

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

RICHARD FONSECA DE SOUZA

**ITCMD – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO:
Contextualização histórica, progressividade e justiça fiscal**

Cachoeirinha
2022

RICHARD FONSECA DE SOUZA

**ITCMD – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO:
Contextualização histórica, progressividade e justiça fiscal**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Ricardo Antônio Lucas Camargo

Cachoerinha
2022

RICHARD FONSECA DE SOUZA

ITCMD – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO:
Contextualização histórica, progressividade e justiça fiscal

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em: ____ de _____ de ____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto - UFRGS

Prof. Me. Tiago Pereira Lisboa - UFRGS

Prof. Ricardo Antônio Lucas Camargo - UFRGS (orientador)

Cachoerinha
2022

*Ao meu filho Gustavo,
fonte de toda força. A Deus
toda honra e toda glória.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais, que sempre lutaram para me conduzir e manter no caminho da educação e do conhecimento.

À minha companheira Daiane Varella, pela paciência e apoio incondicional durante a redação deste projeto e deste encerramento de ciclo em minha vida pessoal.

A todos contribuintes que viabilizaram o privilégio da minha formação acadêmica.

Sobretudo a Deus, por toda proteção nos caminhos que percorri durante os anos de universitário que culminam nesta monografia.

RESUMO

Esta monografia tem por objetivo analisar a o ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, sua formação, aplicabilidade e relevância no sistema jurídico brasileiro. Para tanto, buscarei abordar os embates políticos e ideológicos que nortearam a atual matriz tributária na Constituinte de 88, bem como os aspectos históricos formadores do imposto sucessório no Brasil. Tal estudo partiu-se de uma análise específica das Constituições anteriores buscando traçar uma evolução jurídica da aplicabilidade deste. A partir disto, foi estudado o sistema tributário brasileiro a fim de relatar suas disposições gerais, seus princípios norteadores e evidenciar a insuficiência da atual tributação sucessória. Por fim, realizou-se uma comparação da aplicação do ITCMD comparado com os impostos sucessórios nos Estados Unidos da América.

Palavras-chave: Sistema Tributário Brasileiro; ITCMD; Progressividade; Matriz Tributária; Direito Comparado Brasil e EUA; “*estate tax*”.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze the ITCMD – Causa Mortis and Donation Transmission Tax, its formation, applicability and relevance in the Brazilian legal system. To do so, I will seek to address the political and ideological clashes that guided the current tax matrix in the Constituent of 88, as well as the historical aspects that formed the inheritance tax in Brazil. This study started from a specific analysis of the previous Constitutions seeking to trace a legal Evolution of its applicability. From this, the Brazilian tax system was studied in order to report its general provisions, its guiding principles and to highlight the insufficiency of the current inheritance taxation. Finally, a comparison was made of the application of the ITCMD compared to inheritance taxes in the United States of America.

Keywords: Brazilian Tax System; ITCMD; Progressivity; Tax Matrix; Comparative Law Brazil and USA; “*estate tax*”.

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 – Carga Tributária Bruta por esfera de governo | 25 |
| Tabela 2 – Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica | 26 |
| Tabela 3 – Percentuais das alíquotas ITCMD período de 01/01/2001 a 30/12/2009..... | 36 |
| Tabela 4 – Percentuais das alíquotas ITCMD a partir de 01/01/2016..... | 37 |
| Tabela 5 – Tabela de Referência valores UPF – RS | 38 |
| Tabela 6 – Tabela aplicação alíquota transmissão “ <i>causa mortis</i> ” | 39 |
| Tabela 7 - Tabela aplicação alíquota transmissão por doação..... | 39 |

LISTA DE SIGLAS

Art. - Artigo

CC - Código Civil

CF - Constituição Federal

CPC - Código de Processo Civil

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

EUA - Estados Unidos da América

IPTU - Imposto Predial Territorial Urbano

ITCMD - Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação

RE - Recurso Extraordinário

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 12 |
| 2. A INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SUCESSÓRIOS NAS CONSTITUIÇÕES ANTERIORES | 13 |
| 3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – CONSTITUÇÃO FEDERAL DE 88 | 18 |
| 3.1. Impostos: Características e Classificações | 20 |
| 3.2. Princípios do Direito Tributário | 20 |
| 3.2.1. Princípio da Igualdade Tributária | 21 |
| 3.2.2. Princípio da vedação ao confisco | 23 |
| 3.2.3. Princípio da capacidade contributiva | 23 |
| 3.3. Matriz Tributária Brasileira | 25 |
| 4. ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações | 30 |
| 4.1. Competência tributária | 31 |
| 4.2. Aspecto pessoal | 32 |
| 4.3. Aspecto temporal | 33 |
| 4.4. Aspecto Espacial | 33 |
| 4.5. Aspecto Material | 34 |
| 4.5.1. Base de Cálculo | 35 |
| 4.5.2. Alíquota | 36 |
| 4.6. Prazo Decadencial | 37 |
| 4.7. Imunidade, Isenção e Não Incidência do ITCMD | 37 |
| 5. PROGRESSIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 43 |
| 5.1. Progressividade do ITCMD e a diferenciação de alíquotas | 44 |
| 5.2. Recurso Extraordinário 562.045/RS | 46 |
| 5.3. Recurso Extraordinário 851108..... | 50 |
| 6. TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA | 51 |
| 6.1. Breve histórico do Tributo nos EUA | 52 |
| 6.2. Comparação das Matrizes Tributárias: Brasileira x Norte Americana | 55 |
| 7. ATOS JURÍDICOS E CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS | 56 |
| 8. CONCLUSÃO | 58 |

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....61

1. INTRODUÇÃO

Um dos principais aspectos inerentes ao poder do Estado é a capacidade de adentrar no patrimônio dos particulares ao exigir contribuições derivadas e compulsórias. Esse poder é representado pela autoridade de criar tributos e de estabelecer proibições tributárias, a fim de atender às necessidades públicas.

O Direito Tributário Brasileiro é a área do Direito que regula as relações jurídicas entre o Fisco e o Contribuinte, que pode ser pessoa física ou jurídica, bem como a cobrança e a fiscalização dos Tributos, pois este é a base do Direito Tributário.

Entende-se por Tributo as cobranças obrigatórias que devem ser pagas ao Poder Público, onde a população deve dar uma parte de sua renda para custear atividades do Estado. São sempre criados e regulamentados por lei, sendo hoje existindo cinco espécies de tributos: os impostos, as taxas e contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais.

No que tange aos impostos, o Art. 16 do Código Tributário Nacional conceitua como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. É utilizado com o objetivo de custear as despesas com saúde, educação, segurança, transporte, entre outros.

Existem diversos tipos de impostos, como por exemplo o Imposto de importação, o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações).

O ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações é um Tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, tendo sua previsão legal no Art. 155, I da Constituição Federal de 1988. Ele tem por hipótese de incidência a transmissão da propriedade de bens e direitos em decorrência do falecimento do titular (*causa mortis*) ou doação.

As regras de transferência de propriedade de bens, móveis e imóveis, bem como as regras de sucessão legítima que são trazidas pela legislação, são fundamentais para a definição dos aspectos do fato gerador do ITCMD, a exemplo os atos jurídicos necessários para o surgimento da obrigação de pagar o imposto.

Foi a partir disto que o tema da presente monografia foi escolhido, pois trata-se de um assunto de suma importância para o desenvolvimento social nacional. Ela tem por principal

objetivo analisar o Imposto Sucessório como um todo, iniciando-se por um breve estudo sobre sua incidência nas Constituições anteriores a de 1988.

Tratando-se de um imposto, se faz necessário, primeiramente, abordar o Sistema Tributário Nacional, suas características e classificações, seus princípios e como a matriz tributária brasileira é formada. Após, adentramos no estudo do ITCMD – Imposto de Transmissão Causa *Mortis* e Doações, seu conceito, sua competência e seus aspectos no tempo e no espaço.

Seguindo, serão abordados os limites de proteção da propriedade e os objetivos da proteção da herança, os atos jurídicos e suas consequências tributárias de doação e herança, bem como a adequação do ITCMD aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva ao analisar o RE 562.045/RS.

Por fim, após a abordagem histórica e a análise do imposto propriamente dito, será estudada a tributação do imposto sucessório nos Estados Unidos, sendo realizado um comparativo da matriz tributária americana com a brasileira nos seus aspectos materiais e progressividade.

2. A INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SUCESSÓRIOS NAS CONSTITUIÇÕES ANTERIORES

Acredito ser importante estabelecermos, inicialmente, para compreendermos a complexidade dos temas históricos aqui pincelados, a consciência de que todo posicionamento jurídico, em especial quanto ao Direito Tributário, o qual define a arrecadação do Estado e por consequência seu nível de interferência na esfera privada, tem, por trás da letra fria dos comandos normativos, grande disputa política de cada uma das épocas.

Com tal consciência, passaremos a discorrer sobre a evolução tributária voltada ao recorte do tema deste trabalho, sem exaurir o assunto histórico. Entretanto, não devemos deixar de levá-lo em consideração para sua melhor compreensão.

Contextualiza-se, portanto, o marco exposto no seguinte parágrafo, em se tratando de uma colônia de exploração que vivia grandes disputas territoriais entre seus dois impérios, recentemente apaziguadas pelo Tratado de Madrid, em 1750.

O primeiro marco histórico mais relevante sobre a tributação de heranças no Brasil, ainda anterior a própria Proclamação da Independência do Brasil (1822), foi a vinda de D. João VI, e o

necessário desenvolvimento de comércio internacional próprio, em razão do expansionismo napoleônico que assolava às terras portuguesas, ainda anterior ao ato de independência.

Neste contexto, em 1809, foi criada a décima de heranças e legados, que marcou a introdução do imposto sucessório no país, bem como a sisa sobre bens de raiz e escravos, caracterizada como imposto sobre transmissão *inter vivos*.

A décima de heranças e legados foi introduzida pelo Alvará régio de 17 de junho de 1809, assim regulada pelos seus incisos VIII e IX:

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

IX. Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes ab intestato; com a diferença, porém, que o herdeiro, que for parente do herdeiro ab intestato até o segundo grau inclusive, contado na forma do direito canônico, não poderá ser empossado na herança, sem que, tendo feito o inventário e constando por documento autêntico a quantia líquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver da mandar passar mandado de entrega, tendo feito pôr o selo e com ele pago a décima da herança, que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fora do segundo grau.¹

Sendo assim este primeiro imposto sucessório tinha as seguintes características: isenção total para parentes em linha reta (ascendentes ou descendentes); e uma taxa única de 10% para os parentes colaterais até o 2º grau; e 20% para os demais parentes, em sucessões ab intestato².

Com relação a transmissão em linha reta, esta somente passou a ser tributada em 1869, mediante o Decreto 4.355, de 17 de abril, fixando uma alíquota de 1 a 10% para os herdeiros necessários³.

Entretanto, foi apenas em 1891, com a Proclamação da República, que passamos a ter delimitada, na Constituição Federal, em seu art. 9º, a competência exclusiva dos Estados para imposição de impostos sobre a propriedade, como segue: “Art 9º É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2º)

¹BRASIL. Alvará de 17 de junho de 1809. Estabelece os impostos do papel sellado e das heranças e legados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/alv/1809/alv-17-6-1809.html#. Acesso em: 25 ago. 2022.

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

³DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 126.

sobre Imóveis rurais e urbanos; 3º) sobre transmissão de propriedade; 4º) sobre indústrias e profissões” (grifo nosso).⁴

Importante ressaltar como nesta primeira Constituição, é genérica a terminologia de "Imposto de transmissão e propriedade", que acabava por envolver as transmissões de propriedade de bem móveis e imóveis, a título gratuito ou não, bem como a transmissão causa mortis. A partir desse momento, esse imposto genérico sofreu diversas modificações até chegarmos ao estado atual do ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação.

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

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, exceto a urbana; b) transmissão de propriedade causa mortis; c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; d) consumo de combustíveis de motor de explosão (grifo nosso).⁵

O referido texto constitucional trouxe também outras soluções para o sistema jurídico, já que, até então, havia conflito de competência quanto a tributação dos bens incorpóreos, que sofriam tributação pelos Estados Membros, tendo em vista que a legislação da época apontava critérios ambíguos. Assim, a constituinte veio afirmar a autonomia e regular a competência dos municípios para implementar tributos, trazendo ao sistema tributário brasileiro a tripartição da competência tributária.⁶

Outra importante inovação à época, de grande relevância para o tema e de caráter progressista, foi a primeira menção da ideia de progressividade nos impostos sucessórios sobre o patrimônio. Conforme prevê o artigo 128 da Constituição Federal de 1934, “Art. 128: Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”.⁷

⁴BRASIL. Constituição Federal de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 25 ago. 2022.

⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 26 ago. 2022.

⁶ CANTIZANO, Dagoberto Liberato. **O Novo Sistema Tributário Brasileiro**. 2ª Ed. Rio de Janeiro – São Paulo. 1969. p. 21.

