimentos industriais, comerciais, agrícolas, ou liberais, condicionadas a continuidade da atividade da sociedade e sob gestão de pelo menos um dos donatários, herdeiros ou legatários.

Exemplifica-se, quanto ao ponto, isenção de 300.000,00 euros para doações a trabalhadores de uma empresa, limitados a uma doação entre doador e donatário, desde que preenchidos os seguintes requisitos: (i) empresa ou sociedade de atividade industrial, comercial, artesanal, agrícola ou liberal; (ii) donatários sejam titulares de contrato de trabalho de duração indeterminada, celebrado há pelo menos dois anos, com jornada integral de trabalho, ou contrato de aprendizagem em curso no momento da doação; (iii) fundos, clientela ou ações objeto da doação adquiridos há pelo menos dois anos pelo doador ou pela sociedade; (iv) os donatários devem perseguir a atividade profissional de maneira efetiva e contínua durante pelo menos cinco anos após a doação, e um deles deve assumir a direção efetiva da empresa (art. 790 A).

As faixas de isenção e as alíquotas incidentes por faixas podem ser resumidas conforme a tabela a seguir⁶⁷:

Impostos sobre transmissões a título gratuito na França			
Beneficiário	Faixa de Isenção	Faixa taxável	Alíquota incidente
Filhos	100 000 EU (doações a sucessões)	Até 8 072 EU	5.00%
		De 8 072 a 12 109 EU	10.00%
		De 12.109 a 15 932 EU	15.00%
		De 15 932 a 552 324 EU	20.00%
		De 552 324 a 902 838 EU	30.00%
		De 902 838 a 1 805 677 EU	40.00%
Mais que 1 805 677 EU	45.00%		
Pais, avós	100 000 EU (doações a sucessões)	Idem Filhos	
Netos	31 865 EU (doações)	Idem Filhos	
	1 594 EU (sucessões)		
	31 865 EU (doações em dinheiro, sob condições)	Idem Filhos	
	5 310 EU (doações)		
Bisnetos	1 594 EU (sucessões)	Idem Filhos	
	31 865 EU (doações em dinheiro, sob condições)		
Cônjuge e parceiro (pacto civil de igualdade)	80 724 EU (doações) Não incidência (sucessões)	Até 8 072 EU	5.00%
		De 8 072 a 12 109 EU	10.00%
		De 15 932 a 31 865 EU	15.00%
		De 31 865 a 552 324 EU	20.00%
		De 552 324 a 902 838 EU	30.00%
		De 902 838 a 1 805 677 EU	40.00%
Mais que 1 805 677 EU	45.00%		
Irmãos	15 932 EU (ambos) (exoneração sob condições)	Até 24 430 EU	35.00%
		Mais que 24 430 EU	45.00%
Sobrinhos	7 967 EU (ambos)	Totalidade	55.00%
Parentes até 4o. Grau	1 594 (sucessões)	Totalidade	55.00%
Terceiros	1 594 (sucessões)	Totalidade	60.00%

⁶⁷ DIBOS-LACROUX, Sylvie. **Donations, le Guide Pratique**. 18^a édition. Saint Cloud: Prat Éditions, 2018., pg. 267.

V.IV Regimes Especiais e Exonerações

A última parte da seção reservada às mutações a título gratuito trata dos regimes gerais e exonerações, abordando questões específicas.

O artigo 792-0 *bis* procede à definição de *trust*, entendido como “um conjunto de relações jurídicas criadas no direito de um Estado distinto da França por uma pessoa que, na qualidade de constituinte, por pacto entre vivos ou por causa de morte, em vista de nele depositar bens ou direitos, sob o controle de um administrador, no interesse de um ou múltiplos beneficiários ou para a realização de um objetivo determinado”. Ademais, prevê que a transmissão por doação ou sucessão de bens relacionadas a um *trust* é submetida aos direitos de mutação a título gratuito em função do grau de parentesco existente entre o constituinte e o beneficiário.

Conforme o artigo 793, transmissão de propriedades florestais podem dispor de uma redução de até 75% do valor líquido dos bens correspondentes, desde que satisfeitas determinadas condições.