⁷ BRASIL. Constituição Federal de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 26 ago. 2022.

Esta carta constitucional, além de trazer a inovação relatada, foi também responsável pela previsão do sufrágio feminino, voto secreto e mandado de segurança, mostrando, desde já, seu caráter de justiça social e inovação, por meio de todo vigor da Era Vargas.⁸

As duas Constituições posteriores, no entanto, datadas de 1937 e 1946, foram omissas quanto ao instituto da progressividade no imposto sucessório trazido no artigo 128 acima apontado. A constituição promulgada em 37 trouxe poucas alterações no que tange ao sistema tributário, legislando sobre a competência dos Entes Federativos acerca da instituição de tributos. Os Estados perderam sua competência privativa quanto à instituição do tributo sobre o consumo de combustíveis mas passou a ser o único competente para legislar no campo residual. No que tange aos Municípios, destes foi retirada a competência para tributar renda das propriedades rurais.

A Constituinte de 46, também pouco inovou quanto a criação de tributos, tendo como principal característica a remodelação do pacto federativo, reestruturando competências e distribuição das arrecadações fiscais. Dentro desta reestruturação, os Municípios passaram a ter maior protagonismo no âmbito arrecadatório, em função da criação do imposto selo municipal, incidente sobre atos de sua economia, e também dos impostos sobre indústrias e profissões, os quais eram arrecadados pelos Estados antes desta constituinte.⁹

Os Estados e a União continuaram com sua competência residual, nos termos do art. 21 da CF de 1946¹⁰, o qual autoriza a decretação de outros tributos não previstos nessa constituição. Entretanto restou vinculado o repasse de 20% referente à União e 40% referente aos Estados do produto dessa arrecadação.

O Congresso nacional, ao promulgar a Emenda Constitucional n° 5 de 1961, seguiu a mesma proposta de valorização do fisco municipal ao aumentar de 10% para 15% a alíquota de repasse sobre a arrecadação do imposto de renda, assim como ao instituir o percentual de repasse aos municípios de 10% sobre a arrecadação da União decorrente da tributação sobre consumo de mercadorias.¹¹

⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 167.

⁹ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão n° 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. p. 5. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 28 ago. 2022.

¹⁰ BRASIL. Constituição Federal de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

¹¹ BRASIL. Emenda Constitucional n° 5, de 21 de novembro 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros. Disponível em:

Mas, foi apenas com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a Reforma Tributária, que vimos significativas modificações no sistema tributário pátrio com relação aos impostos sobre transmissão de propriedade.¹²

O imposto sucessório restou suprimido e foi criado, na competência dos Estado-Membros, um imposto único sobre a transmissão, ainda que não onerosa, inclusive por sucessão *causa mortis*, de bens imóveis por natureza e por acessão física.

Portanto, tem-se aqui a origem da unificação da tributação, de competência estadual, sobre transmissão de propriedade *causa mortis e inter vivos*. Entretanto, por recair unicamente sobre bem imóveis, ficando excluídos os bens mobiliários, a legislação foi alvo de muitas críticas, já que a riqueza mobiliária ganhava cada vez mais relevância no contexto social.

Quanto a constituição de 1967 manteve a competência dos Estados-membros para a instituição do imposto único sobre a transmissão da propriedade, bem como a exclusão dos bens móveis, não trazendo alterações significativas acerca do tema, porém, pela primeira vez foi apresentado um sistema Tributário organizado em um capítulo próprio. Tal evolução legislativa já vinha se desenhando desde a promulgação da Lei 5.172 de 1966 (Lei Ordinária), a qual reestruturava o sistema tributário brasileiro, sendo consolidada por meio do Ato Complementar nº 36/67¹³ transformando-a no atual Código Tributário Nacional ao ganhar eficácia de Lei Complementar.

As principais mudanças ocorreram apenas na reorganização fazendária, com a revisão do imposto de renda e na reformulação do imposto de consumo, sendo criado o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.¹⁴

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc05-61.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

¹² BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 21 de novembro 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm#:~:text=1%C2%BA%20O%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20nacional,leis%20federal%2C%20estadual%20ou%20municipal. Acesso em: 28 ago. 2022.

¹³ BRASIL. Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-36-67.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

¹⁴ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão nº 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. p. 9. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 28 ago. 2022.

Mas foi com a Constituição de 1988 que chegamos ao modelo contemporâneo, promovendo novas alterações nos referidos impostos, tema que será abordado a seguir.

3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 88

O Estado brasileiro, após o período de autoritarismo iniciado com o golpe de 1964, passava ainda por grande crise de legitimidade política e institucional. As constituições resultantes do período autoritário afetaram fortemente o equilíbrio entre o poder estatal e os direitos fundamentais dos cidadãos, interferindo na autonomia entre os poderes, especialmente entre o Executivo e o Legislativo, assim como no equilíbrio entre os poderes dos entes federativos. Ou seja, havia, no cenário jurídico, a necessidade da criação de normas fundamentais, que norteariam uma nova ideia de sociedade, formada pelo princípio da justiça social, propiciando a segurança jurídica necessária.

Neste contexto foi que ocorreu o processo de elaboração da Constituição Federal de 1988, período em que os cidadãos clamavam por mudanças e pela ruptura com o período ditatorial com o qual convivia, dando origem ao resultado produzido pela Assembleia Nacional Constituinte. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, a descentralização levou à redação de um dos textos mais extensos e minuciosos em tema de tributação, inundado com princípios e regras. Aqui, o referido autor destaca que os princípios do direito tributário brasileiro se encontram explícitos no próprio texto, motivo pelo qual o diploma constitucional merece atenção primeira dos operadores do direito, tendo em vista que ele é fundamento material para toda ordem jurídico-tributária.¹⁵

Neste sentido é que o autor Kiyoshi Harada afirma: “o direito tributário tem relação direta com o direito constitucional, por representar este o tronco da árvore jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos”.¹⁶ Ou seja, o autor refere que, no ordenamento jurídico pátrio, a CF de 1988 representa fonte formal mais importante, haja vista sua posição hierárquica, bem como a quantidade de princípios ordenadores que carrega.

Importante ressaltar que, ainda que redigida com detalhismo, a Constituição não se dedica a instituir tributos, mas sim a ditar como as demais leis devem ser produzidas, modificadas ou extintas. Além de regular as leis infraconstitucionais, o diploma legal delimita as competências de

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 228.

instituir tributos¹⁷, a repartição das receitas tributárias¹⁸ e os limites ao poder de tributar por parte do Estado¹⁹.

Ainda visando a estabilidade jurídica almejada, a Constituição estabelece, matéria de finanças públicas, o “tripé” composto pelo orçamento da União, o Plano Plurianual de Investimentos e a Lei de Diretrizes orçamentárias. Essa organização demonstra a preocupação constitucional com o planejamento do Estado a longo prazo, visando a maior efetividade e sincronia dos entes federativos com o gasto público.

Marcada por um processo político com participação de equipes técnicas nos gabinetes e participação popular, através das emendas populares, a Constituição de 1988 é a constituição mais democrática entre as demais já promulgadas no Brasil. O seu texto definitivo se baseou em textos previamente preparados por especialistas, responsáveis por limitar a discussão aos tópicos presentes, proporcionando um debate mais amplo e eficiente.²⁰

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagrou, no Capítulo I do seu Título VI o que se denomina Sistema Tributário Nacional, compreendido nos seus artigos 145 a 162. Estes artigos demarcam os elementos gerais da tributação no país, dentre eles: espécies tributárias, competência tributária e repartição de receitas. A Carta Magna, juntamente com o CTN por ela recepcionado, concretizam o núcleo das principais fontes do Direito Tributário, pois a partir e conforme eles se formularão todas as normas pertinentes.

Portanto, a elaboração da CF se desenrolou por meio de um processo extenso de negociações políticas, tendo como contextualização social uma guerra contra a hiperinflação, que corroía o poder de compra dos cidadãos e trazia ainda mais instabilidade ainda ao sistema jurídico. Tal contexto ocasionou um aumento no nível das desigualdades, chegando à crítica situação em que, aproximadamente, 20% da população mais rica detinha 64% da renda do país, enquanto os

¹⁷ Seções III - Impostos da União, IV - Impostos dos Estados e do DF e V - Impostos dos Municípios (artigos 153 a 156). BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2022.

¹⁸ Seção VI - Da Repartição das Receitas Tributárias (artigos 157 a 162). BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2022.

¹⁹ Seção II - Das Limitações ao Poder de Tributar (artigos 150 a 152). BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2022.

²⁰ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Texto Para Discussão n° 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. p. 11. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 29 ago. 2022.

50% mais pobres detinham apenas 12%, de acordo com pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).²¹

3.1. IMPOSTOS: CARACTERÍSTICAS E CLASSIFICAÇÕES

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

Da definição legal brotam dois alicerces na compreensão dos impostos: surgem de um fato do contribuinte descrito em lei e seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte⁷ (não vinculado), cuja receita é utilizada para custear a ação geral do Estado (sem destinação específica). Desta forma, para que seja exigido o pagamento de um imposto, é condição suficiente para o surgimento da obrigação tributária a realização do fato gerador pelo particular. Permite, portanto, aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo diretamente.

Há, entre os doutrinadores, diversas definições de tributos, mas seguiremos aqui adotando a definição trazida pelo Código Tributário. Ante tal conceito, segundo a teoria pentapartite, a constituição limitou-se a arrolar as espécies de tributos, conforme os artigos 145 a 155, divididos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

3.2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

No que cabe ao Direito Tributário, os princípios são constantemente vinculados à questão das limitações ao poder de tributar, sendo expressos principalmente nos artigos do Título VI, Capítulo I, Seção II da CF de 1988.

²¹LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016, p. 374.

A necessidade de tal imposição de freios ao poder estatal, deriva da própria evolução histórica constitucional, melhor abordada no capítulo 2, tendo como finalidade a própria manutenção do Estado de Direito e o respeito aos direitos fundamentais.

Os princípios são as normas básicas de um sistema jurídico, constituindo os pilares essenciais para a sustentação de todo o ordenamento jurídico.

Conforme esclarece o doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello, princípio é:

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.²²

Na mesma esteira, conforme as palavras de Roque Carazza:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.²³

Na esfera do direito tributário, destaca-se que alguns princípios como o da anterioridade e ou da imunidade recíproca, estes são considerados cláusulas pétreas de acordo com o Supremo Tribunal Federal, posição firmada ao julgamento da ADIn nº 939.²⁴

A seguir, a fim de melhor contextualizar o tema estudado, serão abordados alguns dos princípios que mais se relacionam quanto ao objeto de estudo deste trabalho, o imposto de transmissão *causa mortis* e doação.

3.2.1. PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Também denominado de isonomia, este princípio preconiza que a norma tributária deve ser igualmente aplicada aos contribuintes que se encontrarem em situação semelhante, conforme previsto no Art. artigo 150, II, da Constituição Federal 88, *in verbis*:

²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros editores, 20ª edição, 2005, p. 902-903.

²³ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 45.

²⁴ BRASIL. Julgamento ADIn 939 – STF. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 02 set. 2022.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.²⁵

Nesse sentido, a igualdade confere que todos serão tratados igualmente, não sendo admitidas vantagens a indivíduos ou classes de nenhuma forma, estando incluída a legislação tributária nessa restrição.²⁶

Nesses termos, ainda sobre esse princípio, cabe ressaltar que existe a igualdade horizontal e a vertical. Na horizontal, há a garantia de que todos que estão em uma situação semelhante sejam tratados de forma idêntica, ou seja, se duas pessoas diferentes, que possuem a mesma capacidade contributiva, diante da mesma hipótese de incidência do tributo, este incidirá sobre a mesma base de cálculo e com a mesma alíquota, visando restringir eventuais privilégios, visto que são incompatíveis com o sistema democrático brasileiro.

Já a igualdade vertical garante um tratamento diferenciado para pessoas em situações diferentes, pois é levada em conta a capacidade contributiva do contribuinte, conforme prevê o § 1º do Art. 145 da Constituição Federal 88, onde:

§ 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.²⁷

Em suma, sempre que possível os impostos devem ter caráter pessoal e serem aplicados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

²⁵ BRASIL. Constituição Federal 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 set. 2022.

²⁶ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 85-86.

²⁷ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 set. 2022.

3.2.2. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O princípio do não-confisco, também conhecido como o princípio da razoabilidade da tributação, vem vedar a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal utilizar a cobrança do tributo com efeito de confisco ao contribuinte, conforme preceitua o Art. 150, IV, da Constituição Federal. Nesses termos, o ente estatal não pode exigir uma carga tributária elevada do contribuinte, pois se isto ocorresse estaria se caracterizando um confisco, já que estaria se consumindo grande parte da propriedade, acarretando perda do patrimônio e da renda.

O Ministro do STF Gilmar Ferreira Mendes entende que:

Dessarte, quando a Constituição proíbe a tributação “com efeito de confisco”, o que está a dizer é que a propriedade privada, ao mesmo tempo que fornece o substrato por excelência para a imposição fiscal, exhibe a barreira contra o tributo no seu contorno máximo, e que, por isso, para os fins dessa proteção constitucional, são confiscatórios os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impede o exercício de atividade lícita e moral.²⁸

A vedação ao confisco, embora seja associado a uma tributação excessiva diante de rendas ou patrimônios considerável,²⁹ ele também existe para garantir que a tributação não seja excessiva sobre os mais vulneráveis da população, infringindo as condições mínimas de dignidade.

3.2.3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Por fim e não menos importante, temos o princípio da capacidade contributiva, possuindo uma forte ligação com o princípio da igualdade tributária, pois possuem o mesmo fundamento, isto é, tratar os iguais de forma igual e os desiguais na medida de sua desigualdade. Os impostos deverão respeitar a capacidade contributiva do contribuinte, concretizando-se com a aplicação de alíquotas progressivas ou com a aplicação da mesma alíquota sobre diferentes bases de cálculo, pois será avaliada a riqueza e a capacidade econômica do contribuinte.

²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1347.

²⁹ Há argumentos que se opõem à instituição do Imposto sobre grandes fortunas (IGF) por se tratar de um verdadeiro confisco sobre a riqueza, já submetida à tributação sobre a renda (IR) e à transmissão não onerosa do patrimônio (ITCMD).

Tal princípio que está insculpido no § 1º, do Art. 145, da Constituição Federal de 88, texto constitucional já citado quando falamos sobre o princípio da Igualdade Tributária na forma vertical, ficando evidente a relevância da capacidade contributiva como principal elemento para construir a justiça tributária em um sistema democrático de direito.

O uso da expressão “capacidade econômica” evidencia a intensão do constituinte em interligar o conceito de igualdade material ao da capacidade contributiva, evitando assim uma tributação excessiva e desproporcional. Geraldo Ataliba entende que a capacidade econômica é a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”.³⁰

Quanto a sua definição, temos três critérios que são adotados para definir a hipótese de incidência do fato indicador da capacidade contributiva, sendo eles: a renda auferida; o consumo e o patrimônio.³¹

No que tange a expressão “sempre que possível”, trazida pelo § 1º do Art. 145 da CF, por muitos doutrinadores é interpretada como uma ressalva para a personalização, bem como para a capacidade contributiva do contribuinte.³² A não observância da capacidade econômica deve ser aplicada apenas em casos excepcionais, a exemplo de alguns tributos extrafiscais, pois possuem o objetivo de intervir na economia, não tendo caráter apenas arrecadatório.

A correta interpretação da expressão acima mencionada leva em conta a intenção do legislador em favorecer a criação de impostos com caráter pessoal, aplicando o caráter real apenas em situações excepcionais, tendo em vista a sua tendência em atingir melhor justiça fiscal e melhor adequação à capacidade contributiva.³³

Com o objetivo de garantir o direito à dignidade e a igualdade, a aplicação da seletividade, da isenção fiscal e da progressividade podem ser formas de efetivação da tributação com base na capacidade contributiva. A personalização do imposto deve ser observada como uma das figuras

³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. In V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, RT, 1991. p. 50.

³¹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. Dialética. São Paulo, 1996. P 41.

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 107.

³³ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. Dialética. São Paulo, 1996. P 41.

da capacidade contributiva, além de considerar as características do contribuinte para dimensionar o montante do imposto devido.³⁴

Por fim, relevante destacar que esse princípio não é aplicável aos tributos de caráter extrafiscal, tendo em vista que estes visam à adequação da matriz tributária ao planejamento político do Governo, estando sujeitos unicamente ao princípio de vedação ao confisco.

3.3. MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Este tópico se destina a estudar a composição da atual matriz tributária brasileira e seus propósitos. No que tange ao seu significado, Valcir Gassen conceitua que a matriz tributária é o “conjunto das opções políticas fundamentais feitas por um determinado Estado no que tange às finalidades primordiais da tributação, à sua razão de ser, bem como no que concerne aos mecanismos básicos e indispensáveis para a sua consecução, na respectiva sociedade historicamente situada”.³⁵ São os motivos para a instauração de determinado modelo de tributação, além da sua finalidade de arrecadação.

Nesse contexto, a matriz tributária será o conjunto de opções relativas à tributação, feitas em um determinado momento histórico, que refletem na realidade política, econômica e social em um determinado Estado,³⁶ constituindo a regulamentação das escolhas da sociedade, que condicionam a formatação, estruturação e execução do Sistema Tributário Nacional.

Em um amplo aspecto, o conceito nos direciona a uma base tributária fundada sob alguns pressupostos, sendo eles demonstrados por Valcir Gassen.³⁷

O primeiro pressuposto é a divisão entre Estado e propriedade originado pelas mudanças econômicas e políticas ocorridas na Revolução Industrial, com as modificações tecnológicas ocorridas na época e na Revolução Francesa, decorrente de um descontentamento com a gestão das finanças públicas da monarquia francesa, os burgueses lutaram por uma forte hegemonia política. O resultado dessa divisão foi o fim dos direitos feudais. A relação econômica que antes era pela

³⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. P 110.

³⁵ GASSEN, Valcir (org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 149.

³⁶ GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil. **Revistas dos Tribunais: RT**, v. 102, n. 935. 2013. p. 248.

³⁷ GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil. **Revistas dos Tribunais: RT**, v. 102, n. 935. 2013. p. 249-262.

servidão, foi substituída por trabalhadores assalariados e proprietários privados que tinham a liberdade de negociar suas terras livremente, visando lucro sobre elas. Como preceitua Karl Polanyi: “Na França, e em grande parte do continente, o Code Napoléon instituiu formas de propriedade para a classe média, transformando a terra em bem comerciável e tornando a hipoteca um contrato civil privado”.³⁸ No mesmo sentido, outra grande mudança foi a afirmação da separação da propriedade privada da autoridade investida no poder e do patrimônio público.

Como consequência, o Estado passou a depender de aportes financeiros vindos da sociedade para manter seu funcionamento e cumprir sua função de garantia do direito à propriedade. Houve então a evolução dos próprios conceitos jurídicos de propriedade, posse e detenção, suprindo as necessidades práticas da nova realidade social que emergia.

Dessa dependência do Estado, ocorre a consolidação da cisão entre o Estado e a propriedade, surgindo o segundo pressuposto, onde temos a propriedade como direito pós-tributação. Nesse contexto é importante notar a noção do conceito de propriedade como uma convenção, onde acontecimentos históricos e escolhas refletem na matriz tributária; segundo Gassen:

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

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

Integra o cotidiano um sistema jurídico estruturado que orienta o comportamento humano em relação ao direito de propriedade: como se adquire, como se perde, como se transmite etc., ao ponto de se considerar natural este direito sem que se perceba que ele é fruto de convenções e não uma pressuposta lei da natureza.³⁹

Como podemos observar com o trecho mencionado acima, a tributação não é apenas uma intervenção ao direito à propriedade, mas também um modelo de suma importância na sua manutenção. A propriedade não é algo que sempre existiu, trata-se de uma convenção originada de escolhas pós-tributação, as quais são identificadas através da matriz tributária.

³⁸ POLANYI, Karl. **A grande transformação; as origens de nossa época**. 2ª Edição. Editora Campus, 2000. p. 216.

³⁹ GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil. **Revistas dos Tribunais: RT**, v. 102, n. 935. 2013. p. 255.

O terceiro pressuposto relaciona-se com à extrafiscalidade como elemento de legitimação do poder. Os tributos, quanto à sua finalidade, podem ser classificados em fiscais e extrafiscais. Os fiscais se relacionam com a função do Estado, pois visam arrecadar para atender as necessidades da sociedade. Os extrafiscais, além de arrecadar possuem um caráter intervencionista, visto que o Estado visa modelar comportamentos, já que pressupõe uma legitimação do poder político e da figura da instituição do Estado. Legitimação essa decorrente do Estado constitucional.

Trata-se de uma normativa-institucional, onde o Estado possui suas limitações, geradas pelos princípios e imunidades, devendo cumprir determinadas regras para justificar sua intervenção e existência no sistema constitucional tributário. A legitimidade, portanto, provém de um Estado justo, modelada por vários ramos do conhecimento e pela escolha da matriz tributária, não fugindo da perspectiva extrafiscal. Assim, se estrutura o acordo em relação à matriz tributária e seus pressupostos, auxiliando na relação com a realidade.

Na atual conjuntura, a atual matriz tributária une-se com a carga tributária bruta do governo geral atingindo o patamar de 33,90% do PIB (produto interno bruto) em 2021, representando um aumento de 2,14 % do PIB de 2020, que foi de 31,76%. Esse resultado foi influenciado diretamente pela reversão dos incentivos fiscais que foram concedidos durante a pandemia de Covid-19 e por um crescimento econômico pela retomada de setores como o de serviços e o comércio.⁴⁰

No desmembramento por esfera de governo, a carga tributária brasileira do governo central teve crescimento de 1,53% do PIB, os governos estaduais aumentaram 0,55%, e os governos municipais o aumento foi de 0,06 %, conforme tabela abaixo⁴¹:

Tabela 1 - Carga Tributária Bruta por esfera de governo

| Esfera de governo | R\$ Milhões | | % PIB | | Variação | |
|---------------------|-------------|-----------|--------|--------|---------------|------------|
| | 2020 | 2021 | 2020 | 2021 | (R\$ Milhões) | (p.p. PIB) |
| Governo Central | 1.564.488 | 1.951.103 | 20,95% | 22,48% | 386.615 | 1,53 |
| Governos Estaduais | 638.133 | 789.024 | 8,55% | 9,09% | 150.891 | 0,55 |
| Governos Municipais | 169.506 | 202.343 | 2,27% | 2,33% | 32.837 | 0,06 |
| Governo Geral | 2.372.127 | 2.942.470 | 31,77% | 33,90% | 570.343 | 2,14 |

Fonte: Brasil, 2022.

⁴⁰ BRASIL. Página Tesouro Nacional. Disponível em:

<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021>. Acesso em: 10 set. 2022.

⁴¹ BRASIL. Carga Tributária Bruta por esfera de governo - Brasil - Anual - 2020 e 2021 Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes; Pontos percentuais do PIB Fonte: STN. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 15 set. 2022.

Quanto à arrecadação federal, os aumentos foram de 0,78% do PIB nas receitas com IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e 0,26% das receitas com CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Tal resultado explica-se diretamente por 3 fatores: incremento real de 37,96% na arrecadação que se refere a estimativa mensal, incremento real de 68,24% na arrecadação do balanço trimestral e incremento real de 19,82% na arrecadação do lucro presumido.⁴²

No que tange a carga tributária bruta de acordo com a classificação econômica do país, podemos observar que os maiores percentuais do PIB no ano de 2020 e 2021 são ocupados pelo Governo Geral e pelos Impostos, conforme segue⁴³:

Tabela 2 - Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica

| Carga Tributária Bruta Total | R\$ Milhões | | % do PIB | |
|---|------------------|------------------|---------------|---------------|
| | 2020 | 2021 | 2020 | 2021 |
| Governo Geral | 2.372.127 | 2.942.470 | 31,77% | 33,90% |
| Impostos | 1.742.599 | 2.231.774 | 23,34% | 25,71% |
| Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital | 526.576 | 696.007 | 7,05% | 8,02% |
| Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra | 42.239 | 49.325 | 0,57% | 0,57% |
| Impostos sobre a propriedade | 121.722 | 143.505 | 1,63% | 1,65% |
| Impostos sobre bens e serviços | 1.006.348 | 1.280.902 | 13,48% | 14,76% |
| Impostos sobre o comércio e transações internacionais | 45.722 | 62.036 | 0,61% | 0,71% |
| Outros impostos | -8 | 0 | 0,00% | 0,00% |
| Contribuições sociais | 629.528 | 710.695 | 8,43% | 8,19% |
| Contribuições para o RGPS | 387.405 | 450.809 | 5,19% | 5,19% |
| Contribuições para o RPPS | 99.897 | 105.788 | 1,34% | 1,22% |
| Contribuições para o FGTS | 127.539 | 137.227 | 1,71% | 1,58% |
| Contribuição para o PASEP | 14.686 | 16.871 | 0,20% | 0,19% |

Secretaria do Tesouro Nacional – Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral

Fonte: Brasil, 2022.

Sobre a Carga Tributária Bruta por esfera de governo e espécie tributária, destacamos neste caso, a dos Governos Estaduais, onde os impostos sobre a propriedade somam 0,78% e 0,76% do PIB nos anos de 2020 e 2021, respectivamente. Os valores movimentados do Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação de Bens e Direitos – ITCD, somam um total de 8.582

⁴² BRASIL. Página Tesouro Nacional. Disponível em:

<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021>. Acesso em: 15 set. 2022.