Há também previsão de reduções de tributação em relação a bens transmitidos a título gratuito, sob condições, para estabelecimentos públicos (art. 794); bens imóveis por natureza ou por destinação que são classificados ou inscritos sobre o inventário suplementar de monumentos históricos (art. 795 A); bens fundiários e imobiliários que o Estado transfere em razão de operações de requalificação de propriedades degradadas de interesse nacional (art. 795 B); militares dos exércitos franceses e aliados, mortos sob a bandeira durante um período de guerra (art. 796); doações recebidas por pessoas vítimas de atos de terrorismo (art. 796 *bis*); imóveis não edificadas, com limites de seus valores (art. 797).

V.V Considerações sobre a legislação francesa

Percebe-se que a legislação francesa se concentra inicialmente em definir o campo de atuação do imposto em tela, o que encontra certa correspondência com a definição do elemento material da legislação brasileira. Neste ponto, a lei francesa apresenta maior diversidade e especificidade em suas definições, de maneira a abranger situações que

poderiam escapar da incidência tributária. Merece destaque o esforço despendido pelo legislador em definir e alcançar os bens em forma de *trusts* na imposição tributária.

Num segundo momento, passa à definição da base de cálculo, para definir o universo de bens disponíveis para o montante do tributo. A seguir, segue caminho próprio ao estabelecer a liquidação do imposto, onde se encontram as alíquotas e abatimentos.

A técnica de aplicação de abatimentos, na fase de liquidação, permite uma maior aferição dos aspectos pessoais dos contribuintes, ao sujeitá-los de maneira diferente a isenções do imposto a partir de critérios pessoais. Cumpre observar que essa técnica já foi presente no ordenamento jurídico brasileiro, em momento anterior à Emenda Constitucional n. 18/1965, no qual havia maior flexibilidade de adoção da alíquotas diferenciadas em razão do grau de parentesco observado entre sucessores ou doadores, em relação ao autor da herança ou donatário.

Entretanto, ao prever faixas de isenções diferentes em relação aos graus de parentesco, a lei francesa apresenta maior flexibilidade em relação a consideração dos aspectos pessoais em seu regime tributário. Da mesma forma, há maior preocupação com a capacidade contributiva dos beneficiários, consubstanciado em maiores faixas de isenção para pessoas portadoras de incapacidades físicas e mentais, assim como irmãos em situação de vulnerabilidade econômica.

Para além dos contrastes presentes na forma de distribuição de isenções, o aspecto quantitativo francês apresenta maior amplitude de alíquotas de imposição por faixas de transmissão, o que também encontra respaldo no atributo da pessoalidade. Observa-se nesse sentido, imposição de tarifas que variam de 5% a 60%, diferenciando quinhões ou doações até a faixa de 1 milhão e 800 mil euros, com correlação ao grau de parentesco entre os envolvidos na operação.

Por fim, a legislação francesa encontra maior variedade de previsões no que concerne a incentivos de transmissão de bens em relação à diversidade de fatos e situações, o que se nota a partir de incentivos para doações de quotas sociais de empresas para seus funcionários, transmissões de propriedades florestais que mantenham condições de sustentabilidade, tratamento tributário mais favorável em casos de terrenos degradados destinados a edificações, ou transmissão e preservação de patrimônios históricos.

Trata-se, assim, de interessante modulação da norma tributária, de forma a adequá-la à diversidade de situações apresentadas.

VI. Conclusão

O presente trabalho propõe uma comparação entre os impostos sobre transmissão de bens a título gratuito em vigência no Brasil, mais especificamente no Estado do Rio Grande do Sul, com o imposto correlato em vigor França.

O Brasil apresentou uma trajetória de evolução do reconhecimento dessa forma de tributação. A investigação da história desse imposto permitiu identificar um ponto de inflexão em sua margem de incidência, presente na Emenda Constitucional n. 18 de 1965, que unificou a tributação sobre as transmissões a título gratuito e oneroso, e limitou as tarifas incidentes sobre sua tributação.

Desde então, o atual Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações encontra reduzida diversificação, com diminuição da aplicação do atributo da personalidade, passando por período de declaração de inconstitucionalidade de sua progressividade.

Com o acórdão do Recurso Extraordinário n. 562.045/RS, em 2013, foi reestabelecido o reconhecimento da progressividade de alíquotas, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva dos impostos. A gradação dos impostos de acordo com o aspecto pessoal do contribuinte e sua capacidade contributiva, inclusive, é norma constitucional a ser perseguida.

O exame do imposto francês, por sua vez, trouxe subsídios para investigar a natureza do imposto, assim como novas possibilidades de seu manejo. Percebe-se na técnica francesa elevado grau de aferição das condições pessoais dos contribuintes, o que favorece a aplicação do princípio da isonomia, reconhecendo as diferenças de situações e soluções para as questões tributadas.

Da mesma forma, a maior amplitude da progressividade do imposto na França sugere possibilidades de reconhecimento do uso dos tributos como forma de busca e garantia de justiça social, sem que isso se reflita necessariamente em maiores ônus econômicos para todos os contribuintes. O sistema de diferenciação de isenções em razão de parentesco ou de outras características pessoais consideradas pela norma tributária, também permite um tratamento mais favorável em casos específicos e albergados pela legislação.

VII. Referências Bibliográficas

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <>. Acesso em 03 jun. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: Acesso em: 3. jun. 2019.

_____. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário: RE 562.045. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 3 fev. 2013. Publicação DJe: 27 nov. 2013.**

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editoria Saraiva, 2015.

DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo**. 5ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2014.

DIBOS-LACROUX, Sylvie. **Donations, le Guide Pratique**. 18ª édition. Saint Cloud: Prat Éditions, 2018.

FERNANDES, Regima Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

MARINHO, Anapaula Trindade. Direito Tributário. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010.

NICÁCIO, Antônio. **Do Impôsto de Transmissão de Propriedade “*Causa Mortis*”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959.

OCDE. **Revenue Statistc**. 2008

PROCATI, Gilberto Santini. **O Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos no Estado do Rio Grande do Sul**. Monografia para conclusão do curso de especialização em Gestão Fazendária. PUC/RS: 2004.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: <>. Acesso em: 3. jun. 2019.

SACCO, Rodolfo. **Introdução ao Direito Comparado**. 5ª edição. São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Tributário**. Vol. IV. Ed. Renovar, 2007.

TROBATAS, Louis, COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. Tours: Ed. Dalloz, 1973.

VILARIÑO, Tanísia Martini. **Finanças Públicas**. In DA COSTA, Thales Morais. **Introdução ao Direito Francês**, vol. 1. Curitiba: Juruá, 2010.