⁴³ BRASIL. Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica – Brasil – Governo Geral – 2020/2021

Dados em: R\$ Milhões - Valores corrente; Pontos percentuais do PIB Fonte: STN. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 15 set. 2022.

milhões em 2020 e R\$ 12.396 milhões em 2021, representando assim 0,11% e 0,14% do PIB em 2020 e 2021, respectivamente.⁴⁴

A partir disto, adentramos nos propósitos de uma matriz tributária. Os sistemas se caracterizam por um conjunto de hipóteses normativas homogêneas entre si. Pela hierarquia normativa do Direito, o sistema tributário seria na realidade um subsistema imerso ao sistema constitucional.⁴⁵

A sistemática tributária é muito mais vasta do que o Sistema Tributário Nacional denominado na Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional. O sistema tributário é como estas normas vigentes irão refletir nas entrelinhas da matriz tributária.

As discussões que envolvem o tema da tributação se relacionam com a questão da carga tributária. No Brasil, ela é considerada abusiva e prejudicial no campo econômico, pois desfavorece pequenos e médios empreendedores e incentiva de forma negativa o empreendedorismo e o desenvolvimento. A alta carga tributária é alvo de críticas diante da péssima qualidade dos serviços públicos ofertados e na má gestão dos gastos a serem realizados.

Mas no final o que realmente importa é se o sistema tributário está cumprindo o seu propósito, sendo ele o fruto de uma articulação de pensamentos morais, econômicos, políticos e de justiça dos responsáveis pelo sistema. Nesses termos, em um país democrático o sistema tributário não pode oprimir seus indivíduos, pois ele é originado pelo Estado e o Estado democrático serve ao interesse coletivo.

Conclui-se que não existe um sistema tributário ideal, porque a finalidade e a fundamentação da tributação são elementos de um sistema de bem-estar social, onde o mais importante de tudo é se as cargas tributárias cumprem o resultado desejado, onde:

O esquema tributário justo é aquele que se insere num conjunto de instituições econômicas que, em sua totalidade, produzem resultados sociais eficientes e justos. Uma vez que a justiça na tributação não depende da justa distribuição das cargas tributárias medidas em relação a uma base pré-tributária, as características pré-tributárias – que determinam a quantidade de impostos pagos – dos contribuintes não podem ser importantes em si mesmas.⁴⁶

⁴⁴ BRASIL. Carga Tributária Bruta por esfera de governo e espécie tributária – Brasil – 2020/2021 Dados em: R\$ Milhões - Valores corrente; Pontos percentuais do PIB Fonte: STN. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 15 set. 2022.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 173-175.

⁴⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 129-130.

O Brasil, um país que defende a igualdade entre os indivíduos e prioriza o trabalho não pode se omitir quanto a tributação do patrimônio, pois este é um importante meio de acumulação e de manutenção dos mecanismos de desigualdade.

Trataremos a seguir especificadamente sobre o ITCMD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações, estudaremos quem detém a competência para instituí-lo, seus aspectos e demais características.

4. ITCMD – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES

Esse imposto abrange heranças e testamentos, transmitidos como consequência do falecimento de alguém e da transmissão de bens e direitos entre vivos, a título gratuito, sendo esta transferência implicando na sucessão da titularidade do bem ou direito.

Quanto à transmissão *causa mortis*, vale mencionar a Súmula 331 do STF, que diz que é legítima a incidência do imposto no inventário também por morte presumida.⁴⁷ Além disso, essa transferência, em ambas as situações (*causa mortis* e doação) ocorrerá de forma não onerosa.

Quanto ao tema referente à herança, o Art. 1.784 do Código Civil Brasileiro regula que “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”⁴⁸ Em relação à doação, o Art. 538 a define como sendo “o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”⁴⁹

O ITCMD, como objeto central, é classificado como um tributo fiscal, real, direto e progressivo, onde busca-se encaixá-lo, com enfoque nos seus aspectos, na atual conjuntura de uma matriz tributária brasileira desigual e regressiva, auxiliando na concentração de renda.

⁴⁷ BRASIL. Súmula 331 STF. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=3294#:~:text=%C3%89%20leg%C3%ADtimaX%20a%20incid%C3%Aancia%20do,no%20invent%C3%A1rio%20por%20morte%20presumida>. Acesso em: 19 set. 2022.

⁴⁸ BRASIL. Código Civil 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm/ Acesso em: 19 set. 2022.

⁴⁹ BRASIL. Código Civil 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm/ Acesso em: 19 set. 2022.

4.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária se conceitua como um poder indelegável atribuído pela Constituição Federal aos entes que compõem a federação para a instituição de determinado tributo. Sendo um sistema de divisão de competências, onde cada ente político detém uma atribuição para impor tributos, dentro de seus limites Constitucionais, a competência tributária é a aptidão da União, Estados, Municípios e Distrito Federal para criar e definir o alcance dos tributos.⁵⁰

No que tange ao ITCMD, como já vimos anteriormente, a Constituição Federal de 1934 previu, pela primeira vez, a competência para que os Estados pudessem instituir o imposto sobre a transmissão de propriedade *causa mortis*, bem como sobre a propriedade *inter vivos*. O que se perpetuou pelas Constituições subsequentes, até que a Constituição de 1988 incluiu a doação no rol desse imposto e atribuiu a transmissão de bens imóveis *inter vivos*, conhecido como ITBI, à competência impositiva dos municípios.

Os dispositivos legais constitucionais e infraconstitucionais que definem a competência tributária para instituir o ITCMD podem ser observados no Art. 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.⁵¹

E no Art. 35 e seus incisos da Lei nº. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), o qual versava sobre o antigo ITBI, guardando diretas proporções com o atual ITCMD, tendo em vista sua recepção pela Constituinte de 88, prevendo a competência estadual para instituir o referido imposto, *in verbis*:

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

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

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

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.⁵²

⁵⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. p. 81.

⁵¹ BRASIL. Constituição Federal 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 19 set. 2022.

⁵² BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 19 set. 2022.

Portanto, diante dos tópicos estudados, conclui-se que a competência tributária para instituir o ITCMD – Imposto Transmissão *Causa Mortis* e Doações é privativa dos Estados e do Distrito Federal.

4.2. ASPECTO PESSOAL

Esse aspecto é responsável por definir os sujeitos da obrigação tributária. Temos o sujeito ativo, que é o responsável pela cobrança do tributo e o sujeito passivo que é aquele de quem se exige a prestação tributária. Os Arts. 119 e 121 do Código Tributário Nacional versam sobre o tema, conforme segue:

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

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.⁵³

No que diz respeito a cobrança do ITCMD, o sujeito ativo são os Estados e o Distrito Federal. Já o sujeito passivo, não possui uma previsão expressa no ordenamento jurídico, sendo identificado apenas a partir do fato gerador do tributo, sendo no caso *causa mortis* os sucessores do falecido. O Parágrafo Único do Art. 35 do Código Tributário Nacional indica que “nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”

Quanto ao tema da herança, poderá ocorrer sua aceitação ou renúncia, que irá repercutir na formação da obrigação tributária. A aceitação da herança “é o ato do herdeiro que confirma a transmissão da herança”, uma vez que a transmissão é gerada pela morte. A renúncia é “o ato pelo qual uma pessoa, chamada à sucessão de outra, declara que não a aceita.”

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

A tributação dar-se-á porque o CTN refere-se apenas à dimensão da transmissão de bens imóveis do ITCMD, delegando a atribuição de acatamento passivo para os casos da legislação.

⁵³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 19 set. 2022.

Para a transmissão de bens móveis do imposto, é facultado aos Estados e ao Distrito Federal, como detentores da capacidade tributária, legislar sobre a matéria, podendo ser o doador, donatário ou ambos, nos termos dos Art. 34 do ADCT e 24 da Constituição Federal 1988.

A grande maioria da legislação Estadual estabelece que o sujeito passivo da tributação do imposto é o donatário, aquele é que o favorecido por uma doação, pois ele recebe um acréscimo em sua capacidade contributiva.

4.3. ASPECTO TEMPORAL

O referido aspecto refere-se ao momento exato do fato gerador da obrigação, sendo elemento indispensável para a determinação da cadeia arrecadatória, pois é necessária a ocorrência do fato para decorrer as consequências da obrigação tributária.

Na transmissão *causa mortis* aplica-se o princípio da *saisine*,⁵⁴ no qual prevê que deverá ser aplicada a lei vigente à época da transmissão dos bens originados por herança, pois é a partir do evento da morte que dar-se-á a sucessão e a transmissão dos bens e direitos para os herdeiros e legatários. O entendimento firmado pelo STJ, na REsp 1142872/RS de Outubro de 2009, conferiu à sentença de partilha apenas caráter declaratório, mantendo o entendimento firmado pelo STF na Súmula 112, no qual prevê que o imposto é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Na doação, a incidência tem origem no momento da finalização da transferência dos bens. No caso dos bens móveis, ocorrendo no ato da efetiva tradição e nos casos de bens imóveis apenas com o registro do título no Cartório de Registro de Imóveis, nos termos da Lei nº. 6.015 de 1973.

4.4. ASPECTO ESPACIAL

Este aspecto refere-se a indicação de circunstâncias de lugar relevantes à indicação do fato imponible, constituindo o elemento geográfico do tributo.⁵⁵

⁵⁴ Princípio da *saisine* está previsto no art. 1.784 do Código Civil o qual segundo o qual “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p.105.

Estando ligado diretamente à configuração do sujeito ativo, nos termos do Art. 155 § 1º e seus incisos da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

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

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

§ 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.⁵⁶

Em resumo, quanto ao aspecto espacial os bens imóveis sofrerão tributação do ITCMD pelos Estados ou Distrito Federal em que está a situado o bem, mesmo que o *de cujus* ou o doador tenha domicílio em outro Estado. Já para os bens móveis a tributação ocorrerá pelo Estado onde for ajuizado o inventário ou onde tiver domicílio o doador.

4.5. ASPECTO MATERIAL

A relação jurídica tributária nada mais é do que uma relação estabelecida em lei e que une o sujeito ativo ao sujeito passivo em torno de uma contribuição pecuniária (tributo) ou não pecuniária.

De acordo com Geraldo Ataliba, o aspecto material é o mais complexo dos aspectos no que diz respeito a sua incidência. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Esse aspecto dá a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de há mais importante e decisivo na sua configuração.⁵⁷

Esse aspecto possui elementos que diferenciam e conectam todos os demais aspectos da tributação do ITCD. O Art. 155, inciso I da CF 88 traz um ponto de partida para a análise do aspecto

⁵⁶ BRASIL. Código Civil 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 set. 2022.

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 106.

material ao preceituar que o imposto incidirá sobre a “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

A transmissão *causa mortis* se dá juridicamente pela sucessão. Os Arts. 1784 e 1923 do Código Civil de 2002 regulam o tema:

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

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

É o responsável por deter os dados de ordem objetiva que irá incidir o tributo, estando relacionado diretamente com o fato gerador, à base de cálculo e a alíquota do referido imposto. Conforme já dito anteriormente, O CTN não disciplina a matéria do ITCMD, somente com a implementação da CF de 1988 que a tributação sobre bens e direitos foi repartida entre os Estados, onde assumiram a competência para instituir o imposto *causa mortis* e doação e os municípios, por sua vez, competentes para tratar sobre o imposto de transmissão *inter vivos*. Nestes termos, destacamos os Arts. 35,38 e 42 do CTN que trata indiretamente do ITCMD.

No que tange à doação, o Art. 538 do Código Civil 2002 versa sobre o tema, onde “contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere bens ou vantagens do seu patrimônio para outra.”⁵⁸ Portanto, o aspecto material consiste na transmissão da propriedade de qualquer bem e na transmissão de direitos em decorrência do falecimento do titular e na transmissão e cessão gratuita de bens móveis e imóveis.

4.5.1. BASE DE CÁLCULO

O Código Tributário Nacional, em seu Art. 38 determina que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal (valor de mercado) dos bens ou direitos transmitidos quando tratando-se de bens móveis.

Na transmissão *causa mortis* o valor dos bens que irá compor a base de cálculo do imposto será o valor na data da avaliação e não o valor na data da abertura da sucessão, não podendo ser exigido a cobrança do imposto antecipadamente.

⁵⁸ BRASIL. Código Civil 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 20 set. 2022.

Sobre o tema, Aliomar Baleeiro explica que:

o Art. 38 dispõe que o valor venal dos bens é a base de cálculo do imposto. Na verdade, refere-se ao antigo Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos (ITBI). Coincidentemente, na prática, o valor venal é a base de cálculo tanto do Imposto de Transmissão Estadual “*causa mortis*” e por doação, como do Imposto de transmissão Municipal “*inter vivos*”. Divergem, apenas, as técnicas e o processo de apuração de um e de outro. A apuração do valor do imposto estadual “*causa mortis*” faz-se no processo judicial do inventário.⁵⁹

Assim regulamenta a Súmula 113 do STF, calçada no RE 50.733/1962, onde determina que o imposto é calculado sobre o valor dos bens na data de sua avaliação. Por sua vez a Súmula 114 do STF diz que o imposto “*causa mortis*” não pode ser exigido antes da homologação do cálculo.