Anexos

Gráfico 1

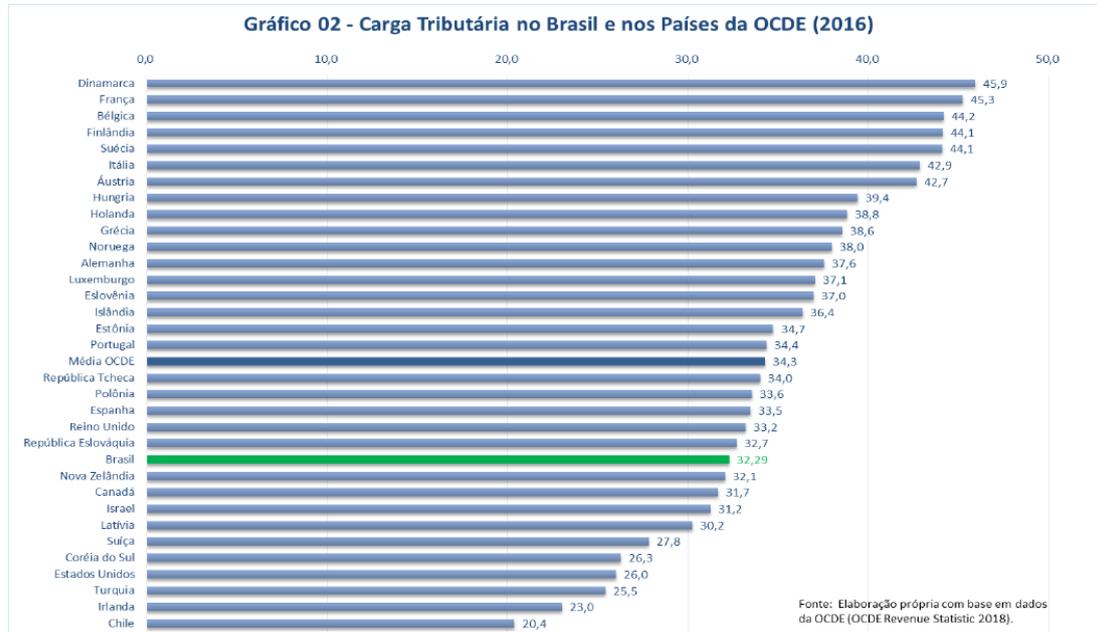


Gráfico 2

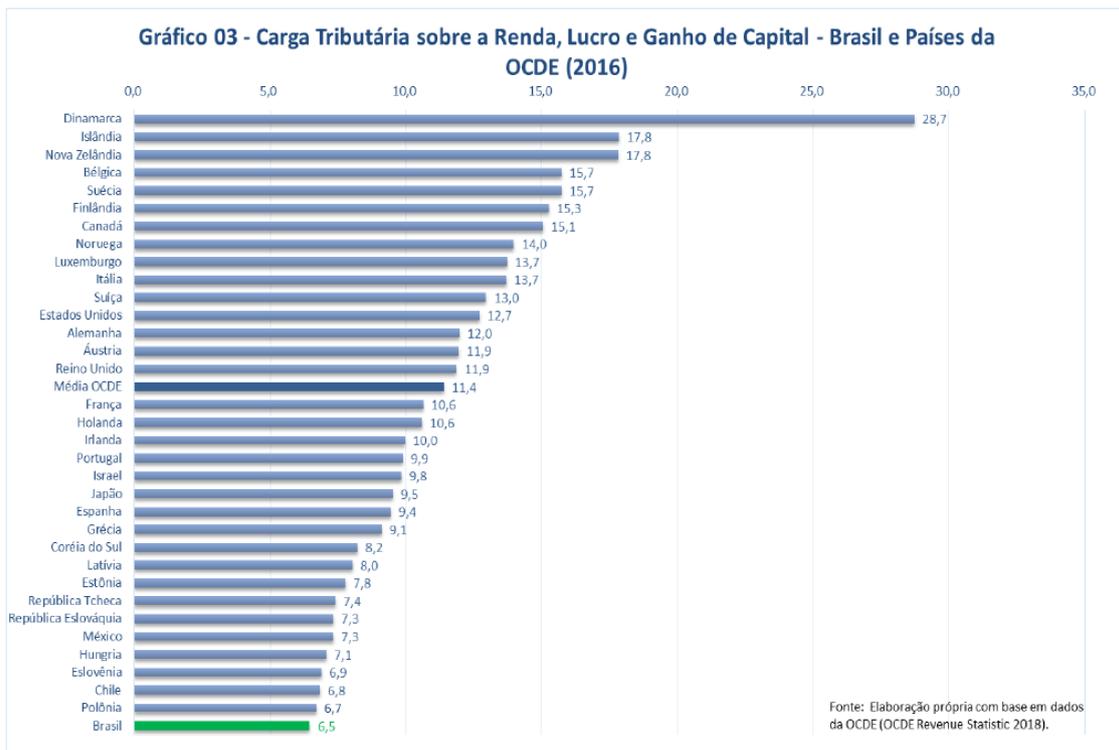


Gráfico 3

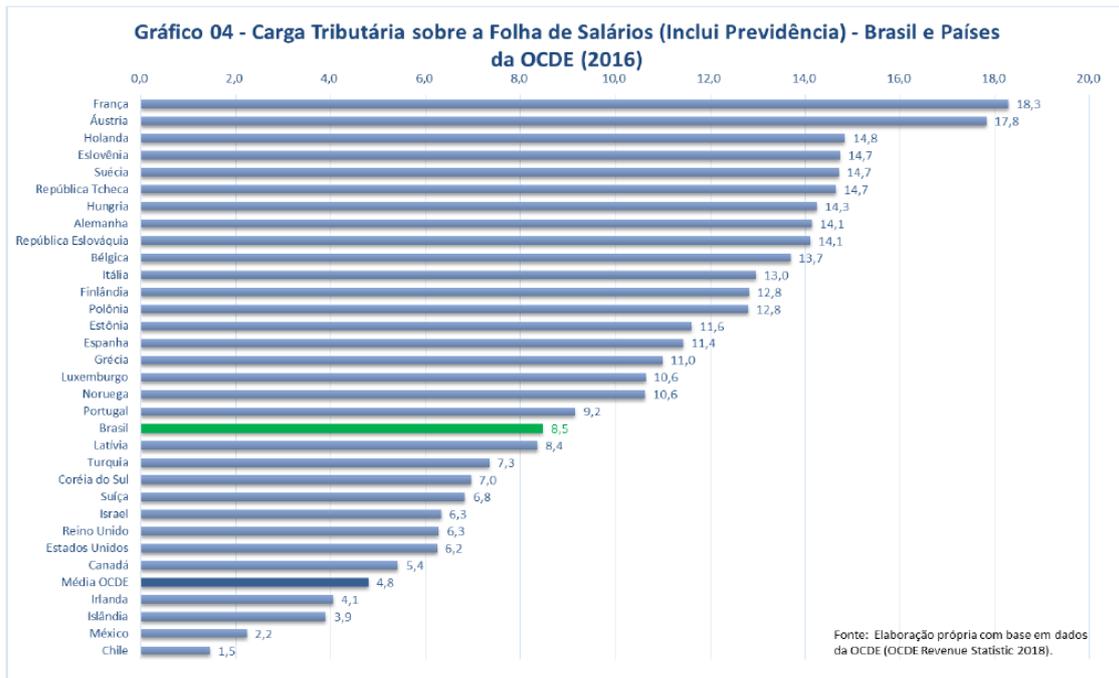


Gráfico 4

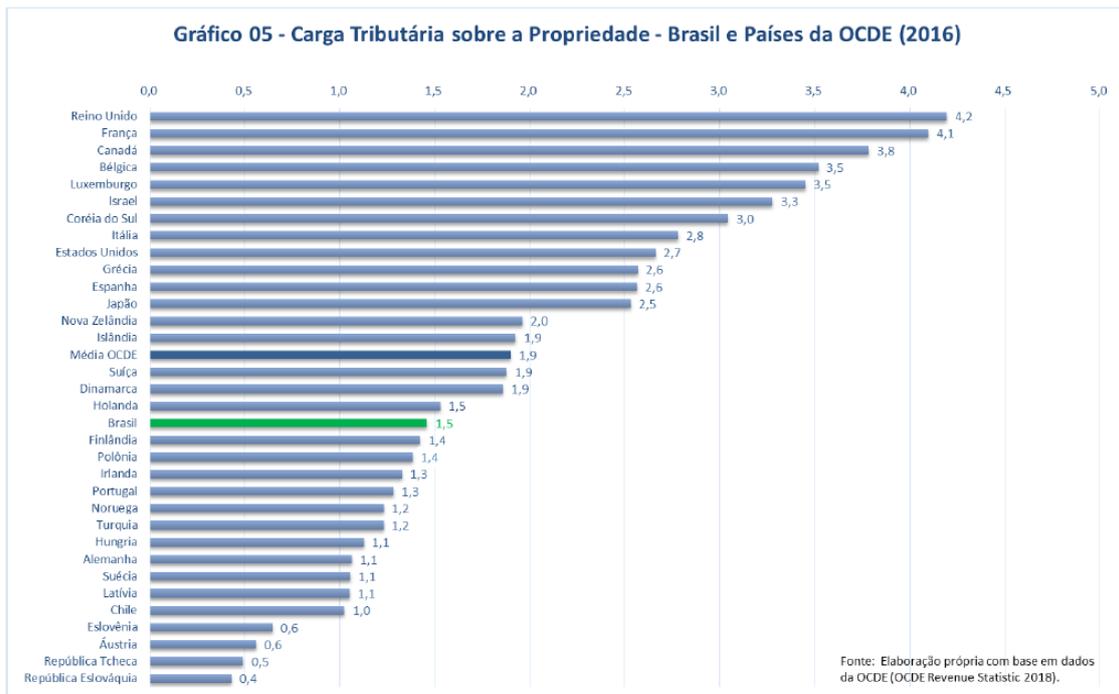


Gráfico 5

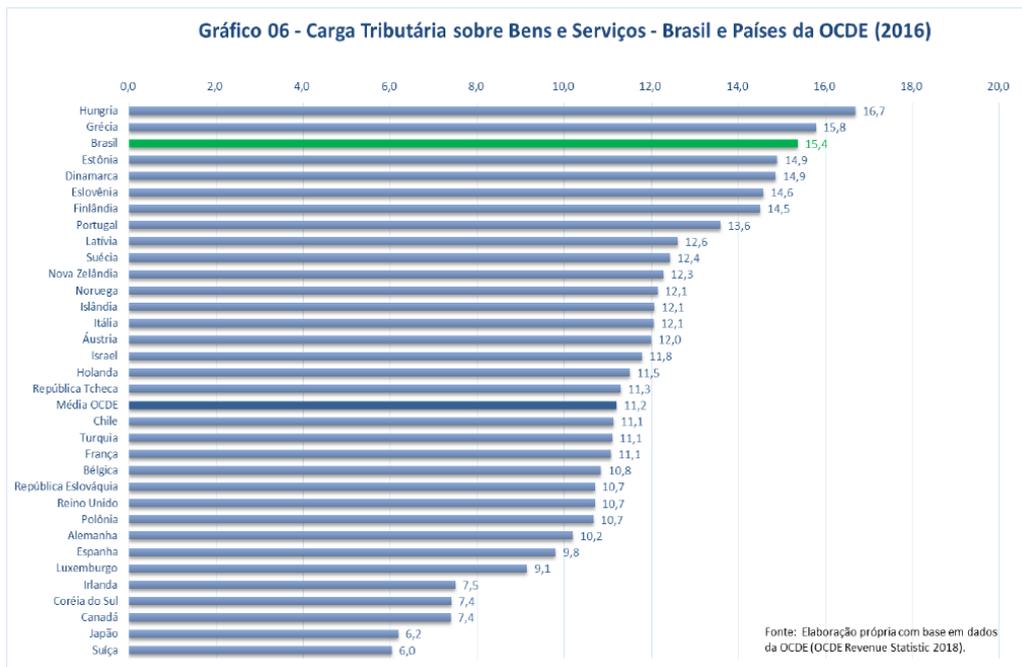


Tabela 1

TABELA 1: Arrecadação tributária e Imposto sobre Herança para países selecionados em US\$, em % do PIB e per capita

País	Ano	Arrecadação Tributária			Imposto sobre Herança			
		Arrecadação Tributária	Em % do PIB	Per Capita (US\$)	Imposto sobre Herança	Em % do PIB	Per Capita (US\$)	Imposto sobre Herança/ Arrecadação
		US\$ Milhões			US\$ Milhões			
BRASIL	1997	234.809	29,2	1.495	247	0,03	1,6	0,11
	1998	237.514	30,6	1.468	274	0,04	1,7	0,12
RENDA ALTA - > US\$ 15.000/HAB								
Noruega	1996	69.947	44,2	15.970	160	0,10	36,4	0,23
Dinamarca	1995	94.962	52,5	18.157	423	0,23	81,0	0,45
Suécia	1997	123.842	54,4	13.993	236	0,10	26,6	0,19
EUA	1996	2.280.410	29,9	8.591	17.190	0,23	64,8	0,75
França	1997	655.199	47,0	11.179	6.853	0,49	116,9	1,05
Japão	1989	611.395	21,1	4.967	13.482	0,47	109,5	2,21
Áustria	1996	110.966	48,5	13.768	61	0,04	10,1	0,07
Holanda	1997	169.999	47,2	10.897	1.071	0,30	68,7	0,63
Singapura	1996	18.067	19,2	4.831	49	0,05	13,1	0,27
Reino Unido	1995	397.110	35,7	6.775	2.284	0,21	39,0	0,58
Itália	1997	534.525	46,7	9.293	841	0,07	14,6	0,16
AMÉRICA LATINA								
Venezuela	1997	15.417	17,6	664	12	0,01	0,5	0,08
Panamá	1990	1.018	19,2	424	0	0,00	0,1	0,02
Bolívia	1997	1.664	21,3	214	0	0,00	0,0	0,02
OUTROS								
Espanha	1995	189.596	33,9	4.835	2	0,00	0,0	0,00
Coreia	1997	89.205	20,2	1.940	1.220	0,28	26,5	1,37
Portugal	1996	35.816	33,4	3.651	77	0,07	7,8	0,21
África do Sul	1997	40.600	31,5	984	69	0,05	1,7	0,17
Polônia	1997	58.294	43,0	15.085	2	0,00	0,0	0,00
Egito	1995	13.578	22,5	229	6	0,01	0,1	0,05
Índia	1995	58.424	16,9	64	3	0,00	0,0	0,01

Elaboração: SF/BNDES

Fonte: FMI - "Government Finance Statistics Yearbook e International Financial Statistics Yearbook - 1998" - Estimativa própria para o Brasil em 1997/1998, a partir de dados da SRF, STN, MPAS, IBGE E CONFAZ.