O valor venal dos bens móveis e imóveis também é utilizado como base para a doação, sendo a única diferença a apuração do valor de mercado que se dará no exato momento da transmissão dos bens doados. Sobre o tema, vigora a Súmula nº 108 do STF, que determina a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa.⁶⁰

4.5.2. ALÍQUOTA

A Constituição Federal de 88, em seu Art. 155, inciso IV do § 1º determina que as alíquotas máximas do imposto que incide sobre a transmissão “*causa mortis*” e doação serão fixados pelo Senado Federal. No mesmo formato, o Art. 39 do Código Tributário Nacional diz que a alíquota do imposto não excederá os limites impostos pelo Senado, sendo parcialmente recepcionada pela Constituinte, uma vez que sua segunda parte, tida como inconstitucional, regulamente a política nacional de habitação.⁶¹

O Senado Federal, através da Resolução nº. 9/1992 determinou que a alíquota máxima é de 8% sobre as transmissões de bens à título gratuito (*causa mortis* e *inter vivos*), limite este que os

⁵⁹ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.376.

⁶⁰ BRASIL. Súmula 108 do STF, Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2037#:~:text=%C3%89%20leg%C3%ADtima%20a%20incid%C3%Aancia%20do,na%20conformidade%20da%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20local>. Acessado em: 28 set. 2022.

⁶¹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tributais, 2013, p. 98.

Estados da Unidade Federativa e o Distrito Federal deverão cumprir, podendo estabelecer livremente suas alíquotas dentro deste limite.⁶²

O artigo 2º da mesma resolução determina que "As alíquotas dos impostos, fixadas em Lei Estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal". Este artigo objetivou estabelecer a progressividade da alíquota em relação ao ITCMD, pois tem como critério o aumento patrimonial recebido por cada herdeiro. Tal dispositivo reforça a relevância da progressividade para o tributo sucessório, além de evidenciar a importância do aspecto pessoal do imposto.

4.6. PRAZO DECADENCIAL

Por decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de recursos especiais repetitivos (Tema 1.048), foi determinado que o prazo decadencial para o Estado cobrar o imposto de transmissão *causa mortis* e doação sobre as doações não declaradas pelos contribuintes é de 5 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício fiscal posterior ao que ocorreu o fato gerador, em conformidade com os Arts. 144 e 173, I do Código Tributário Nacional, conforme segue:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

4.7. IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA DO ITCMD

Diante dos avanços históricos abordados nos capítulos anteriores, com o surgimento do Estado de Direito contemporâneo, a relação tributária passou a não ser mais uma relação de poder e sim como uma relação jurídica multifacetada. Em consequência disso esse poder sofre limitações, sendo impostas aos entes que possuem o poder de tributar. Nesses termos, surge o espaço para aplicarmos os princípios constitucionais tributários, visando a proteção dos contribuintes contra os abusos que possam surgir através do exercício do poder de tributar.

⁶² BRASIL. Resolução nº. 9 de 1992 do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017>. Acesso em: 20 set. 2022.

Antes de falarmos sobre as possibilidades de imunidade e isenção do ITCMD, devemos conceituar e distinguir cada uma delas, incluindo a possibilidade da não incidência do referido imposto. Na elaboração do CTN – Código Tributário Nacional a doutrina diferenciava imunidade, isenção e não incidência. Nesses termos, a imunidade teria relação com qualquer não previsão constitucional de incidência do referido tributo, enquanto a isenção seria a dispensa do pagamento de um tributo previsto na lei. Já a não-incidência corresponde à não-ocorrência do fato gerador.

No que se refere ao ITCMD, em matéria de imunidade, podemos afirmar que haverá um lugar para aplicação da imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição quando ocorrer uma das hipóteses previstas no artigo 1.844, do Código Civil de 2002, que prescreve: “Não sobrevivendo cônjuge, ou companheiro, nem parente algum sucessível, ou tendo eles renunciado a herança, esta se devolve ao Município ou ao Distrito Federal, se localizada nas respectivas circunscrições, ou à União, quando situada em território federal.”⁶³

No Estado do Rio Grande do Sul, a faixa de isenção e as alíquotas cabíveis em cada caso, podem ser observadas nos itens seguintes de acordo com a época de ocorrência do fato gerador:

- **Fatos geradores anteriores a 01/01/2001**

Para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, deverá ser verificada a legislação vigente para cada caso. Caso o fato gerador tenha ocorrido entre o período de 01/03/1989 e 31/12/1991, será aplicada a alíquota fixa de 4%, desde que não tenha sido pago o imposto.

- **Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2001 e 30/12/2009**

Os valores da tabela abaixo, exceto da coluna alíquota, são expressos em UPF-RS (Unidade de Padrão Fiscal) – que é o indexador utilizado para corrigir taxas e tributos cobrados pelo Estado, sendo atualizado anualmente pela Receita Estadual do Rio Grande do Sul.

⁶³ BRASIL. Código Civil de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 20 set. 2022.

Tabela 3 – Percentuais das alíquotas ITCMD período de 01/01/2001 a 30/12/2009

| Alíquota | Transmissão " <i>causa mortis</i> " por sucessão legítima | | Demais transmissões | |
|----------|---|----------|---------------------|--------|
| | Acima de | Até | Acima de | Até |
| Isento | 0 | 10.509 | | |
| 1% | 10.509 | 14.012 | | |
| 2% | 14.012 | 17.515 | | |
| 3% | 17.515 | 21.018 | | 21.018 |
| 4% | 21.018 | 22.769 | 21.018 | 22.769 |
| 5% | 22.769 | 24.521 | 22.769 | 24.521 |
| 6% | 24.521 | 26.272 | 24.521 | 26.272 |
| 7% | 26.272 | 28.024 | 26.272 | 28.024 |
| 8% | 28.024 | Infinito | 28.024 | |

Fonte: Receita Estadual RS,2022

Como podemos observar na tabela acima, é prevista a isenção do ITCMD na transmissão *causa mortis* por sucessão legítima até o limite de 10.509 UPF-RS.

- **Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2009 e 31/12/2015**

Transmissão "*causa mortis*":

- quinhões até 10.509 UPF-RS: Isento
- quinhões acima de 10.509 UPF-RS: alíquota de 4%

Para doação: alíquota de 3%.

- **Fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2016**

Segue abaixo a tabela com os valores das alíquotas para a transmissão "*causa mortis*" e doação a partir da referida data.

Tabela 4 - Percentuais das alíquotas ITCMD a partir de 01/01/2016

| Alíquota | Transmissão "causa mortis" | | Doação | |
|----------|----------------------------|----------|----------|----------|
| | Acima de | Até | Acima de | Até |
| 0% | 0 | 2.000 | - | - |
| 3% | 2.000 | 10.000 | 0 | 10.000 |
| 4% | 10.000 | 30.000 | 10.000 | Infinito |
| 5% | 30.000 | 50.000 | | |
| 6% | 50.000 | Infinito | | |

Fonte: Receita Estadual RS, 2022

Como podemos observar, no decorrer dos anos, a faixa de isenção e as alíquotas aplicáveis sofreram várias alterações legislativas.⁶⁴

Segue abaixo os valores de Referência da UPF-RS de acordo com cada ano.⁶⁵

Tabela 5 - Tabela de Referência valores UPF-RS

| Ano | Valor | Legislação aplicada |
|------|-------------|---------------------|
| 2022 | R\$ 23,3635 | IN RE 107/21 |
| 2021 | R\$ 21,1581 | IN RE 102/20 |
| 2020 | R\$ 20,2994 | IN RE 58/19 |
| 2019 | R\$ 19,5356 | IN RE 63/18 |
| 2018 | R\$ 18,8094 | IN RE 45/17 |
| 2017 | R\$ 18,2722 | IN RE 76/16 |
| 2016 | R\$ 17,1441 | IN RE 65/15 |
| 2015 | R\$ 15,4856 | IN RE 099/14 |
| 2014 | R\$ 14,5459 | IN RE 113/13 |
| 2013 | R\$ 13,7420 | IN RE 097/12 |
| 2012 | R\$ 12,9911 | IN RE 095/11 |
| 2011 | R\$ 12,1913 | IN RE 085/10 |
| 2010 | R\$ 11,5241 | IN 097/09 |
| 2009 | R\$ 11,0617 | IN 080/08 |
| 2008 | R\$ 10,4257 | IN 088/07 |

* IN RE = Instrução Normativa da Receita Estadual

Fonte: Receita Estadual, 2022

⁶⁴ BRASIL. Dúvidas Gerais ITCD – Secretaria da Fazenda RS. Disponível em: <https://atendimento.receita.rs.gov.br/duvidas-gerais-itcd>. Acesso em: 20 set. 2022.

⁶⁵ BRASIL. Tabela de Referência valores UPF-RS. Disponível em: <https://atendimento.receita.rs.gov.br/upf-rs>. Acesso em: 20 set. 2022.

A 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 no Estado do Rio Grande do Sul.

Ao Art. 18, da Lei supramencionada, com redação dada pela Lei nº. 14.741/15, determina que: “Na transmissão “*causa mortis*”, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

Tabela 6 – Tabela aplicação alíquota transmissão “*causa mortis*”

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

Fonte: Lei nº 8.821, DE 27 DE JANEIRO DE 1989, Redação dada pela Lei nº. 14.741/15

No que tange a doação, o Art. 19 da referida Lei, com redação dada também pela Lei nº. 14.741/15, regulamenta que: “Na transmissão por doação, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:”⁶⁶

Tabela 7 – Tabela aplicação alíquota transmissão por doação

| Faixa | Valor da transmissão (em UPF-RS) | | Alíquota |
|-------|----------------------------------|--------|----------|
| | Acima de | Até | |
| I | 0 | 10.000 | 3% |
| II | 10.000 | | 4% |

Fonte: Lei nº 8.821, DE 27 DE JANEIRO DE 1989, Redação dada pela Lei nº. 14.741/15

⁶⁶ BRASIL. Lei n ° 8.821/1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>. Acesso em: 20 set. 2022.

No que tange ao assunto da Imunidade do ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul, o Capítulo II, em seu Art. 5º da Lei nº. 8.821 de 1.989, elenca os sujeitos que são imunes ao imposto e regulamenta o tema:

Art. 5.º São imunes ao imposto:

I - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - os templos de qualquer culto;

III - os partidos políticos, inclusive suas fundações;

IV - as entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observado o disposto nos parágrafos 3º e 4º deste artigo;

V - os livros, os jornais, os periódicos e o papel destinado à sua impressão.

§ 1.º A imunidade prevista no inciso I é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, vinculadas às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 2.º A imunidade prevista no inciso I não se aplica aos casos relacionados com a exploração de atividades econômicas e regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, ou em que haja prestação, ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

§ 3.º A imunidade prevista nos incisos II a IV, compreende somente os bens relacionados com as finalidades essenciais das entidades neles relacionadas.

§ 4.º O disposto no item IV condiciona-se à observância dos seguintes requisitos pelas entidades neles referidas:

a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

b) aplicarem integralmente no País os seus recursos, na manutenção de seus objetivos institucionais;

c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades previstas em regulamento.

§ 5.º O disposto neste artigo não dispensa as entidades nele referidas da prática de atos assecuratórios do cumprimento, por terceiros, das obrigações tributárias decorrentes desta Lei.⁶⁷

No mesmo dispositivo legal, o Capítulo III, correspondente ao Art. 6º e seus incisos trazem as hipóteses da não incidência do imposto, conforme segue:

Art. 6.º O imposto não incide:

I – Revogado pela Lei n.º 8.962/89

II - na renúncia à herança ou legado, desde que feita sem ressalvas, em benefício do monte e não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre aceitação;

III - na extinção de usufruto, se tiver sido tributada a transmissão da nua-propriedade até 28 de fevereiro de 1989;

IV - na doação, quando esta corresponder a uma operação incluída no campo de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

⁶⁷ BRASIL. Lei nº 8.821/1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>. Acesso em: 20 set. 2022.

V - na extinção do condomínio, quando o valor transmitido não superar a cota-parte de cada condômino;

VI - Revogado pela Lei n.º 9.806/92.⁶⁸

O Capítulo IV, do Art. 7º, seus incisos e §§ trazem as possibilidades de isenção do ITCMD e regulamentam o tema de forma geral, onde, por exemplo é isento de imposto de transmissão o “imóvel urbano, desde que seu valor não ultrapasse o equivalente a 25.000 (vinte e cinco mil) UFIR e o receptor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão; a extinção de usufruto, de uso, de habitação e de servidão, quando o nu proprietário tenha sido o instituidor;”⁶⁹

Neste Capítulo estudamos o ITCMD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações como um todo, analisando a competência tributária para poder instituí-lo, seus aspectos e a relevância de cada um, como é calculado, as alíquotas aplicadas e o prazo decadencial para a exigibilidade de sua cobrança.

Por fim, conceituamos de forma geral a diferença entre Imunidade, Isenção e Não Incidência, estudando especificamente o ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul, a incidência de isenção e aplicação das alíquotas de acordo com o fato gerador ao longo dos anos e identificando as hipóteses imunes, isentas e de não incidência do referido imposto.

5. PROGRESSIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Eduardo Sabbag define a progressividade da seguinte forma:

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza

⁶⁸ BRASIL. Lei nº 8.821/1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em:

<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>. Acesso em: 20 set. 2022.

⁶⁹ BRASIL. Lei nº 8.821/1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em:

<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>. Acesso em: 20 set. 2022.

presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.⁷⁰

Sobre o tema, Aliomar Baleeiro ressalta que:

A progressividade nos tributos é a melhor técnica de personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, §1º da CF 88. Na medida que o legislador leva em consideração as necessidades pessoais e familiares dos contribuintes, passa a conceder reduções e isenções. Essas renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, são compensadas por meio da elevação das alíquotas incidentes sobre os bens de maior valor (progressividade), a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total.⁷¹

A progressividade está diretamente ligada ao princípio tributário da Capacidade Contributiva, pois este visa aplicar aos impostos alíquotas progressivas e/ou aplicar a mesma alíquota para diferentes bases de cálculo, respeitando sempre a capacidade econômica do contribuinte.

Nesses termos, estudaremos a progressividade no que tange ao ITCMD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação, bem como sua diferenciação de alíquotas, finalizando com a análise do Recurso Extraordinário 562.045/RS do Superior Tribunal Federal.

5.1. PROGRESSIVIDADE DO ITCMD E A DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS

Muitos doutrinadores defendem a possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD, as quais estariam vinculadas a dois fatores importantes. O primeiro relaciona-se com o valor da herança e o segundo com o grau de parentesco entre o herdeiro e o *de cujus*.

Em relação a progressividade sobre a herança, o doutrinador Petrônio Baptista de Araújo argumenta que quanto maior a fortuna, maior é o acréscimo da capacidade contributiva do herdeiro, logo haverá a incidência de uma alíquota mais onerosa.⁷² Já a progressividade em relação do grau de parentesco, sustenta-se na ideia de que parentes próximos, como os filhos ou o cônjuge, por exercerem participação direta na formação do patrimônio, deverão pagar alíquotas menores. Tal proteção patrimonial ao núcleo familiar do falecido elucida a função primordial da herança, tema que será abordado no decorrer deste trabalho.

⁷⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. ISBN 978-85-02-21911-3. Versão digital da obra. p. 333.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015. p.35.

⁷² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 10.

Já em relação aos parentes mais distantes a regra é outra. Sobre o imposto de transmissão deverá incidir alíquotas mais pesadas, pois estes possuem uma menor participação na formação do patrimônio do *de cuius*. Sobre os dois critérios de diferenciação, Antônio Nicácio atenta que:

A diferenciação das taxas pela relação de parentesco é bastante antiga e aceita pela legislação universal. Como norma geral, as alíquotas são menores para os sucessores em linha reta – ascendentes e descendentes – e maiores para os colaterais e não parentes. A progressividade das taxas em razão do valor da herança, se bem que não muito antiga, encontrou aceitação universal. Conforme bem diz SELIGMAN, quanto mais democrático o país, mais elevado o imposto sucessório.⁷³

A progressividade é considerada fiscal no momento que aumenta sua arrecadação pela aplicação de uma base de cálculo maior e extrafiscal quando suaviza ou até isenta faixas de valores da base de cálculo, preservando assim a renda disponível daqueles que possuem baixa capacidade contributiva.⁷⁴

A Resolução n° 9/92 do Senado Federal, de autoria do Senador Raimundo Lira, extrapolou a competência concedida pelo Art. 155 da Constituição de 88, ao estabelecer uma alíquota máxima de 8% para o tema que trata a alínea a, inciso I, do referido artigo. Estabelece ainda que as alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.⁷⁵

Ricardo Lobo Torres argumenta que “a norma estabelecida pelo Senado exhibe algumas inconstitucionalidades: desbordou da competência atribuída pela CF, que se restringe à fixação do teto, não estendendo à definição de princípios constitucionais, máxime o da progressividade; desrespeitou o princípio da personalização (art. 145 da CF), ao restringir a progressividade ao valor do quinhão, desconhecendo a posição pessoal do herdeiro na linha hereditária; discriminou entre os herdeiros e os legatários e donatários, reservando àqueles a incidência progressiva.”⁷⁶

A objeção do referido autor se refere apenas ao instrumento formal utilizado para instituir a progressividade, pois na sua opinião não poderia ter sido através de uma Resolução do Senado.

⁷³ NICÁCIO, Antônio. **Do imposto de transmissão de propriedade “causa mortis”**. Rio de Janeiro: Alba, 1959. p. 37-38.

⁷⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 181.

⁷⁵ BRASIL. Resolução n° 9/92 do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 25 set. 2022.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 385.

Em relação aos aspectos materiais da progressividade do ITCMD, critica o baixo limite de alíquota fixada pelo Senado na referida Resolução.

Sob o aspecto prático, [a resolução do Senado] quase inviabilizou a progressividade, insuscetível de justa aplicação em patamar tão baixo (8%), quando se sabe que em alguns países as alíquotas máximas, para os quinhões de valor elevado, se situam entre 35% (para os filhos) e 70% (para os legatários). O imposto causa mortis, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que deve se afinar simultaneamente com os subprincípios da progressividade, que recomenda a elevação das alíquotas na medida em que aumentar o bolo tributável, e da personalização, que se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e de cujus na linha da sucessão.⁷⁷

Porém, foi só em 2013 que a questão da progressividade se assentou na jurisprudência, em virtude do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045-RS, em que o Estado do Rio Grande do Sul demandava o direito de manter a progressividade de suas alíquotas no que tange a incidência do ITCMD. A discussão proposta no RE deu-se, basicamente, em torno da interpretação dada ao § 1º do art. 145 da Constituição Federal 1988.

5.2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045/RS

Tendo em vista que o ITCMD tem como um dos seus fatos geradores a doação, sobre a qual não incidiria nenhum outro imposto, é de grande relevância analisar a importância da capacidade contributiva do sujeito passivo em sua aplicação. Diante disto, o Superior Tribunal Federal julgou em fevereiro de 2013 o RE 562.045.⁷⁸ A discussão gerou em torno do Estado do Rio Grande do Sul questionar a possibilidade de implementação de um sistema progressivo, nos termos que havia editado a Lei 8.821/89, considerada inconstitucional pelo Tribunal de Justiça do RS.

A referida lei fixava alíquotas diferentes para cada faixa de valor dos bens herdados, onde os percentuais podiam variar de 0 a 8%. O Estado argumentou, com base nos Arts. 145, § 1º e 155,

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 386.

⁷⁸ BRASIL. Recurso Extraordinário 562.045 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 25 set. 2022.

§ 1º, IV da Constituição Federal, que não haveria vedação constitucional para aplicabilidade da progressividade em tributos reais.

A discussão sobre o tema teve início em junho de 2008, quando o Ministro Relator Ricardo Lewandoswski negou provimento ao referido recurso argumentando que: I – ao conferir uma alíquota diferente a determinado bem de acordo com o seu valor não configuraria progressividade, mas sim seletividade⁷⁹, utilizada em tributos reais; II – em relação aos impostos reais não deverá ser considerada as qualidades pessoais que refletem o poder econômico do contribuinte; III - o § 1º do art. 145, da CF, autoriza a progressividade somente em tributos reais quando se tratar de tributação extrafiscal, definidos na Constituição Federal, com o objetivo de exercer influência na economia ou em comportamentos; IV – com base nos princípios tributários da igualdade tributária, da vedação do confisco e do da não afetação⁸⁰, nos termos dos Arts. 150, II e IV, e 167, IV, da Constituição Federal e o Art. 16 do Código Tributário Nacional, não há uma previsão Constitucional para a aplicação da progressividade a todas as espécies de impostos, e por fim; V – Os Estados não possuem legitimidade para atuar interferindo no domínio econômico, objetivando a redistribuição de riquezas, pois está inserido em um sistema federativo, pois tal competência é atribuída à União.

Em setembro, o então Ministro Eros Grau elaborou um voto-vista discordando do relator Ricardo Lewandoswski ao dar provimento ao referido Recurso. No seu entendimento, a redação dada pelo Art. 145, §1º da Constituição Federal, ao referir-se à pessoalidade dos impostos como “sempre que possível”, não restringiria a capacidade contributiva apenas aos impostos pessoais, podendo ser expressa tanto pelos impostos pessoais quanto pelos impostos reais.

Para justificar seu voto, o referido Ministro trouxe uma breve classificação sobre os impostos ao dividi-los em: diretos, que é quando o poder público efetua uma subtração direta à renda, seja por meio de tributação sobre ela ou sobre o patrimônio; indiretos: quando a tributação

⁷⁹ Seletividade é conferir graduação à alíquota para onerar mais gravosamente os bens menos essenciais e mais brandamente os bens essenciais, exemplo do IPI. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014. p. 74).

⁸⁰ Princípio orçamentário, também conhecido por Princípio da não afetação de Receitas, segundo o qual todas as receitas orçamentárias devem ser recolhidas ao Caixa Único do Tesouro, sem qualquer vinculação em termos de destinação. Os propósitos básicos desse princípio são: oferecer flexibilidade na gestão do caixa do setor público — de modo a possibilitar que os seus recursos sejam carreados para as programações que deles mais - necessitem — e evitar o desperdício de recursos. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/principio-da-nao-afetacao-de-receitas#:~:text=Princ%C3%ADpio%20or%C3%A7ament%C3%A1rio%20cl%C3%A1ssico%2C%20tamb%C3%A9m%20conhecido,vincula%C3%A7%C3%A3o%20em%20termos%20de%20destina%C3%A7%C3%A3o.> Acesso em: 25 set. 2022.

recai sobre a renda despendida ou aplicada, sendo essa despesa incorporada ao preço do produto; externos: impostos que tratam sobre importação e exportação e internos: impostos incidentes sobre o patrimônio, renda, produção e circulação. Percebe-se a partir dessa divisão que os tributos podem ser conferidos a partir da renda, podendo ser verificada a capacidade econômica através da aplicação da progressividade sobre os rendimentos.

Seguindo o voto Ministro Eros Grau, o Ministro Ayres Britto deu provimento ao recurso argumentando que houve uma mudança de entendimento do próprio tribunal com o julgamento em dezembro de 2010 do RE 423.768/SP, onde foi aceito a aplicação de alíquotas progressivas ao IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano, através da Emenda Constitucional 29/2000. Nesses termos, tendo em vista que o caso do ITCMD é diferente e menos complexo do que o do IPTU, portanto, caberia a aplicação da progressividade não sendo necessária a criação de uma Emenda Constitucional para regular o tema e que esta estaria sujeita às limitações do poder de tributar, nos termos da Resolução nº 9 do Senado Federal, pois limita a alíquota máxima em 8%.

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

(...)

Em suma, tratando-se de ITCMD, bem mais razão é de se ajuizar que a nossa Magna Lei não contém condição semelhante à que havia em relação à progressividade do IPTU, antes da EC nº 29/2000. Daí que a norma geral do §1º do art. 145 passa a incidir pelo modo mais desembaraçado para, naturalmente, admitir a progressividade das alíquotas “*segundo a capacidade econômica do contribuinte*”. Vale dizer, aqui (no âmbito do ITCMD) não há e nunca houve necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo.⁸¹

Já o Ministro Marco Aurélio negou provimento ao referido Recurso, argumentando ser favorável a aplicação da progressividade em tributos reais, mas em relação ao ITCMD entende não ser possível analisar o caráter pessoal do herdeiro ou do donatário, *in verbis*:

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

(...)

Observem não se mostrarem raros os casos em que os interessados são obrigados a requerer alvará ao Juízo para a venda antecipada de bens visando pagar o tributo devido.

⁸¹ Recurso Extraordinário 562.045 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 25 set. 2022.

Também há quem viva dos frutos civis do espólio. Mais que isso, é de se imaginar que a progressão de alíquotas pode até compelir alguém a renunciar à herança simplesmente para evitar a sujeição tributária.⁸²

Nesses termos, seu entendimento versa por não considerar que a progressividade dos impostos reais só poderia ocorrer apenas por expressa previsão constitucional, sendo um ataque direto ao princípio da capacidade contributiva ao admitir a progressão de alíquotas na incidência do referido tributo sem ser levada em consideração a situação econômica do sujeito passivo da obrigação.

Os demais Ministros, sendo eles Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Menezes Direito, Teori Zavascki e Celso de Mello, votaram a favor do provimento ao referido Recurso, restando vencidos os votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Desse modo, foi pacificado o entendimento de que a transferência gratuita de bens configura um acréscimo patrimonial, sendo possível identificar a capacidade econômica do contribuinte, possibilitando a delimitação de alíquotas progressivas a partir disso.

A Lei nº. 8.821/89, objeto do Recurso Extraordinário aqui estudado, foi modificada pela Lei nº. 13.337/2009, na qual foi fixada uma alíquota única de 4% na incidência do imposto de transmissão. Porém, foi só com a promulgação da Lei nº. 14.741/2015 que foi fixada uma nova tabela de alíquotas progressivas, baseadas no valor do patrimônio herdado ou doado, além de considerar as características dos bens.

O pensamento que predominou no STF foi o de considerar que o ITCMD atua na transferência de bens e direitos de forma não onerosa e gratuita, configurando um acréscimo patrimonial para o sucessor ou donatário, o que permite averiguar a capacidade contributiva para aplicar alíquotas progressivas. Sobre esse tema, já encontrávamos respaldo na doutrina, conforme preceitua Roque Antonio Carazza:

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

⁸² Recurso Extraordinário 562.045 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 25 set. 2022.

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.⁸³

Diante de tudo que foi exposto, fica claro que os impostos reais podem avaliar a capacidade contributiva do contribuinte, levando em conta as devidas exceções, como o caso dos impostos que detém uma função de regulação econômica. Nesses termos, a incompatibilidade dos impostos reais com a capacidade contributiva configura um desequilíbrio das formulações teóricas brasileiras.

5.3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851108/SP.

Interessante contextualizarmos também o assunto da cobrança do ITCMD nas hipóteses de doações e heranças instituídas no exterior. O STF fixou posicionamento no julgamento do RE 851108, em sessão virtual encerrada em 26 de fevereiro do corrente ano, que deu origem ao Tema 825.

A dúvida pairava principalmente sobre a temática dos bens mobiliários firmados no exterior, em especial valores mobiliários, ponto chave para evitar a evasão fiscal com crime de ocultação de patrimônio à época da sucessão.

O Plenário da Corte Suprema firmou entendimento, por maioria dos votos, de que os estados e o Distrito Federal não possuem competência para legislar sobre a matéria com base na competência legislativa concorrente, mesmo diante da inércia do legislador nacional acerca da matéria.

A Constituição de 1988 estabelece que cabe à lei complementar federal – e não a leis estaduais – regular a competência e a instituição do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se a pessoa falecida possuir bens, tiver sido residente ou domiciliada ou tiver seu inventário processado no exterior.

O Ministro Dias Toffoli, relator, em seu voto seguido pela maioria dos ministros, esclareceu que, via de regra, quando se fala em competência concorrente para legislar, especialmente no campo do direito tributário, o art. 24 da CF, no entendimento do magistrado, autoriza os estados a legislarem de maneira plena, apenas para atender peculiaridades.

⁸³ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, pp. 99 e 100.

Assim, não poderia ser invocada a competência concorrente, pois, ao seu ver, devido ao elemento de extraterritorialidade, a competência se restringe ao Congresso Nacional, tendo em vista o debate político necessário sobre o tema, inclusive a fim de evitar bitributação entre os estados da Federação e Países com os quais o Brasil possui acordos comerciais.

Em que pese valorosa a segurança jurídica perseguida pela Corte em seu julgado, bem como a saúde dos acordos comerciais, nota-se que a inércia do legislador prejudica grandemente a arrecadação do fisco e o orçamento público, e a conseqüente atuação do poder estatal em seus serviços públicos essenciais, o que diminui a potencialidade do uso do ITCMD em busca do ideal da justiça fiscal.

6. TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

O imposto sucessório nos Estados Unidos, ao longo de sua história, sempre foi utilizado como uma ferramenta de aumentar a arrecadação do país em tempos de guerra.⁸⁴ Conforme se resolvia o conflito bélico o imposto era extinto, permanecendo nesta sistemática até o ano de 1916. A estabilidade da cobrança deste imposto só veio com a entrada dos EUA na primeira grande guerra. Após este acontecimento o imposto segue sendo cobrado até o presente momento.

Nos dias de hoje, os impostos incidentes sobre a transferência gratuita de propriedade são divididos em “*gift tax*”, “*estate tax*” e “*inheritance tax*”. Sendo os dois últimos cobrados “*causa mortis*”, e o “*gift tax*” sobre doações feitas em vida, complementando os dois primeiros impostos.⁸⁵

O imposto denominado “*estate tax*” recai sobre o direito de transferir propriedade do falecido no momento de sua morte, incidindo sobre o montante de seu patrimônio tributável, tendo sua faixa de isenção definida por Lei.

Já o “*inheritance tax*”, incide sobre o direito dos herdeiros de receber as propriedades, tendo por base de cálculo o valor venal do quinhão recebido, com alíquotas variáveis conforme a situação do herdeiro.⁸⁶

⁸⁴ NUTTER, Sarah E. **State Estate, Inheritance, and Gift Taxes: Uncertainty at the Federal Level Passes Down to the States**. George Mason University, 2011.p.3

⁸⁵ MICHAEL, Joel. **Estate and Inheritance Taxation: An overview of Taxes in the States**. House Research Department, Short Subjects, St. Paul, MN, 2016. p. 1

⁸⁶ Id, p.1

Atualmente, a nível federal, é cobrado somente o imposto denominado de "*estate tax*". Os Estados-membros também possuem competência para impor seus próprios impostos sobre a herança. Anteriormente, com a cobrança destes impostos, concediam crédito para o contribuinte abater no imposto federal.

Conforme surgiam alterações legislativas, que abordaremos a seguir, o imposto em nível estadual está aos poucos caindo em desuso e conseqüentemente sendo extinto. Neste sentido, atualmente, apenas 18 dos 50 Estados e o Distrito de Columbia impõe essa tributação.⁸⁷

6.1. BREVE HISTÓRICO DO TRIBUTO NOS EUA

O início da tributação sucessória nos Estados Unidos da América se deu em 1797, com a criação do "*stampe tax*", ou imposto sobre selo, em tradução livre. Tal imposto foi instituído pelo Congresso como forma arrecadatória para financiamento da marinha americana que travava guerra não declarada com a França, que teve início em 1794.⁸⁸

Entretanto, este foi apenas um embrião da tributação sucessória no país, se assemelhando mais como uma taxa, tendo em vista que os selos federais eram requeridos para a homologação dos inventários, bem como para o efetivo recebimento da herança. Os valores eram módicos, variando de acordo com a herança, mas não excedendo 1 dólar à época. O tributo foi extinto em 1802 com o fim da crise mencionada.

O segundo momento deste imposto sucessório veio com o advento da Guerra Civil Americana, quando em 1862 o governo federal, buscando novamente fontes de financiamento para fins militares, novamente institui o "*stampe tax*". Entretanto, foi criado pelo governo federal, junto ao imposto sobre selo, o imposto sobre patrimônio recebido, chamado de "*inheritance tax*". Este, por sua vez, tinha características muito semelhantes ao imposto estadual cobrado atualmente nos EUA, pois era cobrado sobre bens móveis e graduado de acordo com o grau de parentesco do descendente. Sobre os descendentes diretos incidiam alíquota mais branda, de 0,75% a.m., progredindo a uma alíquota de até 5% para parentes mais distantes. Bens deixados ao cônjuge

⁸⁷ MICHAEL, Joel. **Survey of State Estate, Inheritance, and Gift Taxes**. House Research Department, St. Paul, MN, 2015. p. 4.

⁸⁸ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**. Statistics of Income Bulletin, vol. 27, n. 1, 2007, p. 2.

sobrevivente estavam isentos de tributação. Heranças doadas para caridade também eram tributadas sobre a alíquota máxima de 5%.⁸⁹

Com os custos da guerra aumentando, dois anos após a instituição do imposto “*inheritance tax*”, este sofreu modificações a fim de tributar também os bens imóveis, e passou a variar de 1% a 6%. Outra inovação importante, foi a de que os bens transmitidos em vida aos descendentes sujeitaram-se também à tributação, dando origem ao primeiro imposto sobre doações americano.⁹⁰ Novamente os impostos foram gradualmente reduzidos até que extintos em 1872 com o fim da Guerra.

O mesmo ciclo se concretizou para o financiamento da guerra hispânico-americana, tendo sua vigência de 1898 a 1902. Assim, fica nítido no sistema jurídico Norte Americano da época, o caráter temporário e sua utilização para financiamento de guerras.

Relevante destacar que a ideia de progressividade no imposto sucessório já emergia na população dos EUA ao início do século XX, tendo como grande porta voz o presidente Theodore Roosevelt (1910), que defendia a maior intervenção do Estado à concentração de riqueza na sociedade.⁹¹

Em seu discurso, o presidente mostrava grande preocupação com o acúmulo de grandes fortunas, que propiciavam riqueza desvinculada de qualquer mérito, o que refletia as críticas da população, tendo como base os ideais liberais fundadores desta sociedade.

Após isto, foi em 1916, dois anos após o início da primeira guerra mundial, que se instituiu o “*estate tax*”, imposto que viria para ficar. Este era também de competência federal, e incidia sobre o patrimônio total da pessoa falecida. O limite de isenção do imposto era de U\$ 50.000,00, enquanto as alíquotas foram majoradas em 50%, passando de 1,5% para 15%.

À essa época, o congresso nacional, na figura do comitê de já questionava a sazonalidade da tributação sucessória, tendo em vista que, a depender da data da morte do cidadão, incidiria ou não a carga tributária, trazendo instabilidade jurídica ao sistema.⁹²

Assim, o “*estate tax*” trouxe esta estabilidade, com alíquotas e faixas de isenção constante, vigorando até hoje, completando mais de 100 anos de sua cobrança. Entretanto, sua estrutura, e

⁸⁹ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. **The Estate Tax: Ninety Years and Counting.** Statistics of Income Bulletin, vol. 27, n. 1, 2007.p. 2

⁹⁰ Id, p.1

⁹¹ DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 122.

⁹² AUCUTT, Ronald D. **Estate Tax Changes Past, Present and Future.** Washington: McGuireWoods LLP, 2016. p. 5

seus termos sofreram diversas mudanças de sua instituição até o presente momento, sofrendo fortemente pressão política pelas elites econômicas.

Após, em 1932, tivemos outra grande e relevante mudança na estrutura dos tributos sobre herança, sendo incluído o imposto sobre a propriedade gratuita *inter vivos*, conhecido como “*gift tax*”. Sua criação foi necessária para barrar a prática de burlar o “*estate tax*” com doações em vida.⁹³ Nos termos da Lei de 1932, o doador poderia transferir U\$ 50.000,00 em vida isentos de tributação, com uma exclusão de U\$ 5.000,00 anuais.

A segunda mudança relevante no tema foi a criação do instituto do “*Generation Skipping Tax*”, tendo como objetivo a prevenção do adiantamento de herança, sem a incidência do “*estate tax*” por não constituir patrimônio na data da morte, tendo eficácia também em face de “*trust*” ou sistema similar.

Percebe-se que a progressividade sempre se fez presente no sistema Norte Americano, tendo sua alíquota máxima reduzida de 70% para 50% apenas em 1987, sendo majorada para 55% em 1993.

A mudança mais significativa aconteceu em 2001, no Governo W. Bush, que, dentre outras medidas, reduziria gradualmente os impostos sobre heranças até o ano de 2010, quando a alíquota seria zerada e, no ano seguinte, voltariam a ser aplicadas as alíquotas nos mesmos moldes como eram aplicadas em 2001. Estas medidas foram tomadas com o “*Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act*” que visava incentivar a economia do país.

Após tentativas do Congresso de extinguir o “*estate tax*” ao ano de 2010, tal objetivo foi alcançado apenas temporariamente, tendo em vista que em 2011, o então presidente Barack Obama aprovou a lei “*Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act*”, que instituiu o retorno do “*estate tax*”.

Por fim, em janeiro de 2013, a lei de Alívio Fiscal assinada pelo ainda presidente Barack Obama conhecida por “*American Taxpayer Relief Act*”, que consolidou a estrutura que se mantém até hoje. A referida Lei, manteve o limite de isenção indexado à inflação e fixou o limite anual de doações em U\$ 14.000,00. A alteração mais expressiva foi a majoração da alíquota máxima de 35% para 40% para os três impostos tratados.

⁹³ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. The Estate Tax: Ninety Years and Counting. *Statistics of Income Bulletin*, vol. 27, n. 1, 2007. p. 5.

6.2. COMPARAÇÃO DAS MATRIZES TRIBUTÁRIAS: BRASILEIRA X NORTE AMERICANA

É importante destacarmos aqui, para efeitos de melhor compararmos os sistemas jurídicos, o quanto os diferentes processos históricos de colonização dos dois países americanos abordados neste trabalho, refletem até hoje em suas matrizes tributárias. Assim, devemos ter esta atenção para fazer a análise dentro do correto contexto social.

Conforme podemos perceber na abordagem histórica dos capítulos iniciais, o Brasil, como colônia de exploração, nunca encarou o tributo sucessório verdadeiramente como uma ferramenta de justiça distributiva, inclusive, passou a cobrar tal tributo tardiamente, apenas em 1869 para descendentes.

No mesmo sentido foi apenas na Constituição de 1988 que passou-se a incluir a riqueza mobiliária na base de cálculo do imposto causa mortis, demonstrando enorme defasagem quanto a realidade fática da economia.

Nos Estados Unidos, como colônia de povoamento, teve desde 1797, há instituição do tributo sucessório na figura do “stampe tax”, ainda que com valores módicos, mas já presente na ideia de tributo extrafiscal como financiador de guerras e por consequência a proteção do interesse público, incidindo, desde então, sobre os bens móveis.

Atualmente, em que pese vivamos em um mundo economicamente globalizado, é notório a escalada do nacionalismo político nas nações, o que acaba por fomentar peculiaridades das elites econômicas de cada nação, a fim de proteger seus próprios interesses. É importante percebermos o quanto esse cenário remonta às culturas dos inícios de seus processos civilizatórios, já que estamos diante de duas colônias americanas historicamente recentes. Fato este que acredito atrasar mudanças na matriz tributária brasileira.

Neste sentido, o Brasil, como vimos, segue com sua política econômica elitista refletida em sua matriz tributária, ao deixar de adequar suas alíquotas frente aos avanços da acumulação de capital pós-revolução industrial, na tentativa de manter privilégios imediatos em detrimento do planejamento de Estado e da busca do bem comum, utilizando-se de argumentação libertista descontextualizada.

Por outro lado, como observamos, os EUA ainda que berço de todo sistema econômico liberal como conhecemos hoje e tendo como norteadores de sua estrutura social a proteção à

propriedade privada e a garantia das liberdades individuais, utilizou-se da ferramenta extrafiscal do imposto sucessório para financiar seu desenvolvimento econômico, ainda que às custas de uma questionável política expansionista, inclusive majorando as alíquotas conforme avançava a acumulação de capital, bem como se dedicou a individualizar a tributação sobre transferência de propriedade não onerosa em seus diferentes fatos geradores, a fim de propiciar o manejo das políticas econômicas com maior eficiência.

Abordaremos os assuntos acerca dos limites da proteção à propriedade privada e da separação dos tributos no capítulo seguinte.

7. ATOS JURÍDICOS E SUAS CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Conforme percebemos no capítulo acima, em matéria de direito tributário, o excesso de simplificação pode resultar em diminuição da eficiência arrecadatória.

No Brasil, a reunião destes dois fatos geradores, doação *inter vivos* e *causa mortis* em um único imposto, conforme estudamos, aconteceu com a EC 18/1965, a reforma tributária, após grande incertezas normativas sobre a tributação da transmissão de propriedade, sendo também regulamentada na Lei Ordinária nº 5172/66, que por sua vez fora recepcionado pela constituinte de 67, como Lei Complementar, denominando-se CTN.

Entretanto, não apenas do exemplo prático trazido pelo direito comparado proposto neste trabalho me baseio para questionarmos a escolha legislativa pátria pela reunião dos dois fatos geradores em um único tributo, mas também, na própria diferenciação dos dois atos jurídicos em face do próprio instituto do direito à propriedade.

Como sabemos o direito de propriedade, em resumo, se traduz na possibilidade de usar, gozar e dispor do bem livremente. Neste sentido, o ato jurídico da doação “*inter vivos*” estaria abarcado pelo próprio instituto jurídico da propriedade. Fato este que deveria, por lógica, ter consequência tributária diversa da transmissão de propriedade “*causa mortis*”.

Excetuada a situação de herança testamentária, se quer há manifesta vontade para o ato jurídico da transmissão de propriedade “*causa mortis*”, objetivando-se, unicamente, a proteção do núcleo familiar pelo Direito Sucessório, transmissão essa que, inclusive, é passível de renúncia. Dada a ausência de manifestação do concedente, bem como a extinção da eficácia do instituto de

proteção à propriedade pela perda do objeto, com o falecimento, não se mostra razoável a equiparação da consequência tributária com o ato da doação “*inter vivos*”.

Importante reforçar que, os temas aqui tratados, em que pese tenham sido abordados principalmente pela ótica do direito tributário, figuram também no campo do direito sucessório. Assim, para analisarmos o justo termo da tributação sobre herança, devemos discorrer sobre a origem da proteção da herança e sua finalidade.

Entretanto, o Direito Sucessório e suas ferramentas de proteção à herança surgem do reconhecimento da propriedade privada como instrumento de manutenção do culto familiar. Em outros termos, a proteção à herança, em que pese se caracterize como ato jurídico de vontade tácita, regido nos termos da lei, é uma consequência do próprio instituto da propriedade, sendo de suma importância para todo sistema econômico, já que o tecido social baseia-se, sobretudo, em um aglomerado de famílias.

Diante do exposto, é importante reforçarmos a ideia de que, para além das possíveis contradições jurídicas acima expostas, o principal motivador para a tributação individualizada dos diferentes atos jurídicos de transferência não onerosa “*causa mortis*” e “*inter vivos*” é o melhor manejo das políticas econômicas com as devidas diferenciações nas alíquotas, permitindo a evolução do debate legislativo sobre o tema, principalmente quanto ao imposto sucessório.

8. CONCLUSÃO

A transmissão patrimonial entre as gerações é um fator central para a manutenção da desigualdade social de uma sociedade. Assim, o imposto sucessório se revela como uma medida eficaz e necessária de mitigação desse quadro de disparidade, quando implementado de acordo com a função distributiva da tributação. Para que isso ocorra, se faz necessário a aplicação de alíquotas progressivas e substanciais, estabelecendo percentuais elásticos que acompanhem a proporção dos patrimônios transmitidos.

Quanto à realidade fática do imposto estudado, o ITCMD, levando em consideração a sua atual ínfima expressividade na arrecadação, nos faz questionar seu suposto caráter arrecadatório. Diante da importância do seu papel social e suas potencialidades, conforme abordado ao longo deste trabalho, se faz necessário olhá-lo através da ótica da extrafiscalidade.

Logicamente, a acumulação de patrimônios é um dos pilares da economia capitalista e tal fato não é objeto de questionamento por esta monografia, porém, devemos observar os desequilíbrios causados pela acumulação de capital que afeta diretamente a harmonia econômica e desenvolvimento da sociedade como um todo.

Uma das principais ferramentas mais eficazes para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, a progressividade do ITCMD, conforme exposto nos capítulos anteriores, foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal através do julgamento do Recurso Extraordinário nº. 562.045/2013, onde restou reconhecida a possibilidade da aplicação da progressividade ao referido imposto, encerrando assim um longo período de discussões sobre a constitucionalidade da aplicação das alíquotas progressivas para impostos reais.

O pensamento que predominou no STF foi o de considerar que o imposto objeto deste estudo atua exclusivamente na transferência de bens e direitos de forma não onerosa e gratuita, o que acaba por configurar um acréscimo patrimonial para o sucessor ou donatário, permitindo, assim, a averiguação da sua capacidade contributiva para a aplicação das alíquotas progressivas.

Nesta linha, o maior óbice encontrado para a efetivação da linha jurisprudencial da Corte Suprema acima exposta, é a competência exclusiva do Senado Federal prevista ao art. 155, IV da CF. Tal dispositivo legal visa exclusivamente a perpetuação do poder econômico às custas das desigualdades sociais que ceifam e castram vidas e potenciais todos os anos em nosso país, em total afronta aos princípios tributários abordados nesta monografia, bem como às garantias

fundamentais asseguradas à todos pela Constituição Cidadã. Assim, caracteriza-se como uma das concessões feitas à ala conservadora no processo de sua promulgação e como um grande empecilho para a busca da justiça fiscal.

Tal prerrogativa do Senado foi exercida pela Resolução nº 9/1992, que fixou em 8% a alíquota máxima para a tributação do referido imposto, possibilitando ainda a aplicação de alíquotas progressivas de acordo com o quinhão de cada herdeiro.

A competência para fixar as alíquotas (mínimas e máximas), portanto, deveria ser exclusivamente dos Estados e do Distrito Federal, tendo em vista que são os governos estaduais que possuem a capacidade de identificar as particularidades regionais mais condizentes com a realidade da população.

Diante disso, podemos afirmar que a progressividade na tributação da herança é um meio eficaz de se construir uma imparcialidade na aplicação do imposto, pois é através dela que se torna possível remediar a concentração de patrimônio entre os mais ricos ou os mais pobres, mitigando a fragilidade do sistema democrático causada pela miséria e nos aproximando dos ideias liberais fundadores de nossa sociedade, promovendo crescimentos à todos envolvidos no arranjo econômico.

Nesse sentido, com o objetivo de mitigar a desigualdade econômica social, caberia uma possível reestruturação da matriz tributária brasileira, seguindo os princípios tributários da igualdade e da capacidade contributiva. Onde, se faz necessário reforçar a incidência de alguns impostos para que se possa aliviar a incidência de outros, mantendo assim o equilíbrio fiscal do país.

Essa reestruturação teria como base a seletividade e a progressividade dos tributos, onde a arrecadação deverá onerar de forma proporcional aqueles que possuem uma maior capacidade contributiva, de modo que os que possuem uma menor capacidade não tenham sua subsistência ameaçada.

Esta monografia não se propõe a exaurir um problema social estrutural tão complexo como é a cobrança do imposto sucessório e seus desdobramentos no país, tampouco propor uma solução única possível para a questão debatida, como se resolvida em uma equação.

Respeitando o carácter humano e indeterminado das ciências jurídicas, nos cabe aprofundar o estudo do assunto demonstrando sua relevância para a sociedade em geral, bem como apontar os

entraves jurídicos do nosso sistema tributário a serem superados para uma melhor efetivação da almejada justiça fiscal.

Portanto, a construção de uma sociedade mais igualitária passa necessariamente por uma matriz tributária justa, eficiente e funcional. E o Estado de Direito é nossa maior ferramenta para efetivar essa construção. Dessa forma, o pagamento de tributos deixará de ser uma carga para a população e passará a ser um verdadeiro exercício da cidadania.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e Capacidade Contributiva. *In*: V CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo, RT, 1991.

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

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

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

BRASIL. Alvará de 17 de junho de 1809. Estabelece os impostos do papel sellado e das heranças e legados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/alv/1809/alv-17-6-1809.html#. Acesso em: 25 ago. 2022.

BRASIL. Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-36-67.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Carga Tributária Bruta por esfera de governo - Brasil - Anual - 2020 e 2021 Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes; Pontos percentuais do PIB Fonte: STN. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica– Brasil – Governo Geral – 2020/2021 Dados em: R\$ Milhões - Valores corrente; Pontos percentuais do PIB Fonte: STN. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Código Civil 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm/. Acesso em: 19 set. 2022.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 19 set. 2022.

BRASIL. Constituição Federal de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 25 ago. 2022.

BRASIL. Constituição Federal de 1934. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em 26 ago. 2022.

BRASIL. Constituição Federal de 1946. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Dúvidas Gerais ITCD – Secretaria da Fazenda RS. Disponível em:

<https://atendimento.receita.rs.gov.br/duvidas-gerais-itcd>. Acesso em: 20 set. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 5, de 21 de novembro 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc05-61.htm.

Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 18, de 1° de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm#:~:text=1%C2%BA%20O%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20nacional,leis%20federa%20estadual%20ou%20municipal. Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Julgamento ADIn 939 – STF. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 02 set. 2022.

BRASIL. Lei n° 8.821/1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em:

<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>.

Acesso em: 20 set. 2022.

BRASIL. Página Tesouro Nacional. Disponível em:

<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021>. Acesso em: 10 set. 2022.

BRASIL. Página Tesouro Nacional. Disponível em:

<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

Brasília: DOU, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2022.

BRASIL. Recurso Extraordinário 562.045 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 25 set. 2022.

BRASIL. Resolução n° 9 de 1992 do Senado Federal. Disponível em:

<https://legis.senado.leg.br/norma/590017>. Acesso em: 20 set. 2022.

BRASIL. Súmula 108 STF. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2037#:~:text=%C3%89%20leg%C3%ADtima%20a%20incid%C3%Aancia%20do,na%20conformidade%20da%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20local>. Acesso em 28 set. 2022.

BRASIL. Súmula 331 STF. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=3294#:~:text=%C3%89%20leg%C3%ADtimaX%20a%20incid%C3%Aancia%20do,no%20invent%C3%A1rio%20por%20morte%20presumida>. Acesso em: 19 set. 2022.

BRASIL. Tabela de Referência valores UPF-RS. Disponível em:

<https://atendimento.receita.rs.gov.br/upf-rs>. Acesso em: 20 set. 2022.

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

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

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética. 2004.

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

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

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

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

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

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

LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2005.

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

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

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

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

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

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

POLANYI, Karl. **A grande transformação: as origens de nossa época**. 2ª Edição. Editora Campus, 2000.

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

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

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto Para Discussão n° 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996. p. 5. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf.