



FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANA BEATRIZ MANDINA DA GRAÇA COUTO

**A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD À LUZ DO PODER DE TRIBUTAR DOS
ENTES FEDERADOS**

Rio de Janeiro, novembro de 2016

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANA BEATRIZ MANDINA DA GRAÇA COUTO

**A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD À LUZ DO PODER DE TRIBUTAR DOS
ENTES FEDERADOS**

Trabalho de Conclusão de Curso,
sob orientação do professor
Leonardo de Andrade Costa
apresentado à FGV DIREITO
RIO como requisito parcial para
obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Rio de Janeiro, novembro de 2016.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

A progressividade do ITCMD à luz do poder de tributar dos entes federados

Elaborado por ANA BEATRIZ MANDINA DA GRAÇA COUTO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
FGV DIREITO RIO como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Comissão Examinadora:

Nome do orientador: Leonardo de Andrade Costa

Nome do Examinador 1: Melina Rocha Lukic

Nome do Examinador 2: Linneu de Albuquerque Mello

Assinaturas:

Professor Orientador: Leonardo de Andrade Costa

Examinador 1: Melina Rocha Lukic

Examinador 2: Linneu de Albuquerque Mello

Nota Final: _____

Rio de Janeiro, _____ de novembro de 2016

TERMO DE COMPROMISSO DE ORIGINALIDADE

Eu, ANA BEATRIZ MANDINA DA GRAÇA COUTO, estudante, portadora do RG nº 24.866.634-9, na qualidade de aluna da Graduação em Direito da Escola de Direito FGV DIREITO RIO, declaro, para os devidos fins, que o Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em anexo, requisito necessário à obtenção do grau de bacharel em Direito da FGV DIREITO RIO, encontra-se plenamente em conformidade com os critérios técnicos, acadêmicos e científicos de originalidade.

Nesse sentido, declaro, para os devidos fins, que:

O referido TCC foi elaborado com minhas próprias palavras, ideias, opiniões e juízos de valor, não consistindo, portanto, PLÁGIO, por não reproduzir, como se meus fossem, pensamentos, ideias e palavras de outra pessoa;

As citações diretas de trabalhos de outras pessoas, publicados ou não, apresentadas em meu TCC, estão sempre claramente identificadas entre aspas e com a completa referência bibliográfica de sua fonte, de acordo com as normas estabelecidas pela FGV DIREITO RIO.

Todas as séries de pequenas citações de diversas fontes diferentes foram identificadas como tais, bem como às longas citações de uma única fonte foram incorporadas suas respectivas referências bibliográficas, pois fui devidamente informada e orientada a respeito do fato de que, caso contrário, as mesmas constituiriam plágio.

Todos os resumos e/ou sumários de ideias e julgamentos de outras pessoas estão acompanhados da indicação de suas fontes em seu texto e as mesmas constam das referências bibliográficas do TCC, pois fui devidamente informada e orientada a respeito do fato de que a inobservância destas regras poderia acarretar alegação de fraude.

O Professor responsável pela orientação de meu trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentou-me a presente declaração, requerendo o meu compromisso de não praticar quaisquer atos que pudessem ser entendidos como plágio na elaboração de meu TCC, razão pela qual declaro ter lido e entendido todo o seu conteúdo e submeto o documento em anexo para apreciação da Fundação Getúlio Vargas como fruto de meu exclusivo trabalho.

Data: _____ de novembro de 2016.

ANA BEATRIZ MANDINA DA GRAÇA COUTO

Dedico este trabalho à minha família que sempre me apoiou e esteve do meu lado em todos os momentos da minha vida.

AGRADECIMENTOS

À minha querida mãe Ana Paula Mandina da Graça Couto. Muito obrigada por toda dedicação, amor, ensinamentos e sacrifícios. Além de mãe excepcional, você é uma pessoa incrível, ter alguém assim ao meu lado é um grande orgulho e uma grande sorte.

Ao meu pai Octávio da Graça Couto. Muito obrigada pelo apoio, dedicação, sacrifícios e ensinamentos. Você é um super pai que sempre faz o possível e o impossível para ajudar seus filhos.

À minha irmã Livia da Graça Couto que faz parte de mim. Muito obrigada por todo o seu apoio e por literalmente sempre me acompanhar em todos os momentos da minha vida. Além de irmã, você sempre será a minha melhor amiga. Ter a oportunidade de ter alguém como você ao meu lado é uma grande sorte. Meu amor por você é indescritível.

Ao meu irmão Luis Octávio da Graça Couto, grande orgulho da família. Um grande irmão, de coração enorme, sempre disposto a apoiar as suas irmãs. Mesmo passando por momentos tão difíceis, sempre deu a volta por cima. Definitivamente me inspiro em você.

Aos meus tios Alexandre Mandina e Celina Graça Couto, pessoas incríveis que eu tenho a sorte de ter do meu lado.

À minha avó Norma Mandina, que não é apenas uma avó, mas, uma segunda mãe. Obrigada por sempre estar ao meu lado nos momentos bons e ruins, você é excepcional.

Ao meu namorado Felipe Vieira que sempre esteve do meu lado, me apoiando e motivando. Muito obrigada por tudo, me orgulho muito de você.

À Fundação Getúlio Vargas, por proporcionar aos seus alunos o melhor ensino possível, formando excelentes profissionais preocupados com os reais problemas da sociedade.

Aos funcionários e aos professores que integram a FGV Direito Rio, profissionais de extrema qualidade e dedicação.

Finalmente, um agradecimento especial ao meu orientador de excelência Leonardo de Andrade Costa, exímio professor, muito querido por todos e sempre disposto a ajudar os seus alunos.

A todos vocês, muito obrigada.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é apresentar um breve estudo sobre o imposto de transmissão *causa mortis* e doações (“ITCMD” ou “ITD”) no contexto do poder de tributar dos entes federados. Para tanto serão abordados: (i) os principais substratos econômicos de incidência de tributos existentes e a análise da base de incidência preponderante no Brasil; (ii) as principais implicações de tal modelo; (iii) as principais características atinentes ao ITCMD, destacando a progressividade do referido imposto; (iv) as recentes mudanças dos estados federados em relação ao referido tributo diante da atual crise econômica; e (v) a nova Lei de ITCMD no âmbito do Rio de Janeiro.

Palavras-chave: Imposto de transmissão *causa mortis* e doação. Substratos econômicos de incidência tributária. Tributação sobre o patrimônio. Progressividade. Lei Estadual nº 7174.

ABSTRACT

The goal of this paper is to present a brief study of the taxation on inheritance and donation in the context of the power to tax of the federated entities. To do so, the following topics will be addressed: (i) the main existing taxable economic basis and the analysis of the key one adopted in Brazil; (ii) the main implications of such model; (iii) the main characteristics related to the taxation on inheritance and donation in Brazil, highlighting the progressivity of such tax; (iv) the recent changes of the federated states in relation to such tax, in a context of economic crisis; and (v) the new Law regarding such tax in the state of Rio de Janeiro.

Keywords: Inheritance and donation tax. Taxable economic basis. Wealth taxation. Progressivity. State Law No. 7174.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. BREVE ANÁLISE DOS SUBSTRATOS ECONÔMICOS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD	5
1.1 DO SUBTRATO ECONÔMICO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA PREPONDERANTE NO BRASIL E UMA BREVE ANÁLISE COMPARATIVA EM ÂMBITO INTERNACIONAL.....	9
1.2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO E A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD.	14
1.2.1. O princípio da capacidade contributiva e a progressividade do ITCMD à luz do entendimento do STF	16
1.2.2. Uma breve análise comparativa da tributação do ITCMD em nível internacional e principais críticas à tributação progressiva sobre o patrimônio	21
2. ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO PODER DE TRIBUTAR DOS ENTES FEDERADOS E OS PRINCIPAIS ASPECTOS ATINENTES AO ITCMD	26
2.1 OS PRINCIPAIS ASPECTOS ATINENTES AO ITCMD.....	28
2.1.1. Do aspecto material do ITCMD	30
2.1.2 Do aspecto temporal do ITCMD	32
2.1.3 Do aspecto espacial do ITCMD.....	33
2.1.4 Do aspecto pessoal do ITCMD.....	35
2.1.5 Do aspecto quantitativo do ITCMD	36
2.2 DO NOVO CONTEXTO SOCIAL.....	39
3. OS PRINCIPAIS ASPECTOS DA NOVA LEI ESTADUAL DE ITCMD DO RIO DE JANEIRO.....	46
3.1 DA MODIFICAÇÃO QUANTO AO ASPECTO QUANTITATIVO DO ITCMD.....	46
3.2. DA INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE PGDL E VGDL	49
CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS	58

LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS

Tabela 1– Cargas tributárias por base de incidência	10
Tabela 2 – Alíquotas adotadas pelos países integrantes da OCDE em relação ao <i>estate</i> ou <i>inheritance tax</i>	23
Gráfico 1 - Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE (2014).....	12
Gráfico 2 – Carga Tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital – Brasil e Países da OCDE (2014).....	12
Gráfico 3 – Carga Tributária sobre bens e serviços – Brasil e Países da OCDE (2014).....	13
Gráfico 4 – Carga Tributária sobre a Propriedade – Brasil e países da OCDE (2014)	13

INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata da mudança de paradigma em relação ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (“ITCMD” ou “ITD”) e o poder de tributar dos entes federados. Dessa forma, em um momento inicial será feito um breve estudo dos substratos econômicos de incidência tributária existentes no mundo, e, em particular, no Brasil, a partir de uma análise comparativa em âmbito internacional.

Posteriormente, buscar-se-á apresentar as principais características do ITCMD e, bem assim, as principais mudanças ocorridas em relação ao imposto estadual incidente sobre a transmissão gratuita de bens móveis e imóveis, seja por doação ou *mortis causa*.

Assim, a partir de uma análise acerca do substrato econômico de incidência tributária preponderante no Brasil, bem como da introdução de um sistema progressivo em relação ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos, aponta-se a seguinte indagação: seria desejável a adoção de um modelo progressivo em relação ao ITCMD?

Diante da atual conjuntura econômica, uma série de reformas visando o corte de gastos e aumento da arrecadação tributária foram sugeridas e/ou implementadas pelo Governo. Joaquim Levy, que ocupou o cargo de Ministro da Fazenda no Governo Dilma de 01.01.2015 à 18.12.2015, indicou em fevereiro de 2015 a possibilidade de mudança de incidência do imposto de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos como medida alternativa à tributação sobre grandes fortunas, considerada ineficiente por muitos técnicos.¹ Em agosto de 2015, os secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal elaboraram uma proposta que foi encaminhada ao Senado Federal visando um aumento substancial na carga tributária máxima do ITCMD. Trata-se de decisão adotada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com o objetivo de estabelecer como teto a alíquota de 20% (vinte por cento)². Atualmente, a alíquota máxima que pode ser implementada pelos Estados é

¹ LONGO, José Henrique; KIGNEL, Luiz; SETTI, Márcia. Doação não é placebo contra imposto. In: **Valor Econômico**, publicado em 08 de outubro de 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/4261398/doacao-nao-e-placebo-contra-imposto>>. Acesso em: 29/08/2016.

² MONTEIRO, Fábio. Estados querem subir o Imposto sobre a Herança e ICMS de diesel. In: **Folha de São Paulo**, São Paulo, 20 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/08/1671484-estados-querem-subir-imposto-sobre-heranca-e-icms-de-diesel.shtml>>. Acesso em: 30/07/2016.

de 8% (oito por cento)³, sendo importante salientar que até o ano de 2014 apenas os Estados da Bahia, Ceará e Santa Catarina adotavam a referida alíquota. Ressalta-se ainda que a alíquota adotada pelo Brasil é considerada muito baixa quando comparada com aquela aplicada pelos países mais desenvolvidos, como Alemanha, Japão, Inglaterra, França e Estados Unidos. Dessa forma, há uma tendência cada vez maior para a majoração do referido tributo. Trata-se de proposta de aumento que irá afetar de forma substancial o planejamento sucessório, de modo a incentivar a procura por meios alternativos e menos onerosos de transferência de patrimônio.

Ademais, merece ser ressaltada a proposta de emenda constitucional nº 96 de 2015⁴ que caracteriza verdadeira ruptura no tratamento constitucional do imposto em análise. O senador Fernando Bezerra (PSB-PE) apresentou à Comissão Especial para o Aprimoramento do Pacto Federativo (CEAPF), proposta legislativa outorgando à União a competência para instituir adicional sobre o ITCMD estadual, a ser denominado Imposto sobre Grandes Heranças e Doações, de forma a tributar a transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos de valores elevados. O produto da arrecadação do referido adicional será destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, voltada para o financiamento da política de desenvolvimento regional. Trata-se de imposto progressivo cuja alíquota máxima não poderá ser superior àquela mais elevada do imposto de renda da pessoa física, ou seja, 27,5% (vinte e sete e meio por cento)⁵.

Conforme será explicitado no Capítulo 2, a Constituição Federativa do Brasil de 1988 (CF/88)⁶, lei maior norteadora de todo o ordenamento jurídico, prevê em seu artigo 155, inciso I⁷, a competência estadual e distrital para a instituir e arrecadar o tributo em questão. O que se observa, de fato, é a tentativa por parte do governo de expandir as formas de arrecadação disponíveis diante do cenário de crise política e econômica.

Pode ser inferido que o aumento da alíquota do ITCMD poderá gerar certos incentivos para a população, sendo estes: a procura por meios alternativos de transferência do patrimônio

³ Vide Resolução nº 9, de 5 de maio de 1992.

⁴ SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015**. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>>. Acesso em: 10/08/2016.

⁵ Proposta de Emenda à Constituição Federal elaborada pelo senador Fernando Bezerra Coelho que outorga competência a União para instituir adicional ao imposto previsto no inciso I do art. 155 da Constituição Federal, a ser denominado Imposto sobre Grandes Heranças e Doações.

⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 15/11/2016

⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - **transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos**. (BRASIL, 1988, *online*, grifo do autor).

como a instituição de *trusts*⁸, a adoção de planos de previdência (sob o argumento de não incidência do imposto estadual, em face de alegado caráter de seguro), a simples não transferência da titularidade de bens e direitos, diante da elevada carga tributária que passará a ser exigida e, ainda, a possível antecipação da partilha do patrimônio mediante doações com a atual alíquota exigida, ainda não majorada.

Nesse contexto, cumpre salientar a possibilidade de adoção do ITCMD como imposto progressivo. O economista francês Thomas Piketty, professor da *Paris School of Economics* e da *École des Hautes Études en Sciences Sociales (EHESS)*, também integrante do Partido Socialista francês, tendo sido inclusive um dos conselheiros econômicos de Ségolène Royal, na campanha presidencial de 2007⁹, passou a ter grande importância para argumentação e defesa de uma linha heterodoxa¹⁰ da economia mundial, principalmente a partir da publicação de seu livro: *O Capital do século XXI*. O referido economista defende a adoção de um sistema progressivo, tanto em relação à renda como ao patrimônio. Tal modelo funcionaria como indutor de redução de desigualdades e redistribuição de riquezas. Em entrevista ao Valor Econômico ao tratar do Brasil, destacou o economista, *verbis*:

Os sistemas de impostos muito progressivos sobre a renda e a fortuna foram adotados nos países europeus e nos EUA quando viviam estágios menos avançados de desenvolvimento que o Brasil de hoje, e isso não dificultou o desenvolvimento deles. Muito pelo contrário. E talvez a ocasião para fazer essas reformas seja durante as crises graves. Em todos os países, as resistências oligárquicas à vontade da maioria são fortes e os interesses privados se defendem com unhas e dentes antes de se submeterem ao interesse geral¹¹.

Percebe-se, todavia, que, apesar de utilizada por alguns estados, a progressividade do imposto de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos, nos termos adotados, não tem sido capaz de cumprir a sua finalidade, qual seja: a redistribuição de renda

⁸ O trust é um instrumento de guarda e administração de bens e direitos de terceiros. Por tal mecanismo, se torna possível a transferência de bens objeto de determinado negócio jurídico de uma pessoa denominada instituidor, para outra denominada Trustee que será o administrador. O Trustee deverá atuar no melhor interesse do depositante ou da pessoa por ele indicada (beneficiário). Disponível em: GONÇALVES, Pedro. **O que é um trust (fideicomisso)?** Disponível em: <<http://www.sociedadeinternacional.com/trust-definicao/>>. Acesso em: 09/11/2016.

⁹ FELIX, Jorge. Estado bom muda sempre. In: **Valor Econômico**, publicado em 19 de julho de 2013. Disponível em: <<http://eletivafis.com.br/estado-bom-muda-sempre-entrevista-thomas-piketty-economista-frances?locale=pt-br>>. Acesso em: 27/08/2016.

¹⁰ Tal linha de pensamento acredita que o Estado deve ser mais atuante na economia, a fim de impulsionar o desenvolvimento econômico, em oposição aos que defendem a regra do livre mercado.

¹¹ Ibid.

e riqueza. Com efeito, diante da atual crise fiscal, não há recursos disponíveis sequer para cobrir as despesas correntes dos Estados¹². Por outro lado, alguns doutrinadores como Ives Gandra da Silva Martis criticam fortemente a adoção de um sistema no qual seja adotada a progressividade tributária acentuada, haja vista seu proponderamente caráter ideológico que, na prática, desincentiva investimentos e a atração de capital¹³.

Tanto a discussão acerca da adoção ou não de um modelo progressivo, bem como sobre qual substrato econômico deve a tributação incidir de forma preponderante (renda, patrimônio ou consumo), envolvem escolhas políticas acerca do seguinte dilema: dever-se-á priorizar a atração de investimentos e de capital para o país, mediante uma tributação comedida do capital, ou deve ser mais aguda a tributação daqueles que detêm maior renda e patrimônio, de forma a proteger os contribuintes menos afortunados à luz da capacidade contributiva? O referido dilema não encontra resposta simples e é influenciado de forma inequívoca pela situação econômica presenciada no país na atualidade.

É a partir de tal concepção que se pauta o primeiro capítulo deste estudo: (i) a análise dos principais substratos econômicos de incidência da tributação existentes no mundo e a comparação de tais modelos de tributação; (ii) o modelo adotado pelo Brasil; e (iii) a análise da progressividade em relação à tributação sobre o patrimônio e especificamente o ITCMD. Concomitantemente a isto, será apresentado ao leitor o seguinte questionamento: É desejável a adoção de um modelo progressivo em relação ao ITCMD?

Em relação ao segundo capítulo do presente estudo, os principais objetivos a serem perseguidos são: (i) estabelecer em linhas gerais as principais competências tributárias fixadas na Carta Magna; (ii) elencar os principais aspectos atinentes ao ITCMD; (iii) analisar a tendência atual dos Estados federados em relação ao referido tributo diante de um contexto de crise fiscal; e (iv) analisar as principais mudanças trazidas pela Lei estadual de nº 7174, de 28 de dezembro de 2015, a nova Lei de ITCMD do estado do Rio de Janeiro.

Assim, a partir de uma análise do substrato econômico de incidência tributária preponderante no Brasil, das principais premissas atreladas à adoção de um sistema progressivo no caso do ITCMD, bem como de uma explanação do novo contexto social presenciado no país, buscar-se-á concluir se tal sistema seria ou não desejável.

¹² No segundo semestre de 2016 dois estados federados já declararam estado de calamidade: Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul.

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O retógrado princípio da progressividade**. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/cb159e7a200242_o_retrogrado_princ_da_progres.pdf>. Acesso em: 15/08/2016.

1. BREVE ANÁLISE DOS SUBSTRATOS ECONÔMICOS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD

O principal desafio da tributação consiste na escolha de quais os recursos privados que consubstanciem manifestação de riqueza devem sofrer a incidência de tributos e ser alocados ao poder público a fim de suprir os interesses comuns da sociedade, tais como saúde e educação. Trata-se de processo decisório a ser perseguido de forma soberana e democrática pelos cidadãos, envolvendo análise de matéria complexa e que pode dar ensejo a muitas divergências.

Tal dificuldade pode ser facilmente percebida sob a dimensão da renda e do capital. Se, por um lado, existem pessoas que auferem renda a partir do trabalho e possuem baixo capital proveniente de herança, por outro lado, muitas pessoas não auferem renda, no entanto, recebem elevado montante de capital advindo da sucessão hereditária¹⁴. Assim, surge um embate sobre qual base de incidência econômica deve ser priorizada: a renda ou o capital.

Thomas Piketty, a partir das bases econômicas de incidência tributária, classifica os impostos em três categorias: renda, capital e consumo¹⁵. Nem sempre é possível estabelecer limites perfeitamente claros entre tais substratos econômicos. O economista em seu livro *O Capital no século XXI*, cita como exemplo o imposto sobre a renda que se aplica, *a priori*, tanto às rendas de capital quanto às do trabalho. Ainda, segundo o autor, o imposto sobre o capital abrange as arrecadações sobre o fluxo de renda do capital, por exemplo, o imposto sobre heranças e a contribuição predial. Nessa toada, o referido economista classifica o imposto sobre o capital como sinônimo de imposto sobre o patrimônio. A tributação sobre o consumo, por sua vez, consiste tanto na taxação sobre o valor agregado, como sobre bens e serviços específicos, tais como bebidas, combustíveis e importação¹⁶. Tais impostos são tidos como indiretos por não encontrarem vinculação com o capital e renda auferida pelo contribuinte do tributo.

Merece ainda ser considerada uma quarta forma de arrecadação surgida no século XX, trata-se das contribuições sociais. Tal categoria compreende outra forma de arrecadação sobre a renda, em geral sobre aquelas provenientes do trabalho voltadas para compor os fundos de

¹⁴ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1.ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 481.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Ibid.

seguridade social, com vistas a financiar, especialmente benefícios sociais, os quais são assegurados pela Carta Constitucional de 1988 e estabelecidos em atos infraconstitucionais, a exemplo das aposentadorias. Tal modalidade de arrecadação, em regra, parece impor maior transparência, porquanto, nesse caso, os contribuintes têm conhecimento das finalidades a serem perseguidas por tais contribuições¹⁷. No Brasil, a referida modalidade assume destaque, o que aumenta a complexidade do sistema.

A tributação sobre o consumo não seria enquadrada, *a priori*, como ideal para a redistribuição de renda. Em termos gerais, o indivíduo mais pobre, quando comparado com uma pessoa rica, gasta parcela comparativamente maior de sua renda com o consumo, razão pela qual o referido imposto é tido como regressivo por muitos doutrinadores. Tal cenário é evidenciado pelo doutrinador Luciano Amaro, *in verbis*:

Denominam-se regressivos quando sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. (...) Suponha-se que o indivíduo 'A' pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo¹⁸

O imposto será regressivo quando a sua alíquota ou carga diminui para o indivíduo mais rico. Aquele que auferir maiores rendimentos gasta pouco em relação aos seus rendimentos totais. Dessa forma, aquele que tem maior capacidade de poupança será menos tributado. Por outro lado, um sistema que incentiva a capacidade de poupar faz com que não haja a configuração de uma oneração tributária em relação ao capital investido. Destarte, seria impulsionado um incentivo ao investimento e, conseqüentemente, ao crescimento econômico. Tal cenário pode ser percebido a partir do seguinte exemplo:

No país A há um único tributo existente, qual seja, o incidente sobre a renda. Por outro lado, no país B a única forma de tributação existente é sobre o consumo, não sendo, portanto, tributada a renda auferida. Deve ser considerado que: (i) o país A apenas tributa a renda e o país B o consumo; (ii) as alíquotas existentes nesses dois locais é a mesma: 10% (dez por cento); e (iii) o rendimento do capital investido em aplicação financeira é de 10% (dez por cento). À luz de tais premissas, por meio de um cálculo matemático é possível concluir que no

¹⁷ PIKETTY, op. cit., p. 481.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006

país B haverá uma maior acumulação de capital e, portanto, maior capacidade de investimento¹⁹. A seguir uma breve análise da tributação nesses dois cenários:

- (i) País A – Se um indivíduo auferir R\$ 1.000,00 de renda e é prevista a aplicação de uma alíquota de 10%, será recolhido ao Fisco o valor de R\$ 100,00 a título de imposto de renda. Assim, restarão R\$ 900,00 a serem consumidos ou investidos pelo contribuinte. Considerando que o contribuinte consumiu R\$ 600,00 desse total, o montante final será de R\$ 300,00 que poderá ser aplicado no mercado financeiro e de capitais. Tendo em vista que os juros incidentes sobre o capital investido são de 10%, será gerado um rendimento de R\$ 30,00 que será tributado em 10%. Assim, ao final do mês, esse indivíduo poupará R\$ 327,00.
- (ii) País B – Se um indivíduo auferir R\$ 1.000,00 de renda e consome R\$600,00 naquele mês, será tributado em R\$ 60,00 a título de imposto sobre o consumo. Dessa forma, restaram R\$ 340,00 a serem aplicados financeiramente. Haja vista os juros de 10%, ao final do mês será gerado o rendimento extra de R\$ 34,00, de forma que o capital poupado será de R\$ 374,00

Portanto, no país em que se tributa a renda, a arrecadação é maior, o que permite maior efetividade na política de redistribuição de renda e riqueza. Por outro lado, no país que somente o consumo é tributado, apesar da menor receita pública gerada, maior é o acúmulo de capital privado a ser possivelmente investido para geração de renda e riqueza.

Considerando o exposto, é fácil compreender o motivo pelo qual a tributação sobre a renda é muito utilizada como forma de redistribuição de riqueza, sendo perseguida uma justiça fiscal. Em relação a tal modalidade de tributação, importante destacar que é comum observar a adoção de um sistema progressivo nos países em geral. Determinado tributo será proporcional quando a sua taxa for igual para todos. Por outro lado, um tributo será progressivo quando a fixação de sua alíquota for mais alta quanto maior for a base de cálculo. De acordo com José Marcos Domingues de Oliveira: “a igualdade tributária abriga a conotação de que quem mais riqueza tem mais contribui para o gasto público, graças ao que

¹⁹ COSTA, Leonardo de Andrade. Material Didático. **Sistema Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ed. FGV – Direito Rio. Disponível em: <http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20132.pdf>. Acesso em: 10/08/2016.

se legitima a tributação progressiva²⁰. Logo, em relação ao imposto sobre a renda as alíquotas mais altas serão aplicadas sobre a renda dos mais ricos.²¹ Nesse caso, a alíquota será maior quanto maiores forem os rendimentos de determinada pessoa. Em estudo técnico realizado pelo Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, Unafisco Sindical, a partir de estudo comparado em relação ao imposto de renda incidente sobre a pessoa física, foi possível constatar que a maior progressividade do imposto ocorre justamente nos países mais desenvolvidos, como forma de redistribuição de riqueza²². Nos Estados Unidos, por exemplo, existem sete alíquotas aplicáveis ao imposto sobre a renda: 10% (dez por cento), 15% (quinze por cento), 25% (vinte e cinco por cento), 28% (vinte e oito por cento), 33% (trinta e três por cento), 35% (trinta e cinco por cento) e 39,6% (trinta e nove vírgula seis por cento)²³. No Brasil a alíquota máxima prevista é de 27,5% (vinte e sete meio por cento)²⁴.

A herança, integrante da tributação incidente sobre o patrimônio, classicamente é muito menos onerada do que a renda. Tal fato pode ser averiguado a partir do que Thomas Piketty denomina de o “dilema de Rastignac”²⁵. A partir do romance de *Balzac, Le Père Goriot*, o economista denota a configuração de um cenário muito comum: ao se ter direito a determinado patrimônio decorrente da herança, será possível a ascensão social e atingimento a um padrão de vida mais elevado, do que seria possível caso se optasse pela dedicação ao trabalho e aos estudos, ou seja, à obtenção de renda²⁶.

Tal cenário demonstra o quadro de tensão na escolha entre as diferentes bases econômicas de incidência existentes e a ênfase do modelo tributário a ser adotado por determinado país, prorizando ou não a redistribuição de riquezas. Cumpre salientar que, na prática, tais substratos de incidência coexistem na matriz tributária de cada país, no entanto, em cada sistema preponderará um ou alguns substratos em detrimento de outros. Tal escolha

²⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: Capacidade contributiva**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 59.

²¹ PIKETTY, op. cit., p. 482.

²² CUNHA, Albino J.P. **Um modelo progressivo para o imposto de renda das pessoas físicas**. Disponível em: <<http://www2.unafisco.org.br/institucional/conaf/conaf2000/index1.php?codigo=180>> Acesso em: 08/07/2016.

²³ PEREZ, William. **Federal Income Tax Rates for the year of 2016**. Disponível em: <<https://www.thebalance.com/federal-income-tax-rates-for-the-year-2016-3193200>>. Acesso em: 02/07/ 2016.

²⁴ Vide Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015.

²⁵ No romance *Le Père Goriot*, o personagem Vautrin expõe para Rastignac que o sucesso decorrente do trabalho e do estudo é uma ilusão e propõe uma estratégia muito mais eficaz: casar com Mademoiselle Victorine. Dessa forma, Rastignac passaria a ter de imediato um patrimônio de um milhão de francos. Ocorre, no entanto, que para que Victorine seja reconhecida por seu pai rico e possa se tornar herdeira de tal quantia, é preciso assassinar seu irmão. PIKETTY, op. cit., p. 234-236.

²⁶ PIKETTY, op. cit., p. 397.

não precisa ser necessariamente estática e definitiva, do tipo tudo ou nada e permanente no tempo. Além de diferentes ponderações nas escolhas, é possível perceber que em tempos de crise o sistema de tributação se modifica. A depender da situação presenciada em determinado local, é provável a mudança de postura por parte do governo.

1.1 DO SUBTRATO ECONÔMICO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA PREPONDERANTE NO BRASIL E UMA BREVE ANÁLISE COMPARATIVA EM ÂMBITO INTERNACIONAL

De acordo com dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (“SRFB”) no ano de 2015 a carga tributária bruta do Brasil atingiu 32,66% (trinta e dois vírgula sessenta e seis por cento), havendo uma variação positiva de 0,24 pontos percentuais em relação ao ano anterior, já que em 2014 o percentual apurado foi de 32,42% (trinta e dois vírgula quarenta e dois por cento)²⁷.

À luz da tabela infra, é possível aferir que a maior parte da arrecadação do país advém da tributação incidente sobre bens e serviços que compõe o percentual de 49,68% (quarenta e nove vírgula sessenta e oito por cento) da carga tributária total em 2015 (% da Arrecadação). A arrecadação proveniente da tributação em relação a tal substrato econômico atinge patamar muito superior quando comparada com as demais categorias tributárias.

Eis os percentuais do total arrecadado por cada categoria em 2015: (i) 18,27% (dezoito vírgula vinte e sete por cento) em relação à tributação sobre a renda; (ii) 25,83% (vinte e cinco vírgula oitenta e três por cento) em relação aos tributos incidentes sobre folha de salários; (iii) 4,44% (quatro vírgula quarenta e quatro por cento) em relação à tributação sobre a propriedade; (iv) 1,80% (um vírgula oitenta por cento) em relação à tributação sobre transações financeiras; e (v) – 0,02% (menos zero vírgula zero dois por cento) em relação às demais formas de arrecadação.

²⁷ FEDERAL, Receita. **Carga Tributária no Brasil em 2015: Análise por Tributos e base de incidência.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 05/08/2016.

Tabela 1– Cargas tributárias por base de incidência

Cód.	Tipo de Base	R\$ milhões			% PIB			% da Arrecadação		
		2014	2015	Variação	2014	2015	Var (p.p. do PIB)	2014	2015	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	1.843.860,49	1.928.182,85	84.322,36	32,42%	32,66%	0,24	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	332.888,43	352.305,41	19.416,99	5,85%	5,97%	0,11	18,05%	18,27%	0,22
2000	Folha de Salários	478.505,13	498.034,80	19.529,66	8,41%	8,44%	0,02	25,95%	25,83%	-0,12
3000	Propriedade	76.840,90	85.696,87	8.855,97	1,35%	1,45%	0,10	4,17%	4,44%	0,28
4000	Bens e Serviços	925.635,63	957.923,77	32.288,14	16,28%	16,22%	-0,05	50,20%	49,68%	-0,52
5000	Transações Financeiras	29.819,44	34.686,30	4.866,86	0,52%	0,59%	0,06	1,62%	1,80%	0,18
9000	Outros	170,96	-464,30	-635,25	0,00%	-0,01%	-0,01	0,01%	-0,02%	-0,03

Fonte: Receita Federal²⁸

Em que pese a arrecadação advir de forma preponderante da tributação incidente sobre bens e serviços, a comparação com o ano de 2014 sinaliza que houve um declínio em relação a esse tipo de arrecadação. Por outro lado, verifica-se que, em relação aos substratos econômicos propriedade e renda, ocorreu um pequeno aumento em 2014. Um dos fatores que pode ter contribuído para isso é a atual crise vivenciada no país, vez que tal cenário gera um desestímulo ao consumo.

Destarte, é possível verificar que a carga tributária preponderante no Brasil é a incidente sobre bens e serviços que integram o consumo, o que traz à baila a discussão acerca da equidade fiscal. Nesse diapasão, segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”) em 2011, 32% (trinta e dois por cento) da renda dos mais pobres foi convertida em arrecadação tributária, enquanto apenas 21% (vinte e um por cento) da renda dos mais ricos foi capturada²⁹.

O referido substrato econômico de incidência tributária (o consumo), dificilmente pode considerar as características pessoais do contribuinte, ou seja, não avalia os seus ativos e dívidas, o que denota o seu caráter regressivo. Ademais, cumpre salientar que muitos dos impostos que integram tal base econômica, como o ICMS, são classificados como indiretos, diante da distinção entre o contribuinte de fato e de direito, e a usual transferência do encargo financeiro do tributo. Juridicamente é tributado o contribuinte que vende e circula bens ou que

²⁸ FEDERAL, Receita. **Carga Tributária no Brasil em 2015: Análise por Tributos e base de incidência**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 05/08/2016.

²⁹ OLIVEIRA, Ana Carolina. Impostos pesam mais sobre os pobres, afirma Ipea. In: **Folha de São Paulo**, publicado em 20 de maio de 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/po2005201115.htm>>. Acesso em: 10/07/2016.

presta serviços. Ocorre, no entanto, que o referido encargo é repassado ao preço do bem ou serviço prestado, sendo onerado o consumidor final da cadeia³⁰.

A partir de estudo feito pela *Organization for Economic Cooperation and Development* (“*OECD*”), em português OCDE, no ano de 2014, comparando as cargas tributárias de alguns dos países que integram tal organização e o Brasil, considerado parceiro-chave, é possível perceber que o país tributa pouco a renda quando contrastado com as demais nações.

Com efeito, a OCDE é uma organização que tem por objetivo a troca de informações e o alinhamento de políticas, a fim de impulsionar o crescimento econômico dos seus países membros. É integrada por trinta e cinco países, dentre os quais: Alemanha, Espanha, Estados Unidos, França, Grécia, Holanda, Japão, México, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Suécia, Suíça e Reino Unido³¹. Embora o Brasil não seja membro da OCDE, é considerado parceiro-chave da Organização. Em 16 de maio de 2007, o Conselho Ministerial da OCDE, por meio da Resolução denominada *OECD Council Resolution on Enlargement and Enhanced Engagement*, decidiu fortalecer a cooperação com o Brasil, China, Índia, Indonésia e África do Sul mediante programa de maior engajamento³².

Nos gráficos infra, foram comparadas as cargas tributárias dos seguintes países: Dinamarca, França, Bélgica, Finlândia, Itália, Áustria, Suécia, Noruega, Islândia, Hungria, Luxemburgo, Eslovênia, Alemanha, Grécia, Portugal, República Checa, Espanha, Estônia, Reino Unido, Brasil, Nova Zelândia, Israel, Eslováquia, Canadá, Irlanda, Turquia, Suíça, Estados Unidos, Coreia e Chile.

Com base em tais gráficos, é possível perceber que em contraposição à renda, a carga tributária incidente no Brasil sobre bens e serviços é muito elevada, atestando-se um sistema que utiliza tributos indiretos e particularmente o ICMS de forma demasiada. Já a arrecadação proveniente dos impostos incidentes sobre a propriedade quando comparada com os países integrantes da OCDE é considerada baixa. O ITCMD, objeto do presente estudo, integra a classificação dos impostos incidentes sobre o patrimônio, aqui denominada propriedade.

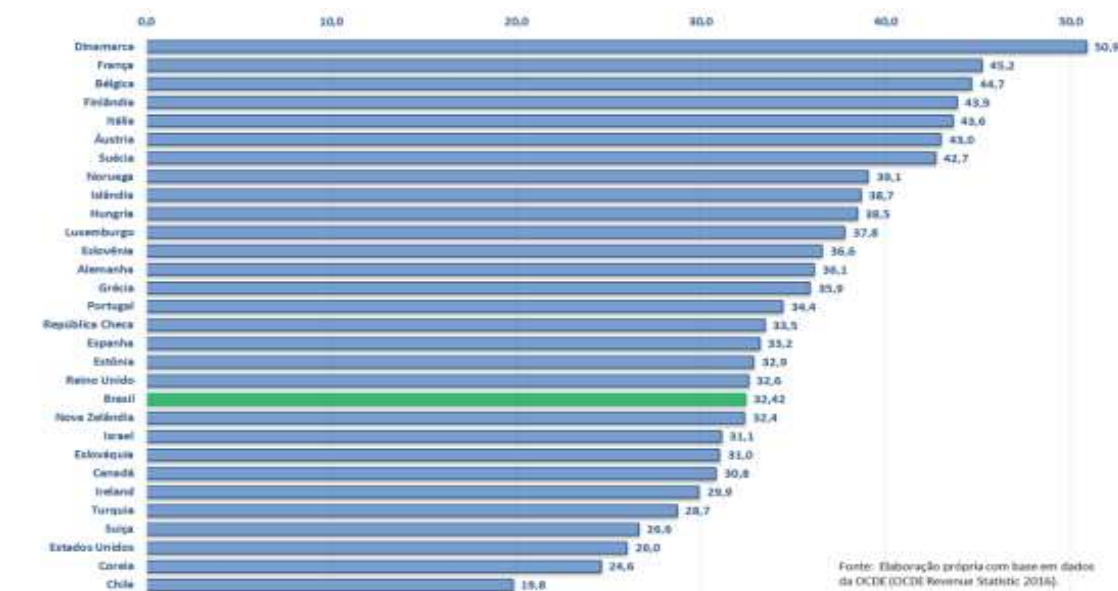
³⁰ SILVEIRA, José Patrocínio. **Tributos sobre bens e serviços no Brasil: retrospectiva e perspectiva**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vingte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-tributos-sobre-bens-e-servicos-no-brasil-retrospectiva-e-perspectiva>. Acesso em: 05/06/2016.

³¹ OECD. **List of OECD Member countries – Ratification of the Convention on the OCDE**. Disponível em: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>. Acesso em: 06/11/2016.

³² OECD. **Uma cooperação mutuamente benéfica**. Disponível em: <http://www.oecd.org/latin-america/countries/brazil/brasil.htm>. Acesso em: 06/11/2016.

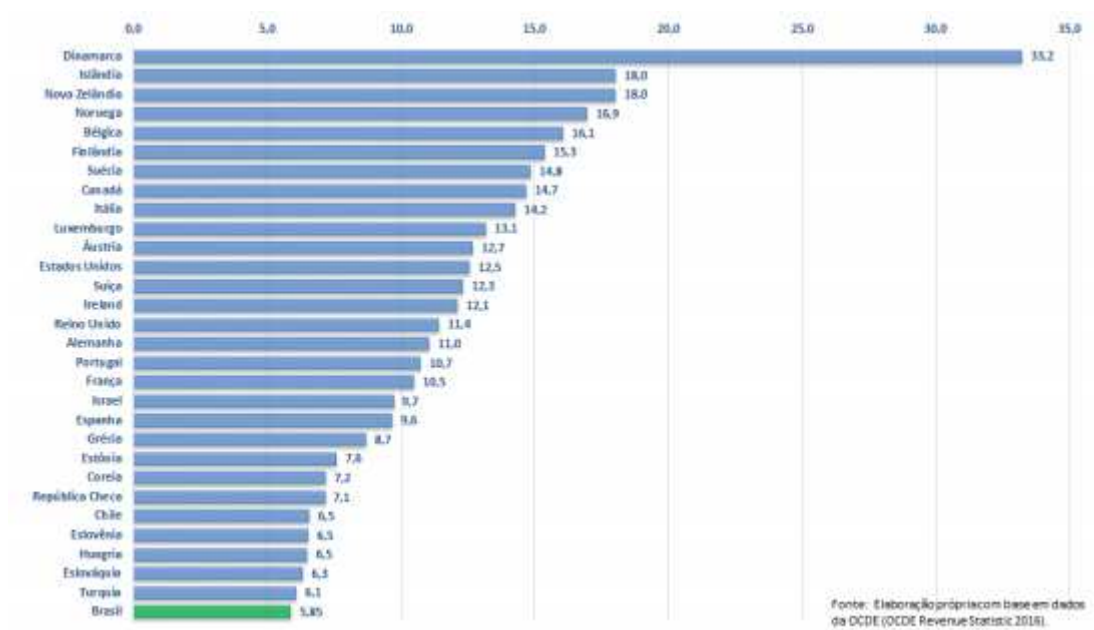
Conforme será melhor detalhado, é possível observar que apesar dos esforços para o aumento desse tributo, em termos de comparação com os demais países, a referida tributação ainda é considerada baixa. Os gráficos abaixo demonstram a forma de tributação adotada pelo Brasil:

Gráfico 1 - Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE (2014)



Fonte: Receita Federal³³

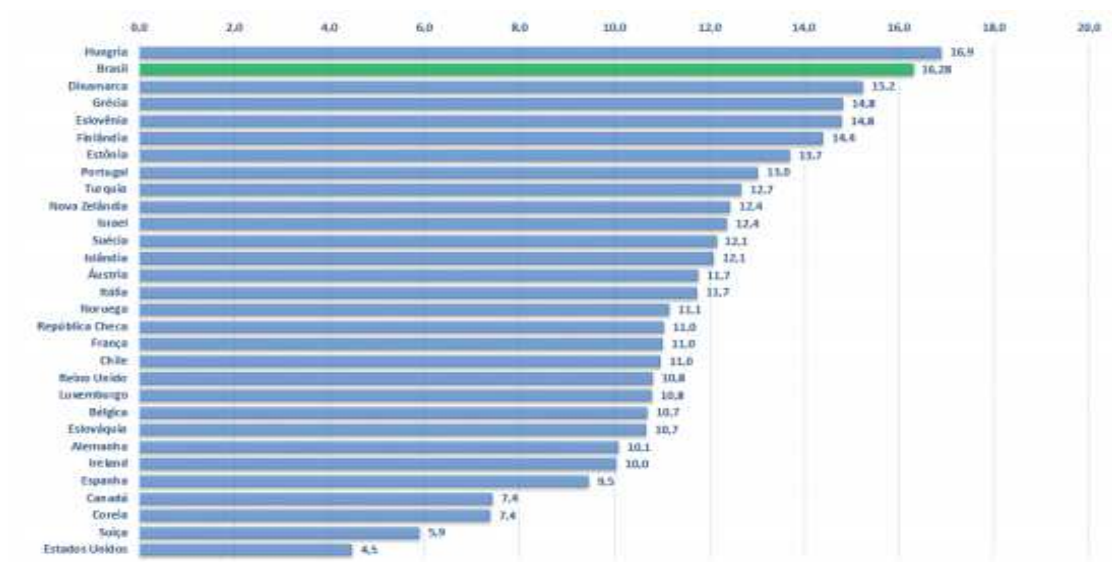
Gráfico 2 – Carga Tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital – Brasil e Países da OCDE (2014)



³³ FEDERAL, Receita. **Carga Tributária no Brasil em 2015: Análise por Tributos e base de incidência.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 05/08/2016.

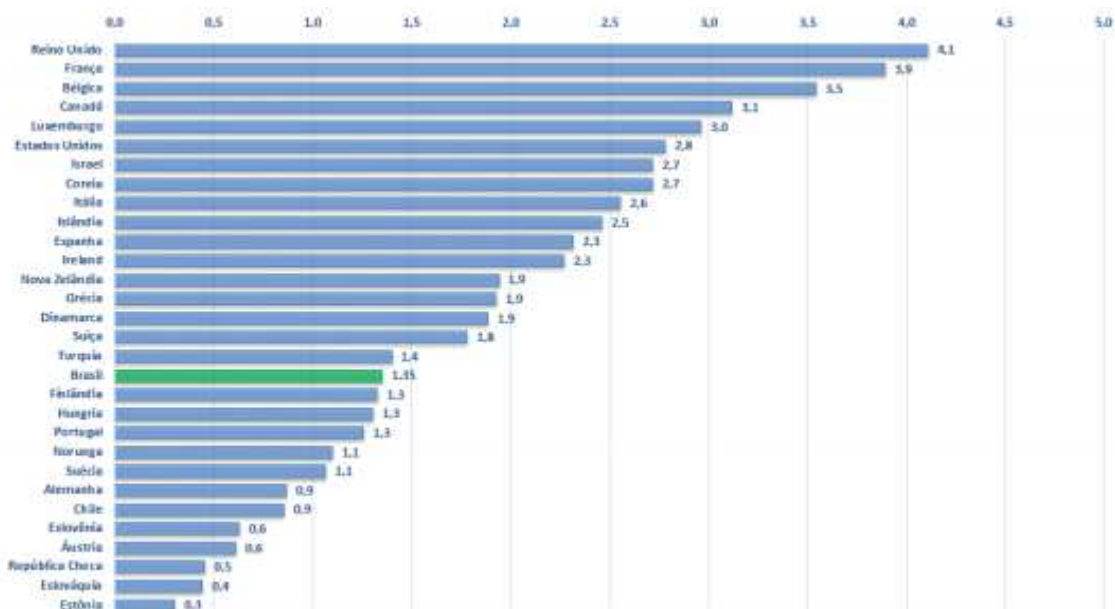
Fonte: Receita Federal³⁴

Gráfico 3 – Carga Tributária sobre bens e serviços – Brasil e Países da OCDE (2014)



Fonte: Receita Federal³⁵

Gráfico 4 – Carga Tributária sobre a Propriedade – Brasil e países da OCDE (2014)



Fonte: Receita Federal³⁶

³⁴ FEDERAL, Receita. **Carga Tributária no Brasil em 2015: Análise por Tributos e base de incidência.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 05/08/2016.

³⁵ Ibid.

Cumpra salientar que o modelo tributário adotado pelo Brasil segue norte diverso daquele praticado em muitos dos países desenvolvidos. A título exemplificativo, enquanto a carga tributária sobre bens e serviços no Estados Unidos é de 4,5% (quatro e meio por cento), no Brasil é de 16,28% (dezesesseis vírgula vinte e oito por cento). O Brasil assume a 2ª colocação dentre os países objeto do estudo, que mais tributam bens e serviços, perdendo apenas para a Hungria. Em contraposição, as cargas tributárias nos Estados Unidos incidentes sobre renda, lucro e ganhos de capital, bem como patrimônio assumem destaque, atingindo os percentuais de 12,5% (doze e meio por cento) e 2,8% (dois vírgula oito por cento), respectivamente.

No Brasil, a carga tributária incidente sobre renda, lucro e ganhos de capital é de apenas 5,85% (cinco vírgula oitenta e cinco por cento), o que deixa o país em última colocação dentre os países objeto do estudo em relação à tributação sobre tal substrato. Já a carga tributária incidente sobre propriedade é de 1,35% (um vírgula trinta e cinco por cento).

1.2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO E A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD

O ITCMD, objeto do presente trabalho, integra o conjunto de impostos sobre o patrimônio, classificados no gráfico supra como impostos sobre a propriedade. No Brasil, os impostos que integram a referida categoria são: o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (“IPVA”), o imposto predial e territorial urbano (“IPTU”), o imposto de transmissão de bens imóveis (“ITBI”), o imposto de transmissão *causa mortis* e doação (“ITCMD” ou “ITD”) e o imposto sobre a propriedade territorial rural (“ITR”).

Importante mencionar ainda o imposto sobre grandes fortunas (“IGD”). A Carta Magna estabelece em seu artigo 153, inciso VII, a competência da União para instituir o referido imposto. Ocorre, no entanto, que nunca foi editada lei complementar para definir o conceito de grandes fortunas, de tal sorte que tal imposto nunca fora instituído. Muitos dos argumentos que apontam a dificuldade da instituição de tal tributo consistem na problemática de identificação e avaliação dos bens, considerando que a base de incidência vai além de elementos individualizados que compõem o patrimônio, e, também, no desincentivo à atração de capital que tal tributo geraria. De acordo com Hugo de Brito Machado, percebe-se que o

³⁶ FEDERAL, Receita. **Carga Tributária no Brasil em 2015: Análise por Tributos e base de incidência.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 05/08/2016.

verdadeiro motivo para a não instituição de tal tributo é de caráter eminentemente político, vez que os titulares de grandes fortunas exercem inegável influência aos detentores de poder³⁷.

A tributação sobre o patrimônio enfrenta uma série de obstáculos, haja vista a dificuldade de ser identificada a sua composição, principalmente, por inexistir valor fixo no mercado para as transações reais. Ou seja, diante de uma alienação onerosa do patrimônio não há um valor previamente fixado no mercado, sendo que, muitas vezes, o valor atribuído ao bem é alcançado a partir de critérios subjetivos. Ademais, existem argumentos favoráveis e contrários em relação à utilização dessa forma de tributação para fins de redistribuição de riqueza.

A título ilustrativo, Piketty em entrevista ao Valor Econômico realizada em 2014³⁸, ao ser indagado acerca da ordem de grandeza das desigualdades de renda e patrimônio afirmou que “nos países mais igualitários, mesmo na Suíça, os 10% mais ricos têm 50% do patrimônio. Nos mais desiguais, varia de 80% a quase 100%.” A partir de tal lógica, o economista defende a adoção de imposto progressivo universal sobre o patrimônio. Segundo Thomas Piketty:

O que se poderia fazer é adotar um imposto progressivo sobre o patrimônio livre de dívida. Se um apartamento custa € 400 mil, por exemplo, mas tem uma dívida de € 390 mil, o imposto seria bastante reduzido. Em contrapartida, a taxa sobre o patrimônio mais importante aumentaria um pouco mais. O objetivo não é aumentar o total do imposto sobre o patrimônio, mas torná-lo mais progressivo, para permitir a participação da classe pobre e média no patrimônio nacional e limitar a concentração entre as classes altas³⁹.

A ideia do economista francês não consiste na mera majoração tributária sobre o patrimônio, mas na criação de um imposto que considere o patrimônio líquido, tornando-se possível uma forma de tributação mais justa. Ora, não parece razoável tributar da mesma forma a transmissão de um bem de R\$1.000,00, onerado por uma dívida de R\$ 900,00 e um bem de mesmo valor livre de qualquer passivo.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 352-353.

³⁸ MOREIRA, Assis. O rock star da economia. In: **Valor Econômico**, publicado em 16 de maio de 2014. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/terceiros/2014/maio/14.05.Rock-star.pdf>>. Acesso em: 10/07/2016.

³⁹ MOREIRA, Assis. O rock star da economia. In: **Valor Econômico**, publicado em 16 de maio de 2014. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/terceiros/2014/maio/14.05.Rock-star.pdf>>. Acesso em: 10/07/2016

Os Estados Unidos foram o primeiro país a implementar impostos confiscatórios sobre as rendas e patrimônios tidos como excessivos. O país foi o primeiro a adotar alíquotas superiores a 70% (setenta por cento) nos anos 1937-1939 em relação às heranças. Quando resta configurada este tipo de tributação, é possível concluir que a finalidade almejada não é o mero aumento das receitas, mas, fulminar com um tipo patrimônio considerado socialmente excessivo e prejudicial à economia⁴⁰. Cumpre salientar que à luz de um modelo tributário no Brasil, não seria possível a adoção de um imposto sobre a herança com fins confiscatórios ante o princípio da vedação ao confisco, que possui assento constitucional⁴¹. No entanto, como será melhor explicitado, nada impede a adoção de um sistema progressivo em relação a tal tributo. À luz dos ensinamentos de Piketty⁴²:

O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual.

1.2.1. O princípio da capacidade contributiva e a progressividade do ITCMD à luz do entendimento do STF

A extrafiscalidade caracterizada como a tributação que visa não apenas a arrecadação, mas a adoção de certos comportamentos pela sociedade está intimamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva, voltando-se à redução de desigualdades e redistribuição de renda e riqueza. De acordo com tal princípio, apenas os fatos da vida social que representem indícios de capacidade econômica podem ser considerados pela lei como pressuposto do nascimento da obrigação tributária⁴³.

⁴⁰ PIKETTY, op. cit., p. 491-492.

⁴¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - **utilizar tributo com efeito de confisco** (BRASIL, 1988, *online*, grifo do autor).

⁴² Ibid. p. 492.

⁴³ GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva**. Milano, Dott. A.Giuffrè Ed., 1961, p. 439.

A capacidade contributiva é um subprincípio integrante da igualdade em sua vertente material, sendo pressuposto, parâmetro e limite do poder de tributar dos entes federados⁴⁴, vez que imprescindível a manifestação de riqueza por parte do contribuinte para que possa ser tributado. Por sua vez, à luz dos entendimentos de Roque Carrazza, o princípio da capacidade contributiva também apresenta subprincípios, dentre os quais a progressividade⁴⁵. À luz da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Artigo 145 (...)

§ 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.

Importante destacar que parte da doutrina diferencia o conceito atribuído às expressões capacidade contributiva e capacidade econômica. Com efeito, à luz dos ensinamentos de F. Moschetti⁴⁶, a capacidade econômica seria uma condição necessária à existência da capacidade contributiva. A capacidade contributiva nada mais seria do que a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, com fulcro no interesse coletivo, devendo ser considerada a riqueza individual em conjunto com as exigências coletivas. Destarte, a capacidade contributiva estaria associada à obrigação de pagamento tributário, estando vinculada à lei, de forma que caso o legislador decida não tributar ou isentar determinado setor da economia, não haverá que se falar em capacidade contributiva. Assim, para alguns doutrinadores como Regina Celi Fernandes, a Carta Magna fez uso da expressão capacidade econômica no artigo supramencionado, quando na verdade, o termo a ser empregado seria capacidade contributiva, por se referir apenas à capacidade econômica para pagamento de tributos⁴⁷.

A interpretação da expressão “sempre que possível” utilizada no artigo supramencionado sempre foi objeto de muitas divergências na doutrina. Isso porque o

⁴⁴ COSTA, Leonardo de Andrade. Material Didático. **Sistema Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ed. FGV – Direito Rio. Disponível em: <http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20132.pdf>. Acesso em: 10/08/2016.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13 ed. São Paulo-SP: Malheiros, 1999.

⁴⁶ MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Pádua, CEDAM, 1973.

⁴⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vesper. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação: ITCMD**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda, 2013, p.43.

legislador não definiu de forma clara quais situações visou tutelar, e nem quando e se seria possível dispensar a observância de tal preceito. Assim, a partir da leitura do referido dispositivo, torna-se possível ponderar sobre o seguinte questionamento: o emprego da expressão “sempre que possível” autorizaria o uso da discricionariedade para se entender que determinado imposto não estaria sujeito ao princípio da capacidade contributiva?

De acordo com os ensinamentos de Roque Carrazza, caso seja da índole constitucional do imposto, este deverá ter necessariamente caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte⁴⁸. Nessa linha, grande parte da doutrina entende que a expressão “sempre que possível” somente se aplicaria ao caráter pessoal e não à capacidade contributiva. De acordo com José Maurício Conti a expressão “sempre que possível” denota a intenção do legislador em privilegiar a criação de impostos de caráter pessoal, embora reconheça que isso nem sempre será possível. Entende o legislador que os impostos de caráter pessoal melhor atendem a justiça fiscal, se adequando à capacidade contributiva⁴⁹.

A Carta Magna de 1988 prevê hipóteses expressas de adoção de alíquotas diferenciadas em relação aos impostos patrimoniais. Por exemplo, em relação aos impostos incidentes sobre a propriedade de veículos automotores, a Constituição Federal estabelece que poderão ser estabelecidas alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

⁴⁹ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

Não existe previsão expressa acerca da possibilidade de adoção de alíquotas diferenciadas em relação ao ITCMD.

Nesse contexto, tradicionalmente, o entendimento do STF era de que não seria possível a utilização de impostos sobre o patrimônio com finalidades extrafiscais, salvo expressa previsão constitucional, sendo esta, inclusive, a inteligência das Súmulas 656 e 668 do STF, *verbis*:

Súmula 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

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

Em que pese o entendimento tradicional do STF, a Corte em sede de Recurso Extraordinário adotou posicionamento diverso. Trata-se do RE 562.045, de 06/02/2013, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra decisão proferida pelo TJ-RS que julgou inconstitucional o artigo 18, da Lei 8.821/89, que instituiu a progressividade da alíquota do ITCD (de 1% a 8%). O referido Tribunal passou a determinar a aplicação da alíquota de 1%. No caso foi apreciado o alcance da interpretação conferida justamente ao princípio da capacidade contributiva, sob a égide do previsto no artigo 145, parágrafo primeiro da CF/88.

A análise do caso foi centrada na distinção realizada entre os impostos de natureza real e pessoal, bem como a possibilidade de determinação da progressividade para os impostos de natureza real sem que haja previsão constitucional para tanto. Em relação aos impostos de natureza real, não é levada em consideração as particularidades do contribuinte para a cobrança da exação, tomando-se como base apenas critérios objetivos, ou seja, as características do bem objeto da operação. À luz dos ensinamentos Geraldo Ataliba mencionado no voto do Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do RE 562.045:

56.1 Uma classificação muito divulgada dos impostos diz respeito à influência maior ou menor, na estrutura do imposto, do aspecto material ou pessoal da h.i. Com a Constituição de 1988, passou a ter enorme importância (art. 145, § 1º) a distinção entre impostos pessoais e reais.

56.2 São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa

que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto) .

56.3 São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.

(. ..)

56.6 Esta classificação é de grande relevo, para fins hermenêuticos. Primeiramente, o legislador, ao legislar, deve atender ao imperativo do § 1º do art. 145 da Constituição ('Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal ...'). Quer dizer, é imperioso tentar -observadas as exigências da isonomia - categorizar as bases e modular as alíquotas de modo a considerar as qualidades pessoais do contribuinte⁵⁰.

A Corte entendeu que à luz do princípio da capacidade contributiva com assento constitucional, todos os impostos estariam sujeitos ao referido princípio, mesmo os que não tenham caráter pessoal. Ou seja, a interpretação a ser conferida é que todos os impostos estão submetidos a tal princípio, não sendo possível o uso da discricionariedade para afastar tal interpretação. Em seu voto, o Ministro Eros Grau elucida tal raciocínio:

O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Há duas sentenças aí : (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.

Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.

Assim, concluiu o ilustre Ministro Eros Grau:

(...) todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 14-142.

imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos repito estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.

A progressividade visa concretizar o princípio da capacidade contributiva para fins de promoção da justiça social em matéria tributária, servindo como instrumento de desconcentração de riquezas. Assim, melhor é o entendimento de que, todos os impostos, independentemente se de natureza real ou pessoal, estão sujeitos à capacidade contributiva. Portanto, restou consolidado o entendimento de que seria cabível a progressividade em relação ao ITCMD.

Cumprе salientar que o fundamento econômico subjacente à ideia que a capacidade de pagar tributos deve estar atrelada à renda efetiva consiste na teoria da igualdade de sacrifícios, defendida por Stuart Mill. Isso porque: (i) quanto mais abastado for o indivíduo, menor será o impacto da retirada de parcela de seu rendimento, sendo menor a utilidade marginal ⁵¹do excedente; e (ii) ainda que o indivíduo mais rico incorra em um dispêndio maior de gastos, ainda assim restará mais do que suficiente para que ele mantenha a sua posição social, havendo maior utilidade do resíduo. Assim, deve ser considerado o custo real e não somente o custo monetário da tributação para cada contribuinte.⁵²

Apesar de ser assegurada tal possibilidade, é possível observar que o sistema adotado pelo Brasil ainda é considerado muito desigual, vez que em termos de tributação em relação ao ITCMD, as políticas fiscais culminam em baixa arrecadação e, apesar de possível, poucos Estados federados utilizam a progressividade mais gravosa de tal tributo.

1.2.2. Uma breve análise comparativa da tributação do ITCMD em nível internacional e principais críticas à tributação progressiva sobre o patrimônio

O sistema tributário de cada país se diferencia, possuindo suas próprias peculiaridades. No Brasil, adota-se um modelo em que há a incidência de um tributo sobre a transmissão *causa mortis* e doação denominado ITCMD, podendo haver a aplicação de alíquotas diferenciadas em relação a tais espécies de transmissão por parte dos Estados

⁵¹ A utilidade marginal é a importância dada pelo consumidor sobre a unidade consumida.

⁵² CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.273.

federados, competentes pela instituição de tal imposto. Já nos Estados Unidos, há a incidência do denominado “*estate tax*” em âmbito federal, que é um imposto incidente sobre o valor da propriedade do falecido antes da distribuição a qualquer beneficiário. Os cidadãos norte-americanos e residentes que morrerem após 31 de dezembro de 2012 estão sujeitos a uma alíquota máxima de 40% (quarenta por cento) e tem direito a uma isenção de imposto de até US\$5 milhões, ajustado anualmente pela taxa inflacionária. Os cidadãos não residentes também estão sujeitos à aplicação de uma alíquota máxima de 40% (quarenta por cento), no entanto, a isenção é de apenas US\$60.000⁵³. Em tal país também há a incidência do denominado “*gift tax*”, aplicável às transferências de propriedade *inter vivos*, envolvendo tanto bens tangíveis quanto intangíveis, independentemente de sua localização. Nos EUA o “*gift tax*” e o “*estate tax*” são unificados⁵⁴.

Em contraposição, na Espanha há a incidência do denominado *inheritance and gift tax* (IGT) cobrado na aquisição de bens tangíveis ou intangíveis decorrente da herança, doação ou apólices de seguro de vida, quando o pagador do prêmio e o beneficiário forem pessoas distintas.

Apesar do *estate tax* e do *inheritance tax* serem muitas vezes encarados de forma idêntica, trata-se de duas formas distintas de tributação. Enquanto o *estate tax* é calculado sobre o valor líquido da propriedade da pessoa falecida na data da sua morte, o *inheritance tax* é calculado sobre o valor global da propriedade. Assim, o *estate tax* é pago pela própria propriedade da pessoa falecida antes da distribuição dos bens aos herdeiros. Já o *inheritance tax* é pago pelos herdeiros dos bens e direitos transmitidos⁵⁵.

A tabela, a seguir, elaborada pela *Family Business Coalition*⁵⁶, compara as alíquotas adotadas pelos países integrantes da OCDE em relação ao denominado “*estate tax*” ou “*inheritance tax*”, a depender do sistema tributário adotado pelo país:

⁵³ YOUNG, Ernst. **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide**. 2016. p. 364. Disponível em: <[http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)>. Acesso em: 08/08/2016.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ ZIMMER, Barry. **What is the difference between inheritance tax and estate tax?** Disponível em: <<http://zimmerlawfirm.com/blog/inheritance-planning/what-is-the-difference-between-inheritance-tax-and-estate-tax/>>. Acesso em: 02/10/2016.

⁵⁶ A Family Business Coalition é um conjunto de organizações e grupos industriais reunidos com o propósito de proteger as empresas familiares americanas em todo o país. Disponível em: <<http://familybusinesscoalition.org/aboutus/>>. Acesso em: 01/08/2016.

Tabela 2 – Alíquotas adotadas pelos países integrantes da OCDE em relação ao *estate* ou *inheritance tax*

Ranking	Country	Tax Rate
1	Japan	55%
2	South Korea	50%
3	France	45%
4	United Kingdom	40%
4	United States	40%
6	Spain	34%
7	Ireland	33%
8	Belgium	30%
8	Germany	30%
10	Chile	25%
11	Greece	20%
11	Netherlands	20%
13	Finland	19%
14	Denmark	15%
15	Iceland	10%
15	Turkey	10%
17	Poland	7%
17	Switzerland (a)	7%
19	Italy	4%
20	Luxembourg (b)	0%
20	Serbia	0%
20	Slovenia	0%
20	Australia	0%
20	Austria	0%
20	Canada	0%
20	Estonia	0%
20	Israel	0%
20	Mexico	0%
20	New Zealand	0%
20	Norway	0%
20	Portugal	0%
20	Slovak Republic	0%
20	Sweden	0%
20	Hungary (c)	0%
	OECD Simple Average	15%

a. Tax is levied at canton level, not federal level.

b. Luxembourg has an estate tax, but lineal heirs are exempt.

c. Hungary levies an inheritance tax, but close relatives including lineal heirs are exempt.

Source: Family Business Coalition.

Fonte: *Family Business Coalition*⁵⁷

Com a aplicação de alíquotas tão altas em determinados países, percebe-se que há um desincentivo à transmissão do patrimônio do falecido ao herdeiro, o que marca um rompimento do denominado “dilema de Rastignac”, expressão utilizada por Piketty. Ou seja, a herança deixa de ser relevante para fins de vida social, deixando de ser relevante, por exemplo, a constituição de matrimônio apenas em razão do patrimônio que será deixado pelo *de cujus* em caso de falecimento. Tal cenário é positivo do ponto de vista econômico, pois

⁵⁷ COLE. Alan. **Estate and Inheritance Taxes around the world.** Disponível em: http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/TaxFoundation_FF458.pdf. Acesso em: 04/08/2016.

incentiva a auferição de renda através do trabalho, o que movimenta a economia e, consequentemente gera mais empregos e capacidade de crescimento.

Por outro lado, muitos países reconheceram que a cobrança de impostos incidentes sobre a herança seria uma fonte de arrecadação tributária deficiente, eliminando tal forma de exação. Com base na tabela infra, é possível verificar que países como Suécia e Noruega, afastaram a incidência de tal tributo.

A tributação sobre a herança recairia quase que exclusivamente sobre estoque de capital, ou seja, o patrimônio acumulado que teria potencial de tornar o país mais rico e produtivo. De acordo com alguns economistas⁵⁸, tributos incidentes sobre o estoque de capital restringiriam o crescimento econômico, causando quedas de investimentos, empregos, salários e produção nacional. Ademais, é altamente custoso o processo de cobrança do referido tributo, haja vista que a avaliação dos bens transmitidos é dispendiosa, razão pela qual a cobrança de tal imposto é tida por muitos como ineficaz⁵⁹. Para Stephen Herring⁶⁰, a natureza progressiva do imposto de renda já é capaz de assegurar que os mais ricos contribuam. De acordo com o *HM revenue & Customs (HMRC)*⁶¹ as três mil pessoas mais bens pagas do mundo pagam mais imposto de renda do que as nove milhões de pessoas menos bem pagas⁶². A imposição de uma tributação muito alta sobre o patrimônio dos mais ricos significa que estes a cada tributação deverão dispor de suas riquezas para que possam pagar o imposto, o que estimularia aplicação de tais riquezas em países estrangeiros ou em paraísos fiscais, levando a evasão fiscal⁶³ e não necessariamente a uma maior arrecadação.

Muitos economistas defendem ainda que a imposição de um imposto progressivo sobre o patrimônio geraria efeito reservo na prática. De fato, os contribuintes mais ricos

⁵⁸ Nesse sentido os economistas Stephen Moore and Joel Griffith. MOORE, Stephen; GRIFFITH, Joel. **State Death Tax is a Killer**. Disponível em: <<http://www.heritage.org/research/reports/2015/07/state-death-tax-is-a-killer>>. Acesso em: 05/10/16.

⁵⁹ COLE, Alan. **Estate and Inheritance Taxes around the world**. Disponível em: <http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/TaxFoundation_FF458.pdf>. Acesso em: 04/08/2016.

⁶⁰ Stephen Herring é o chefe de tributação do *Institute of Directors*, uma organização empresarial para diretores de empresas, líderes empresariais seniores e empreendedores.

⁶¹ A HMRC é um departamento fiscal do governo do Reino Unido, responsável, dentre outras funções, por coletar o dinheiro arrecado pela prestação de serviços públicos e alocados para fins de suprir as indivíduos e famílias com apoio financeiro direcionado. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>>. Acesso em: 01/11/2016.

⁶² WILMERS, Mischa. **Guardian Live and Manchester's Discuss: should the rich pay more tax?** Disponível em: <<https://www.theguardian.com/membership/2015/may/15/guardian-live-and-manchesters-discuss-should-the-rich-pay-more-tax>>. Acesso em: 01/11/2016.

⁶³ VINIK, Danny. **What would the world look like with Piketty's Global Tax on Wealth?** Disponível em: <<https://newrepublic.com/article/117499/heres-what-we-know-about-thomas-pikettyps-wealth-capital-tax>>. Acesso em: 05/08/2016

seriam mais impactados por tal tributação, no entanto, as famílias de todos os níveis de renda também seriam prejudicadas, isso porque as classes média e baixa sofreriam com a queda de empregos, salários e produção nacional. Em síntese, tal forma de tributação reduziria a desigualdade ao custo de tornar todos significativamente mais pobres.⁶⁴

Com base nos argumentos supra, Bill Gates critica a imposição de um imposto progressivo sobre o patrimônio e defende um modelo progressivo de tributação sobre o consumo⁶⁵. Por sua vez, Thomas Piketty critica a adoção de tal modelo, principalmente porque que a própria noção de consumo não é muito bem definida para os detentores de riqueza: o consumo pessoal de alimentos e roupas, por exemplo, representa fração muito pequena do patrimônio de contribuintes detentores de grandes fortunas que costumam gastar a maior parte de seus recursos com compra de influência, prestígio e poder.⁶⁶

Assim, observa-se a existência de argumentos favoráveis e contrários à adoção de um sistema progressivo em relação ao imposto em análise. Importante destacar que os argumentos contrários a tal sistema fundamentam-se em critérios econômicos, o que denota a intrínseca relação entre Direito e Economia. Ocorre, no entanto, que tais argumentos devem ser analisados sob uma perspectiva constitucional. À luz do princípio da igualdade em sua vertente material, que se fundamenta na concepção de tratar os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades, ressalta-se a importância de um sistema progressivo de tributação. Todavia, cumpre salientar, que isso não significa dizer que é desejável a extrema tributação dos mais ricos, sob pena de descumprimento da vedação ao confisco.

⁶⁴ SCHUYLER, Michael. **The Impact of Piketty's wealth tax on the poor, the rich, and the middle class.** Disponível em: <http://taxfoundation.org/article/impact-piketty-s-wealth-tax-poor-rich-and-middle-class#_ftn16>. Acesso em: 02/10/2016.

⁶⁵ WORSTALL, Tim. **Bill Gates Points To The Best Tax System, The Progressive Consumption Tax.** Disponível em: <<http://www.forbes.com/sites/timworstall/2014/03/18/bill-gates-points-to-the-best-tax-system-the-progressive-consumption-tax/#3610ddf0dec6>>. Acesso em: 03/10/2016.

⁶⁶ De acordo com Thomas Piketty: *An alternative to progressive taxation of inheritance and wealth is the progressive consumption tax (e.g., Gates, 2014; Hubbard, 2015). This is a highly imperfect substitute, however. First, meritocratic values imply that one might want to tax inherited wealth more than self-made wealth, which is impossible to do with a consumption tax alone. Also, and most importantly, the very notion of consumption is not very well defined for top wealth holders; personal consumption in the form of food or clothes is certain to be a tiny fraction for those with large fortunes, who usually spend most of their resources to purchase influence, prestige, and power. When the Koch brothers spend money on political campaigns, should this be counted as part of their consumption? When billionaires use their corporate jets, should this be included in consumption? A progressive tax on net wealth seems in my view more desirable than a progressive consumption tax, first because net wealth is easier to define, measure, and monitor than consumption, and also because it is a better indicator of the ability of wealthy taxpayers to pay taxes and to contribute to the common good (Piketty, 2014, Ch.15).* Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/Piketty2015NTJ.pdf>>. Acesso em: 10/11/2016.

2. ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO PODER DE TRIBUTAR DOS ENTES FEDERADOS E OS PRINCIPAIS ASPECTOS ATINENTES AO ITCMD

A Constituição Federal de 1988 fixa a competência dos entes federados, quais sejam: União, Estados, Municípios e Distrito Federal para a instituição de tributos. A Carta Magna ao fixar tal competência prevê como espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria⁶⁷. O Código Tributário Nacional (“CTN”), recepcionado com status de lei complementar, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e estabelece as normas gerais de direito tributário, prevendo outra espécie tributária, qual seja, o empréstimo compulsório que também encontra respaldo na Carta Magna⁶⁸. Além disso, existe um quinto tipo de espécie tributária, as contribuições especiais, previstas tanto na Constituição Federal como no CTN⁶⁹.

O CTN define imposto como sendo a espécie tributária cuja obrigação tem como fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica, em relação ao contribuinte⁷⁰. Trata-se de tributo não vinculado, ou seja, que independe de qualquer atuação estatal no benefício do contribuinte para a efetuação de sua cobrança. À luz dos ensinamentos constitucionais, os impostos não podem, via de regra, ter destinação específica, não podendo a sua arrecadação estar vinculada a órgão, fundo ou despesa, sendo somente a destinação específica possível caso a Constituição Federal assim determine⁷¹.

67 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: **I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.** (BRASIL, 1988, *online*, grifo do autor).

68 Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (BRASIL, 1988, *online*).

69 As contribuições especiais encontram assento constitucional nos artigos 149 e 149-A.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002). (BRASIL, 1988, *online*).

70 Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966, *online*).

71 Art. 167. São vedados: (...) IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (BRASIL, 1988, *online*).

Nos termos da Carta Magna, a União possui competência para instituir impostos sobre importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas⁷². A Constituição Federal prevê ainda a competência tributária residual da União para a instituição de novos tributos. A União poderá instituir por leis complementares, impostos desde que sejam não-cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos tributos previstos na Constituição⁷³. Além disso, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e deverão ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte⁷⁴.

Consoante previsto no artigo 155 da Constituição Federal é de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, incluindo-se bens imóveis, móveis, imateriais e direitos. Destarte, o imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, apresenta como critério determinador a transmissão a título não oneroso. Conforme previsto na Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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;

72 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988, *online*).

73 Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (BRASIL, 1988, *online*).

74 Artigo 145 § 1º da Constituição Federal: 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. (BRASIL, 1988, *online*, grifo do autor).

- b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”

2.1 OS PRINCIPAIS ASPECTOS ATINENTES AO ITCMD

Há notícias de que o ITCMD existe desde a Antiguidade, especificamente no antigo Egito e em Roma. No antigo Egito, o referido tributo foi criado por Psamético I, que reinou de 666 a 654 antes de Cristo, tendo-se conhecimento da existência de um papiro no qual constava a existência de uma lei que tornara obrigatória a inscrição das heranças em registros públicos mediante o pagamento de uma taxa de 10% (dez por cento) a 15% (quinze por cento) sobre o valor do bem a ser transmitido.⁷⁵ No Brasil, a incidência do referido tributo remonta à época de colonização de Portugal. Com a chegada de D. João VI ao Brasil, foram instituídos diversos tributos com base no sistema português, dentre os quais o imposto sucessório denominado “décima das heranças e dos legados”, instituído pela Alvará de 17 de junho de 1809 com alíquotas de 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento)⁷⁶.

Com o advento da Carta Magna de 1988 merece ser destacado o fracionamento do imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI), passando a ser prevista a existência de dois impostos distintos: o imposto de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (incluindo bens móveis ou imóveis) de competência dos estados e o imposto de transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, assim como cessão de direitos à sua aquisição, de competência dos municípios⁷⁷.

O CTN, disciplina o referido tributo na Seção III, do Capítulo III – Dos impostos sobre o patrimônio e a renda. Em relação aos postulados previstos nessa legislação, algumas ressalvas tornam-se pertinentes. Inicialmente, deve ser ressaltado que as normas presentes no CTN no que concerne ao imposto de transmissão, utilizam como característica principal da tributação o tipo do bem transferido, no caso o bem imóvel, e não a forma de transmissão. O CTN foi elaborado sob a égide da Constituição de 1946, sendo os impostos de transmissão de

⁷⁵ SOARES. Milton Delgado. **O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2006, p. 26.

⁷⁶ Ibid. p. 29.

⁷⁷ Ibid. p. 33.

competência exclusiva dos estados federados, havendo a previsão de um imposto único sobre a transmissão de bens imóveis por natureza e por acessão física⁷⁸.

A tributação sobre bens móveis e direitos decorrentes da sucessão ou doação são postulados que passaram a ter previsão sob a égide da Constituição Federal. O CTN não regula as transmissões de bens e direitos móveis. À luz do disposto no CTN, *in verbis*:

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

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

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

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

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

A Constituição Federal de 1988 passou a prever nova exação fiscal, havendo uma ampliação material do campo de tributação. Apesar de transcorridos mais de vinte anos desde a vigência da Carta Magna, não foi editada lei complementar disciplinando o imposto incidente sobre a transmissão de bens móveis a título não oneroso, seja em decorrência da morte ou doação, restando configurada uma omissão por parte do legislador⁷⁹. Ressalta-se que a própria Constituição Federal, no artigo 146, inciso III⁸⁰, prevê a necessidade de lei complementar para a estipulação de normas gerais em matéria de legislação tributária. Diante da omissão do Congresso Nacional, reside a indagação sobre a instituição de normas gerais que disciplinem o tributo. Nesse caso, deve ser observada a previsão do artigo 24 § 3º da Carta Magna⁸¹, relativa à competência concorrente. Na hipótese de inexistência de lei complementar dispondo sobre normas gerais acerca dos impostos de transmissão *causa mortis* e doação de bens móveis a título gratuito, os Estados federados passam a ter competência

⁷⁸ FERNANDES, op. cit, p. 53.

⁷⁹ FERNANDES, op. cit, p. 54-55.

⁸⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988, *online*).

⁸¹ Artigo 24 § 3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. (BRASIL, 1988, *online*).

legislativa sobre a matéria⁸². O Supremo Tribunal Federal (“STF”) ao julgar caso análogo, reconheceu que os Estados e Distrito Federal estão autorizados à luz do disposto no artigo 34 do ADCT e do artigo 24 da CF/88 a editar normas gerais indispensáveis à instituição de tributos até a edição e lei complementar da União⁸³.

2.1.1. Do aspecto material do ITCMD

Conforme preconiza Sasha Calmon Navarro Coêlho o ITCMD consiste no: “acréscimo patrimonial do herdeiro, do legatário, do meeiro e do cessionário (quinhões ou meações).⁸⁴” De acordo com Milton Delgado de Soares: “o imposto de transmissão *causa mortis* e por doação de quaisquer bens e direitos tem por fato gerador a transmissão gratuita de patrimônio, ocorra esta em virtude da morte de seu antigo proprietário ou possuidor (pois é plenamente possível a transmissão de direitos), ou através de atos gratuitos *inter vivos* (contrato de doação)⁸⁵”.

O núcleo do tributo consiste na transmissão, seja em decorrência da morte ou por ato *inter vivos* a título gratuito. Assim, confere-se à transmissão duas qualidades distintas: a morte e a doação de quaisquer bens ou direitos.

Especificamente em relação ao imposto de transmissão *causa mortis*, o aspecto material do tributo é a transmissão de bens e direitos em razão da morte. Pelo princípio da *saisine*, a lei considera que no momento do óbito do autor da herança transmite-se seu patrimônio, de forma integral, a seus herdeiros ou legatários. Com a morte, o indivíduo não pode mais praticar os atos da vida civil, não podendo mais ser titular de direitos e nem

⁸² FERNANDES, op. cit, p. 61.

⁸³ EMENTA: RECURSO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988. (AI 167777 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 04/03/1997, DJ 09-05-1997 PP-18134 EMENT VOL-01868-04 PP-00796). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28167777%2E%2E+OU+167777%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hl6lej9>>. Acesso em: 05/11/2016.

⁸⁴ COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 458.

⁸⁵ SOARES, op. cit., p. 38.

contrair obrigações. Com fulcro na previsão do 1.784 do Código Civil (“CC”) com a abertura da sucessão, o domínio e a posse da herança são transmitidas. Segundo Caio Mário da Silva Pereira: “o chamado *droit de saisine*, traduz precisamente este imediatismo da transmissão dos bens, cuja propriedade e posse passam diretamente da pessoa do morto para os seus herdeiros: *le mort saisit le vif*⁸⁶”. Assim, a transmissão opera-se com a morte do *de cujus*.

O artigo 35 do CTN prevê taxativamente as hipóteses de incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* de bens imóveis, como sendo a transmissão a qualquer título: a) da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil; e b) de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. As referidas hipóteses foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988. Ocorre, no entanto, que quando tais dispositivos foram elaborados não era possível a tributação *causa mortis* sobre a transmissão de bens móveis e nem na hipótese de doação, razão pela qual, neste diapasão, os Estados assumem competência legislativa plena.

O inciso III do artigo 35 do CTN prevê ainda que o referido imposto tem como fato gerador a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nas hipóteses anteriores. Acessão se refere ao modo originário de aquisição da propriedade, pertencendo ao proprietário tudo que se adere ao bem.⁸⁷ Também constitui hipótese de incidência do referido tributo à transferência a título gratuito de certos direitos. Trata-se dos direitos reais limitados. Estão na esfera de incidência do imposto em análise os seguintes direitos reais quando passíveis de transmissão: a propriedade, a superfície, a servidão, o usufruto, o uso, a habitação e o direito do promitente comprador do imóvel, o penhor, a hipoteca e a anticrese⁸⁸. No caso de transmissão de bens a título não oneroso *inter vivos*, a desigualdade das partilhas realizadas nos processos de separação, divórcio, inventário ou arrolamento também caracterizam hipóteses de incidência do tributo.

Em relação ao imposto de transmissão a título gratuito por ato *inter vivos*, pertinente mencionar a conceituação jurídica atribuída ao instituto da doação. O instrumento adequado para a transmissão em análise é o contrato de doação. Consoante previsto no artigo 538 do Código Civil: “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.” À luz de tal definição, o contrato de doação é classificado como: (i) unilateral, por só gerar obrigações para uma das partes, o

⁸⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições do Direito Civil**, Volume I, 18ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

⁸⁷ FERNANDES, op. cit, p. 62.

⁸⁸ Ibid.

doador que deverá transferir da propriedade do bem; (ii) gratuito, haja vista que gera vantagem apenas para o donatário que terá um acréscimo patrimonial; (iii) consensual, por se aperfeiçoar com o acordo de vontades; e (iv) formal ou solene, pois o referido contrato exige a forma escrita, apenas sendo possível a doação verbal sobre bens móveis e de pequenos valor⁸⁹, à luz do disposto no Código Civil⁹⁰.

2.1.2 Do aspecto temporal do ITCMD

O aspecto temporal consiste ao momento de ocorrência do fato gerador do tributo. É em tal marco temporal que será registrado o surgimento de um direito subjetivo ao sujeito ativo, ou seja, o Estado federado e um dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo⁹¹.

Em relação à transmissão *causa mortis* a abertura da sucessão será o momento inicial para o fenômeno hereditário. De acordo com Regina Celi Fernandes, à luz do disposto nos artigos 1784 e 1923 do CC/2002, o fato jurídico morte é o gerador da sucessão. No exato momento do falecimento, a posse e o domínio da herança são transmitidos aos herdeiros legítimos e testamentários do falecido. Por esta razão, considerando o disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional, de acordo com o entendimento Sumular 112 do STF, o imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da sucessão.

Prevalece o entendimento de que a abertura da sucessão ocorre com a morte, no entanto, tal fato também pode ser presumido. Conforme inteligência do enunciado sumular 331 do STF: “É legítima a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário por morte presumida”.

No que tange à transmissão a título gratuito por ato *inter vivos*, a incidência ocorrerá quando da transmissão do bem ou direito ao donatário. Com relação aos bens móveis, com base no disposto no artigo 1.267 do CC/2002, ocorrerá somente com a entrega do bem, ou seja, a tradição. Por sua vez, na transmissão de bens imóveis apenas ocorrerá com o registro do título junto ao Registro de Imóveis. Portanto, a transmissão da propriedade não se efetua

⁸⁹ SOARES, op. cit, p. 43-44.

⁹⁰ Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular. Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição. (BRASIL, 2002, *online*).

⁹¹ FERNANDES, op. cit, p. 84.

por força do contrato, sendo este apenas instrumento para a efetiva transmissão, que apenas se aperfeiçoará pelo registro do título aquisitivo⁹².

2.1.3 Do aspecto espacial do ITCMD

A análise do aspecto espacial do ITCMD é de suma importância para fins de resolução de possíveis conflitos tributários entre os estados federados. Trata-se da análise de qual foi o lugar preciso em que ocorreu o fato gerador do tributo. A Constituição Federal estabelece, *verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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.

A Constituição Federal confere tratamento diferenciado em relação ao tipo de bem transmitido, se móvel ou imóvel, bem como para os casos em que o falecido possui bens, é residente ou domiciliado, ou tem seu inventário processado no exterior.

Em relação aos bens imóveis e respectivos direitos, o artigo 41 do CTN⁹³ também estabelece a competência para a cobrança do imposto ao Estado-membro onde estiver localizado o imóvel ou os direitos transmitidos. A adoção do princípio da situação do imóvel para a definição da competência tributária para recolhimento do tributo relativo à transmissão de bens imóveis garante a receita do tributo ao Estado que incorreu nas despesas atreladas aos bens transmitidos. Cumpre salientar que a Constituição Federal não faz distinção para o tipo de transmissão, se *causa mortis* ou doação. Assim, tratando-se de transmissão de bens

⁹² FERNANDES, op. cit, p. 103-104.

⁹³ Art. 41: O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro. (BRASIL, 1966, *online*).

imóveis, independentemente do local de residência do autor da herança ou de seu falecimento, a competência será do Estado da situação do bem.

No tocante à transmissão de bens móveis, a Carta Magna teria feito uma distinção em relação à transmissão *causa mortis* e a doação. À luz do disposto no inciso II, parágrafo primeiro do artigo 155, é possível a adoação de duas interpretações distintas. Segundo os ensinamentos do doutrinador Milton Delgado Soares, uma primeira interpretação é no sentido de que a primeira parte do postulado se direcionaria ao imposto de transmissão *causa mortis*, competindo ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento. Já a parte final do dispositivo (tiver domicílio o doador) se refere ao imposto de doação. Uma segunda interpretação é de que a primeira parte do dispositivo estaria direcionada tanto para a tributação na transmissão *causa mortis* como na doação arrecadada em procedimentos judiciais, tais como partilha de bens em separação ou divórcio. Já a segunda parte do dispositivo se direcionaria ao imposto de doação que não seja arrecadado em procedimentos judiciais⁹⁴. Segundo o doutrinador, não existiria um entendimento predominante em relação à matéria. Cumpre salientar que quando a Carta Magna utiliza a expressão “domicílio do doador”, se refere ao domicílio fiscal, diferentemente do que ocorre na transmissão *causa mortis* em que prevalece o domicílio civil. O CTN admite que o contribuinte ou responsável escolham o domicílio, para neste responder pelas obrigações tributárias⁹⁵.

Por sua vez, a competência para o processamento do inventário ou arrolamento de bens é a do domicílio do autor da herança quando da abertura da sucessão. No entanto, caso o autor da herança não possua domicílio certo, será competente: (i) o foro da situação dos bens imóveis; (ii) havendo bens imóveis em foros diferentes, qualquer destes; e (iii) não havendo bens imóveis, o foro do local de qualquer dos bens do espólio. (artigo 48 do CPC/2015⁹⁶). O

⁹⁴ SOARES, op. cit, p. 46-47.

⁹⁵ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. § 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. § 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior. (BRASIL, 1966, *online*).

⁹⁶ Art 48 CPC. O foro de domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade, a impugnação ou anulação de partilha extrajudicial e para todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro

local da abertura da sucessão corresponde ao último domicílio do falecido, à luz do disposto no Código Civil⁹⁷.

2.1.4 Do aspecto pessoal do ITCMD

Pela análise do aspecto pessoal da obrigação tributária são identificados os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica. O sujeito ativo se associa a figura do credor, ou seja, é o detentor do direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação. Já o sujeito passivo é aquele que, em razão de uma situação ou fato jurídico, assume perante o Fisco obrigações de natureza tributária.

Nos termos da Carta de 1988, os Estados e o Distrito Federal são os titulares da capacidade tributária ativa, sendo os sujeitos ativos da obrigação tributária. No entanto, nada impede que a atribuição legal da exigência da prestação seja delegada a outra pessoa⁹⁸.

O referido texto constitucional não prevê explicitamente a sujeição passiva do referido tributo. Por outro lado, o artigo 42 do CTN⁹⁹, determina que qualquer das partes na operação tributada é contribuinte do imposto. Trata-se de dispositivo extremamente vago e apenas aplicável à transmissão de bens imóveis, conforme supramencionado.

Com base em uma interpretação constitucional, é possível concluir a necessidade de manifestação de riqueza para que alguém possa vir a ser tributado, razão pela qual, na transmissão *causa mortis* os herdeiros ou legatários seriam os destinatários de tal incidência, por terem sua capacidade contributiva comprovada¹⁰⁰. O disposto no artigo 35, parágrafo único do CTN corrobora tal entendimento, vez que de acordo com tal postulado nas transmissões *causa mortis* ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários. Por motivos naturais, em tal forma de transmissão, jamais poderá o falecido ser sujeito passivo do imposto. Assim, à luz de tal interpretação, os herdeiros e os legatários seriam os contribuintes do imposto, estando à sujeição passiva limitada à quota-parte transmitida. Cumpre salientar que é imprescindível a aceitação da herança para que seja

Parágrafo único. Se o autor da herança não possua domicílio certo, é competente: I - o foro de situação dos bens imóveis; II - havendo bens imóveis em foros diferentes, qualquer destes; III - não havendo bens imóveis, o foro do local de qualquer dos bens do espólio". (BRASIL, 2015, *online*).

⁹⁷ Art 1.785 CC. A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido (BRASIL, 2002, *online*).

⁹⁸ FERNANDES, op. cit, p. 89.

⁹⁹ Art 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. (BRASIL, 1966, *online*).

¹⁰⁰ Ibid. p. 90.

possível a aquisição. Ocorrendo a renúncia à herança, não há que se falar em incidência tributária. Ocorre, no entanto, que quando o herdeiro pretender beneficiar outrem, renunciando a favor de outro herdeiro, por exemplo, não haverá que se falar em renúncia, mas sim aceitação com posterior transmissão¹⁰¹.

No caso de transmissão de bens imóveis a título gratuito *inter vivos*, tanto o doador como o donatário podem ser sujeitos passivos do imposto, podendo o ente competente pelo recolhimento do tributo eleger qualquer um dos dois.

Cumpra salientar que não existe lei complementar que regule a sujeição passiva no caso de transmissão de bens móveis, competindo aos Estados e o Distrito Federal legislar sobre a matéria.

2.1.5 Do aspecto quantitativo do ITCMD

A quantificação do ITCMD é feita a partir da base de cálculo e da alíquota. A finalidade da base de cálculo é quantificar o dever tributário, adaptar o dever à capacidade contributiva do contribuinte e definir a espécie tributária¹⁰².

O artigo 38 do CTN estipula que a base de cálculo do imposto corresponde ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Importante mencionar nessa seara, que cada Estado apura o valor venal de seus imóveis de forma diversa. Muitos, inclusive, utilizam-se do valor venal apurado pelo Município para fins de cobrança de IPTU, na hipótese de transmissão de imóvel urbano, e o apurado pela União, para fins de cobrança de ITR, na hipótese de transmissão de imóvel rural¹⁰³. Mais uma vez, em relação aos bens móveis, resta-se configurada a competência legislativa dos Estados-membros e do Distrito Federal para versar sobre a matéria.

Com base na Súmula 590 do STF, no caso de promessa de compra e venda de bem imóvel o valor a ser considerado é o saldo credor do contrato quando do falecimento do promitente vendedor.

Deve ser ressaltado que, apesar da ocorrência do fato gerador, não há imediata quantificação do débito tributário devido à Fazenda Estadual. Muitos bens que integram o espólio serão utilizados para pagamento de credores do falecido, por exemplo. A partir da

¹⁰¹ Ibid. p. 92.

¹⁰² SOARES, op. cit, p. 49-50.

¹⁰³ FERNANDES, op. cit, p. 66.

abertura da sucessão é constituída uma relação na qual há um possível direito do sujeito ativo em relação ao tributo em face de um potencial sujeito passivo, não havendo a constituição de crédito tributário líquido e certo¹⁰⁴. A Súmula 114 do STF denota tal situação. De acordo com tal enunciado: “O imposto de transmissão causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo”. Cumpre salientar que o inventário é o procedimento previsto no Código de Processo Civil através do qual se torna possível a avaliação dos bens deixado pelo *de cujus* e posterior distribuição destes aos herdeiros. O inventário poderá ser judicial (pelo rito tradicional, de arrolamento comum ou sumário) ou extrajudicial. Nos termos do artigo 610 do CPC, havendo testamento ou interessado de incapaz, o inventário será judicial. Na modalidade extrajudicial, o inventário é feito em cartório. À luz do disposto no CPC, se todos forem capazes e não houver divergência entre os herdeiros, o inventário e a partilha poderão ser feitos por escritura pública, a qual constituirá documento hábil para qualquer ato de registro. Nesse caso, não haverá a interveniência do Poder Judiciário. Apesar de se tratar de procedimento administrativo, a Lei exige a presença do advogado para que o inventário extrajudicial se proceda. Importante destacar que em relação ao pagamento do ITCMD, na maior parte dos estados o procedimento a ser observado consiste no preenchimento de uma Declaração virtual por parte do contribuinte, mediante o acesso ao sistema ITCMD no sítio da Secretaria de Fazenda do Estado competente que calculará o valor do tributo a ser pago.

De acordo com entendimento do STJ, enquanto não homologado o cálculo do inventário, não há como efetuar a constituição definitiva do tributo, vez que incertos os valores inventariados sobre o qual incidirá o percentual da exação¹⁰⁵.

Conforme entendimento de Aliomar Baleeiro, o CTN foi silente em relação ao valor a ser considerado como base na avaliação dos bens no inventário. No direito anterior houve divergência em relação a isto, vez que alguns julgados locais optaram pelo valor no dia da

¹⁰⁴ FERNANDES, op. cit, p. 95.

¹⁰⁵ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INVENTÁRIO. ITCMD. TERMO A QUO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DO TRIBUTO. HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. 1. Nos termos do art. 173 do CTN, somente no primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido realizado é que começa a transcorrer o prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário. 2. No caso, tratando-se de inventário, compete ao juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, proceder ao cálculo do imposto de transmissão causa mortis, conforme dispõem os arts. 1.012 e 1.013 do CPC. 3. Consequentemente, enquanto não homologado o cálculo do inventário, não há como efetuar a constituição definitiva do tributo, porque incertos os valores inventariados sobre o qual incidirá o percentual da exação, haja vista as possíveis modificações que os cálculos sofrerão ante questões a serem dirimidas pelo magistrado, nos termos dos arts. 1.003 a 1.011 do CPC. 4. No caso em apreço, homologado o cálculo em 27.6.2008, o prazo decadencial só ocorrerá após 31.12.2013. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1257451/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2011, DJe 13/09/2011). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1257451&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 11/11/2016.

abertura da sucessão, enquanto outros se entenderam pelo valor à data da avaliação¹⁰⁶. De acordo com a inteligência da Súmula 113 do STF tal divergência tornou-se pacificada. O enunciado assim dispõe: “O Imposto de Transmissão causa mortis é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação”.

Pode ser afirmado que em relação à transmissão *causa mortis*, a base de cálculo do tributo será o valor do quinhão hereditário a ser apurado ao final do inventário judicial ou extrajudicial¹⁰⁷. Apenas com o processo de inventário dos bens haverá a liquidação da herança e individualização da cota-parte dos herdeiros.

No que tange à alíquota aplicável ao imposto em análise, à luz do disposto na Carta Magna¹⁰⁸ e no CTN¹⁰⁹, compete ao Senado Federal estabelecer a alíquota máxima do ITCMD. Com base nisso, em 05.05.1992, o Senado Federal editou a Resolução nº 9, de 5 de maio de 1992. Conforme definido em tal Resolução, *in verbis*:

O SENADO FEDERAL resolve:

Art. 1º A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º 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.

Assim, é necessário que a lei disponha sobre o percentual da alíquota, sempre limitado a 8% (oito por cento). O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou no sentido de que não pode a lei estadual atrelar genericamente a sua alíquota à máxima estabelecida pelo Senado Federal. No Recurso Extraordinário (“RE”) nº 213.266,¹¹⁰ julgado pela 1ª Turma, o relator Ministro Marco Aurélio exarou entendimento no seguinte sentido:

¹⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 161.

¹⁰⁷ FERNANDES, op. cit, p. 97.

¹⁰⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)IV - **terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal**”. (BRASIL, 1988, *online*, grifo do autor).

¹⁰⁹ Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados **em resolução do Senado Federal**, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.” (BRASIL, 1966, *online*, grifo do autor).

¹¹⁰ No referido julgado foi decidido: “TRIBUTA - FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA X TETO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS - LEI Nº 10.260/89, DO ESTADO DE PERNAMBUCO. Não se coaduna com o sistema constitucional norma reveladora de automaticidade quanto à alíquota do imposto de transmissão causa mortis, a evidenciar a correspondência com o limite máximo fixado em resolução do Senado Federal. (RE 213266, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/10/1999, DJ 17-12-1999 PP-

Descabe confundir o teto a ser definido pelo Senado Federal, consoante dispõe o inciso IV do parágrafo primeiro do artigo 155, como a própria estipulação da alíquota. No caso, conflita com a exigência de lei local, fixando-a, norma embora emanada da Assembleia, no sentido de o tributo corresponder à alíquota máxima a ser observada, ou seja, a decorrente de resolução do Senado Federal. A automaticidade empreendida contraria o sistema constitucional, misturando-se institutos diversos, competências normativas próprias, como são a referente à fixação da alíquota, sempre a cargo do Poder Legislativo local, e o estabelecimento do teto a ser obedecido em tal procedimento.

O artigo 2º da referida Resolução pretendeu instituir a legitimidade da progressividade das alíquotas sem, no entanto, mencionar a doação. A referida determinação não estaria em consonância com a disposição constitucional, uma vez que a CF/88 não outorgou poderes ao Senado para determinar a progressividade das alíquotas, estando esse artigo eivado de inconstitucionalidade¹¹¹. Em que pese a inconstitucionalidade dessa estipulação, o estabelecimento de alíquotas progressivas é pertinente para fazer jus ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade, conforme já abordado no tópico 1.2 supra.

2.2 DO NOVO CONTEXTO SOCIAL

O contexto presenciado a partir do ano de 2015 e ao longo do ano de 2016, com a configuração não apenas de acentuada instabilidade econômica, mas, principalmente política, evidenciou a necessidade de mudanças na área fiscal por parte do Governo. A falta de planejamento econômico estratégico em longo prazo resultou em um cenário drástico do ponto de vista econômico, com o aumento da taxa de inflação e de desemprego de forma desenfreada, bem como a diminuição da produção do país. Assim, a partir do ano de 2015 medidas visando o aumento da arrecadação tributária passaram a ser divulgadas. Passará a ser destacado, a seguir, algumas propostas e mudanças legislativas efetivas que refletem esse novo contexto.

Em 10 de setembro de 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) enviou ao Senado Federal, por meio do Ofício do Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação (Consefaz) nº 11/15, proposta de Resolução, com

00030 EMENT VOL-01976-04 PP-00732). Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28213266%2E+OU+213266%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h2yw8zt>>. Acesso em: 11/11/2016.

¹¹¹ FERNANDES, op. cit, p. 98.

fundamento no artigo 155, parágrafo primeiro, inciso IV da Constituição Federal, alterando a Resolução nº 9 que estabelece a alíquota máxima de 8% (oito por cento) do ITCMD, passando a fixar a alíquota máxima de 20% (vinte por cento). Nos termos do referido Ofício trata-se de medida que visa ampliar a prerrogativa dos Estados e do Distrito Federal em aumentar a alíquota do tributo, em face do atual contexto de dificuldades econômicas dos governos, possibilitando uma tributação mais justa, sobretaxando os contribuintes mais abastados que estão sujeitos aos impostos diretos. *A contrario sensu*, tal medida possibilita que não se aumentem os tributos que afetam a população em geral, independentemente se pobres ou ricos, como os indiretos¹¹².

Ademais, foi possível perceber que no âmbito de alguns estados houve a majoração das alíquotas aplicáveis sobre a transmissão de heranças e doações como a tentativa de aumentar a arrecadação, conforme pode ser aferido a seguir:

- A Lei nº 15.601, de 30 de setembro de 2015, que alterou a Lei nº 13.974 de 16 de dezembro de 2009, no âmbito do estado de Pernambuco, passou a estabelecer a aplicação das seguintes alíquotas a serem adotadas a partir de 1º de janeiro de 2016: (i) 2% (dois por cento) para o valor do quinhão ou da doação de até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); (ii) 4% (quatro por cento) para o valor do quinhão ou da doação acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e de até R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); (iii) 6% (seis por cento) para o valor do quinhão ou da doação acima de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) e de até R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais); (iv) 8% (oito por cento) para o valor do quinhão ou da doação acima de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais). Antes, o Estado previa a aplicação de alíquotas fixas de 5% (cinco por cento) na transmissão *causa mortis* e de 2% (dois por cento) nos demais casos.

- A Lei nº 14.741, de 24 de setembro de 2015 que alterou a Lei nº 8.821 de 27 de janeiro de 1989, no âmbito do estado do Rio Grande do Sul passou a prever em relação ao imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis* as seguintes alíquotas: (i) 0% (zero por cento) para o valor do quinhão de até 2.000 (dois mil) UPF-RS¹¹³; (ii) 3% (três por cento) para o valor do quinhão acima de 2.000 (dois mil) e de até 10.000 (dez mil) UPF-RS; (iii) 4% (quatro por cento) para o valor do quinhão acima de 10.000 (dez mil) e de até 30.000 (trinta

¹¹² Ofício Conseqfz nº 11/2015. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-restrito-1/confaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-conseqfz-ndeg-11-15>>. Acesso em: 14/11/2016.

¹¹³ UPF-RS corresponde a Unidade de Padrão Fiscal adotada pelo estado do Rio Grande do Sul. De acordo com a Instrução Normativa da Receita do estado do Rio Grande do Sul atualmente o valor da referida unidade é de R\$ 17,1441.

mil) UPF-RS; (iv) 5% (cinco por cento) para o valor do quinhão acima de 30.000 (trinta mil) e de até 50.000 (cinquenta mil) UPF-RS; e (v) 6% (seis por cento) para o valor do quinhão acima de 50.000 (cinquenta mil) UPF-RS. Por outro lado, em relação ao imposto incidente sobre doação passaram a ser previstas as seguintes alíquotas: (i) 3% (três por cento) para o valor da transmissão acima de 0 (zero) e de até 10.000 (dez mil) UPF-RS; e (ii) 4% (quatro por cento) para o valor de transmissão acima de 10.000 (dez mil) UPF-RS. Anteriormente vigorava um sistema de alíquotas fixas: 3% (três por cento) na doação e 4% (quatro por cento) na transmissão *causa mortis*.

- A Lei nº 19.021, de 30 de setembro de 2015 que alterou a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que institui o Código Tributário do Estado de Goiás, passou a prever a aplicação das seguintes alíquotas progressivas tanto na transmissão *causa mortis* como na doação de quaisquer bens ou direitos, para fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2016: (i) 2% (dois por cento), quando o valor da base de cálculo for até R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais); (ii) 4% (quatro por cento), sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); 6% (seis por cento), sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) até R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais); e 8% (oito por cento), sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais). Anteriormente, para os fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2001 e 31 de dezembro de 2015 aplicavam-se as seguintes alíquotas: (i) 2% (dois por cento) para base de cálculo inferior ou igual a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais); (ii) 3% (três por cento) para base de cálculo superior a R\$ 25.000,00 00 (vinte e cinco mil reais) e inferior a R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais); (iii) 4% (quatro por cento) para base de cálculo igual ou superior a R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais).

- A Lei nº 8.044, de 1º de outubro de 2015 que alterou a Lei nº 7.724, de 08 de novembro de 2013, no âmbito do Estado de Sergipe passou a prever a aplicação das seguintes alíquotas a serem aplicadas a partir de 1º de janeiro de 2016 nas transmissões *causa mortis*: (i) 2% (dois por cento) para bens ou direitos com valor acima de 1.000 (um mil) e de até 3.500 (três mil e quinhentos) UFP/SE¹¹⁴; (ii) 4% (quatro por cento) para os bens ou direitos acima de 3.500 (três mil e quinhentos) e de até 7.000 (sete mil) UFP/SE; (iii) 6% (seis por

¹¹⁴ UFP-SE corresponde ao valor da unidade fiscal padrão do Estado de Sergipe. O valor da referida unidade é fixado mensalmente por meio da edição de Portarias editadas pela Secretaria da Fazenda (Sefaz). De acordo com a Portaria Sefaz nº 365 de 21 de setembro de 2016 fixa que o valor da referida unidade é de 38,27 (trinta e oito reais e vinte e sete centavos) para o mês de outubro de 2016.

cento) para os bens ou direitos acima de 7.000 (sete mil) e de até 14.000 (quatorze mil) UFP/SE; e (iv) 8% (oito por cento) para os bens ou direitos acima de 14.000 (quatorze mil) UFP/SE. Por outro lado, a alíquota aplicável sobre as transmissões a título de doação não foi alterada, permanecendo a aplicação da alíquota fixa de 4%. Essa também, era a alíquota aplicável nas transmissões *causa mortis* antes das alterações da Lei nº 8.044/2015.

- A Lei nº 3.019 de 30 de setembro de 2015 que alterou a Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001 que institui o Código Tributário do Estado de Tocantins passou a prever a aplicação das seguintes alíquotas progressivas tanto na transmissão *causa mortis* como na doação de quaisquer bens ou direitos, para fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2016: (i) 2% (dois por cento), quando a base de cálculo for superior a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) e de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais); (ii) 4% (quatro por cento), quando a base de cálculo for superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e de até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais); (iii) 6% (seis por cento), quando a base de cálculo for superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e de até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais); (iv) 8% (oito por cento), quando a base de cálculo for superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais). No estado de Tocantins foi possível perceber tanto uma remodelação da fixação das bases de cálculo como das alíquotas em relação à legislação anterior. Na Lei anterior era fixada a aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) quando a base de cálculo fosse igual ou inferior a R\$ 20.000 (vinte mil reais); 3% (três por cento), quando a base de cálculo fosse superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais); e 4% (quatro por cento), quando a base de cálculo fosse superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Destarte, não eram previstas a aplicação das alíquotas de 6% (seis por cento) e de 8% (oito por cento), o que denota a tendência de majoração do referido tributo.

É possível observar a tendência de majoração em todas as regiões do Brasil. Importante destacar que no âmbito dos estados que integram a região Sudeste, apenas no Rio de Janeiro houve uma recente majoração desse tributo. Coincidentemente, o referido estado é o que enfrenta a maior crise financeira dentre aqueles que compõem a região. No estado do Espírito Santo, de acordo com a Lei nº 10.011 de 20 de maio de 2013 a alíquota do referido tributo é fixa de 4% (quatro por cento) tanto para transmissão *causa mortis* como para doação¹¹⁵. No estado de São Paulo a alíquota também é fixada em 4% (quatro por cento) de acordo com a Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000, alterada pela Lei nº 10.992, de 21 de

¹¹⁵ Art. 12 da Lei nº 10.011, de 20 de maio de 2013: A alíquota do imposto é de quatro por cento.

dezembro de 2001. Já no estado de Minas Gerais, de acordo com o disposto na Lei nº 14.941 de 29 de dezembro de 2003, para os fatos geradores ocorridos a partir de 28 de março de 2008 é prevista alíquota única de 5% (cinco por cento).

No âmbito do estado do Rio de Janeiro foi editada a Lei nº 7.174 de 28 de dezembro de 2015, a ser detalhada posteriormente, que passou a estabelecer alíquotas de 4,5% (quatro e meio por cento), para valores até 400.000 (quatrocentos mil) UFIR-RJ¹¹⁶ e 5% (cinco por cento) para valores acima de 400.000 (quatrocentos mil) UFIR-RJ. De acordo com o disposto na Resolução SEFAZ 952/2015, a UFIR-RJ corresponde a R\$ 3,0023 no ano de 2016.

Tal cenário demonstra a modificação de postura dos Estados em relação a tal tributo. Percebe-se que muitos Estados que adotavam uma alíquota fixa passaram a adotar alíquotas progressivas, com maior ou menor ênfase.

Por fim, cumpre destacar a Proposta de Emenda Constitucional nº 96/2015¹¹⁷ (“PEC”) que outorga competência à União para instituir o Imposto sobre Grandes Heranças e Doações (“IGHD”) incidente sobre a transmissão *causa mortis* e doação sobre bens considerados de elevado valor, sem prejuízo da competência dos estados federados para tributar o acréscimo decorrente da transmissão *causa mortis* e doação, ou seja o ITCMD. Trata-se de proposta elaborada pelo senador Fernando Bezerra Coelho. De acordo com o senador, a justificativa de tal postulado consiste em diversos motivos. Segundo ele, no Brasil as grandes fortunas transmitidas sofrem incidência de alíquotas bastante inferiores às praticadas no restante do mundo. À luz da legislação em vigor, a alíquota máxima do ITCMD é de 8% (oito por cento) e ainda assim, apenas alguns estados praticam hoje a alíquota máxima e de forma progressiva.

O adicional proveniente dessa nova figura tributária teria destinação específica ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), com a finalidade de subsidiar a Política Nacional de Desenvolvimento Regional. Ademais, a alíquota máxima do IGHG se coadunaria com a atual adotada pelo imposto de renda incidente sobre a pessoa física, ou seja, 27,5% (vinte e sete e meio por cento).

¹¹⁶ A UFIR-RJ corresponde a unidade fiscal de referência do estado do Rio de Janeiro, corresponde a uma medida de valor e parâmetro de atualização de tributos e de valores expressões em UFIR, na legislação estadual, bem como os relativos a multas e penalidades, nos termos do Decreto nº 27.518, de 28 de novembro de 2000.

¹¹⁷ SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015**. Disponível em: < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>>. Acesso em: 10/08/2016.

A PEC se limita a dispor sobre os limites gerais dessa nova forma de tributo, cabendo à lei delinear o fato gerador da nova exação e demais características relevantes, tais como os aspectos temporal, espacial e pessoal. À luz do disposto na referida proposta, *verbis*:

Art. 153-A. A União poderá instituir adicional ao imposto previsto no inciso I do art. 155, a ser denominado Imposto sobre Grandes Heranças e Doações, de forma a tributar a transmissão causa mortis e doação, de bens e direitos de valor elevado.

§ 1º O produto da arrecadação do adicional de que trata o caput será destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, para o financiamento da política de desenvolvimento regional.

§ 2º O adicional de que trata o caput terá alíquotas progressivas em função da base de cálculo, e sua alíquota máxima não poderá ser superior à mais elevada do imposto de renda da pessoa física.

§ 3º Não se aplica ao adicional de que trata o caput o disposto no inciso IV do § 1º do art. 155, e no inciso IV do art. 167.

Pela breve leitura da referida proposta, é importante destacar: (i) a PEC não dispõe de forma clara de que forma coexistirá a tributação por parte da União em relação ao IGHD e a tributação dos estados em relação ao ITCMD, havendo grande possibilidade de bitributação; (ii) a possível violação da PEC à cláusula pétrea do pacto federativo¹¹⁸, vez que usurpa a competência dos Estados de aumentar o ITCMD, caso assim desejarem; (iii) a IGHD apresenta caráter confiscatório, o que violaria o princípio da violação ao confisco, assegurando constitucionalmente; (iv) a PEC dispõe sobre a progressividade do tributo sem, no entanto, estipular as alíquotas progressivas a serem aplicadas e nem especificar a partir de qual valor de transmissão haverá a incidência do imposto, o que denota extrema insegurança jurídica. Apesar das definições quanto ao fato gerador, base de cálculo, alíquotas e demais aspectos atinentes à incidência do tributo integrarem matéria infraconstitucional, é de suma importância que sejam definidas balizas em relação às hipóteses de incidência de tal tributo, já que à luz dos ensinamentos constitucionais, não poderá ser instituído imposto que tenha fato gerador idêntico aos dos demais impostos já previstos; (v) a PEC apresenta vício formal, vez que com base no disposto no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea e, da Constituição Federal, à luz da jurisprudência do STF, a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional seria de competência privativa do

¹¹⁸Artigo 60 § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir :I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais. (BRASIL, 1988, *online*, grifo do autor).

Presidente da República, havendo vício de iniciativa¹¹⁹; e (vi) uma série de países não tributam a herança, podendo ser citados: Macau, Rússia, República Tcheca, Eslováquia e países ricos como a Áustria, Hong Kong e Singapura, Suécia e Noruega, que deixaram de aderir tal imposto em 2005 e 2014, respectivamente.¹²⁰ Assim, a extrema tributação sobre o patrimônio e, especificamente a herança nem sempre é vista de forma positiva, conforme já exposto.

Cumprе salientar que, caso seja aprovada, a PEC sinalizaria uma tendência de mudança no modelo de tributação adotado pelo Brasil. Desse modo, pode-se argumentar que, caso adotada a referida proposta, haveria um desestímulo à poupança, o que poderia diminuir os investimentos em nosso país. Ademais, trata-se de proposta inconstitucional tanto sob o aspecto formal, em decorrência do vício de iniciativa, como sob a perspectiva material, principalmente diante da violação ao pacto federativo.

A adoção de um modelo progressivo de tributação em relação ao ITCMD mostra-se positivo, no entanto, tal modelo deve ser analisado à luz do contexto brasileiro. Ademais, existem outros fatores que impactam na efetiva alocação dos recursos por parte do Poder Público para as finalidades coletivas, como distribuição dos gastos públicos e até mesmo a corrupção. Por tal razão, nem sempre é possível observar que a arrecadação tributária é reinvestida na implementação de melhorias coletivas. É possível criticar a adoção de um modelo como tal no país, em um contexto em que os investimentos no Brasil declinam cada vez mais, que o patrimônio investido compõe uma das maiores seguranças econômicas das famílias brasileiras e que o governo não está sendo capaz de suprir as necessidades coletivas.

¹¹⁹ O senador Roberto Rocha, relator da matéria no Senado, apresentou Relatório destacando a referida inconstitucionalidade, razão pela qual propôs emenda à proposta inicial. Isso porque, a reserva de iniciativa do Presidente da República prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea e, da Constituição Federal abrange a criação de fundos com base na jurisprudência do STF. Trata-se da decisão do Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Dias Toffoli no Agravo de Instrumento nº 721.549, de 2008, que manteve a inconstitucionalidade total da Lei nº 4.275, de 2006, do Município do Rio de Janeiro, a qual, entre outros assuntos, buscava criar o Fundo Municipal do Idoso. Na ocasião, o magistrado argumentou que o STF possui jurisprudência apontando a inconstitucionalidade formal de lei de iniciativa parlamentar que atribua ou estabeleça competências a órgãos públicos de alçada do Poder Executivo. Disponível em: < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/122230>>. Acesso em: 10/09/2016.

¹²⁰ Parecer do Senador Ronaldo Caiado. Disponível em: < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/122230>>. Acesso em: 10/09/2016.

3. OS PRINCIPAIS ASPECTOS DA NOVA LEI ESTADUAL DE ITCMD DO RIO DE JANEIRO

Em 29 de dezembro de 2015 foi publicada a Lei Estadual nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015 do estado do Rio de Janeiro, passando a estipular novas diretrizes acerca do ITCMD. A nova Lei revogou a Lei anterior de nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, passando a estabelecer uma nova sistemática de tributação, incluindo-se a previsão de progressividade do imposto estadual. Cumpre salientar que o presente tópico não visa esgotar a matéria, mas sim trazer à baila as principais inovações trazidas pela nova Lei:

3.1 DA MODIFICAÇÃO QUANTO AO ASPECTO QUANTITATIVO DO ITCMD

Os artigos 14 a 25 da nova Lei Estadual passam a dispor sobre a base de cálculo do imposto em análise. No que tange a tal tópico, destaca-se:

- (i) de acordo com o artigo 14 da Lei em análise, a base de cálculo do imposto passa a ser o valor de mercado do bem ou do direito transmitido a ser determinado por meio de avaliação judicial ou administrativa, que poderá considerar, dentre outros fatores, o valor declarado pelo contribuinte, valores praticados ou oferecidos em operações onerosas relativas aos bens e direitos transmitidos ou a similares, ou fixados para incidência de outros tributos, bem como indicadores de mercado e normas técnicas ou contábeis aplicáveis. A lei anterior determinava que a base de cálculo do imposto seria o valor real dos bens ou direitos, ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados, entendendo-se por valor real o valor corrente de mercado do bem ou direito. Assim, é possível observar que a nova Lei se preocupou em especificar a forma de apuração do valor de mercado do bem ou direito transmitido.
- (ii) de acordo com o § 2º, do artigo 14 da referida Lei, passa a ser prevista a possibilidade de exclusão da base de cálculo do tributo em relação às dívidas do falecido e as que onerem o bem doado, desde que tenham sua origem, autenticidade e pré-existência comprovadas, assim como as despesas do funeral. Trata-se de regra extremamente positiva que se encontra em

consonância com a idéia defendida por Thomas Piketty. Conforme demonstrado ao longo do presente trabalho, o economista defende a instituição de um imposto progressivo sobre o patrimônio. Segundo ele, na maior parte dos países desenvolvidos, o principal imposto sobre o patrimônio é um imposto proporcional a ser denominado de *Property Tax* ou *Taxe Foncière* na França. Ocorre, no entanto, que tal imposto não considera os ativos financeiros e nem as dívidas. Ou seja, se alguém possui um imóvel que vale trezentos mil dólares, mas que tem uma dívida de duzentos e noventa mil dólares, na verdade, essa pessoa possui um patrimônio líquido de apenas dez mil dólares¹²¹. Na lei anterior, por não haver a previsão expressa de tal possibilidade, seria possível a tributação sobre a transmissão não onerosa por ato *inter vivos* em relação à integralidade do valor de um imóvel, ainda que este estivesse fulminado por uma dívida, não sendo considerado tal valor para fins de abatimento. Tal postulado concretiza na prática a aplicação da progressividade do tributo, de forma a não onerar o contribuinte que não tenha capacidade contributiva;

- (iii) com base no artigo 20 da referida Lei, passa a ser determinado que na transmissão de veículos automotores será adotada a base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- (iv) o artigo 22 da nova Lei passa a determinar que na transmissão de ações não negociadas em bolsas, quotas ou outros títulos de participação em sociedade simples ou empresária, a base de cálculo será apurada de acordo com o valor de mercado da sociedade, com base no montante do patrimônio líquido registrado no balanço patrimonial anual do exercício imediatamente anterior ao do fato gerador. Anteriormente, era determinado que no caso de ações não negociadas em bolsas, quotas ou outros títulos de participação em sociedades comerciais ou civis de objetivos econômicos, considerava-se valor real, o seu valor patrimonial à data do fato gerador; e
- (v) à luz do disposto no artigo 24 da nova Lei, na transmissão de bens imóveis ou de direitos a ele relativos, a base de cálculo a ser observada será o valor integral do bem nos casos de: transmissão do domínio pleno; doação com reserva de usufruto ou outro direito real; transmissão da nua-propriedade,

¹²¹ PIKETTY, Thomas. A desigualdade e o sistema capitalista. Entrevista concedida a Jorge Pontual no programa Milênio exibido na Globonews. Estados Unidos, 09/06/2014.

sendo o transmitente o último titular do domínio pleno; instituição de fideicomisso; transmissão do domínio útil relativo à enfiteuse; transmissão da propriedade resolúvel; e transmissão da posse. Por outro lado, será de 50% (cinquenta por cento) do valor bem: na transmissão da nua-propriedade, não sendo o transmitente o último titular do domínio pleno; na instituição de usufruto, uso e habitação; e na instituição e transmissão do direito de superfície. Ademais, a base de cálculo será proporcional, quando da promessa de compra e venda, devidamente registrada em relação à: (i) parcela ainda não quitada do valor do bem, sendo transmitente o promitente vendedor; e (ii) parcela já quitada do valor do bem, sendo transmitente o promitente comprador. No caso da transmissão de direitos relativos a bens adquiridos por meio de alienação fiduciária, a base de cálculo será proporcional à parcela já quitada do valor do bem.

Nesse contexto, considerando a previsão de que a base de cálculo a ser observada será o valor integral do bem nos casos de doação com reserva de usufruto em conjunto com o disposto no artigo 7º da Lei, que estabelece que o imposto não incidirá na extinção de usufruto, não mais será possível o recolhimento de apenas metade do tributo quando das doações com reserva usufruto e o pagamento do restante apenas quando da sua extinção. A Lei anterior estabelecia que a base de cálculo seria de 50% (cinquenta por cento) do valor do bem na instituição e na extinção do usufruto. Ocorre, no entanto, que ao mesmo tempo, a nova Lei estabelece que a base de cálculo será de 50% (cinquenta por cento) do valor do bem na instituição do usufruto, havendo uma distinção da base de cálculo em relação à instituição e doação com reserva de usufruto, o que pode gerar certa confusão, já que a Lei anterior também previa tal disposição no que tange à instituição do usufruto. Trata-se de inovação que provavelmente gerará muitos debates doutrinários.

Além disso, tal previsão também traz à baila a discussão acerca das doações com reserva de usufruto efetuadas antes da vigência da nova Lei. O disposto no artigo 42 da nova Lei parece resolver tal questão sob o ponto de vista normativo, ao dispor que por ocasião da extinção de direito real reservado pelo transmitente quando da transmissão da titularidade do bem, realizada anteriormente à produção de efeitos deste artigo, deverá ser paga a segunda parcela do imposto, em complemento à primeira parcela de 50% (cinquenta por cento), recolhida no momento da ocorrência do fato gerador. Destarte, permanecerá o recolhimento

no momento da extinção, só que observadas as novas alíquotas do tributo. No entanto, segundo a orientação firmada no âmbito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro quando da vigência da Lei nº 1.427/89, a extinção do usufruto não configura hipótese de incidência do ITCMD¹²². Este é inclusive o teor do Enunciado nº 7 do Conselho da Magistratura concernente ao Registro Público (Enunciado nº. SN1, de 21.11.2013), segundo o qual: “A extinção do usufruto por renúncia ou morte do usufrutuário não é fato gerador da cobrança do ITD, sob pena de incorrer em bitributação, vez que a doação do imóvel constitui fato gerador do imposto de transmissão inter vivos”.

Quanto às novas alíquotas aplicáveis, também houve relevante mudança. À luz do disposto na Lei anterior a alíquota do ITCMD era fixa de 4% (quatro por cento) tanto em relação à transmissão *causa mortis* como na doação¹²³. Diferentemente, a nova Lei passou a estabelecer uma sistemática progressiva de tributação. Sobre o valor da base de cálculo passam a ser aplicadas as seguintes alíquotas: (i) 4,5% (quatro e meio por cento), para valores acima de 400.000 UFIR-RJ; e (ii) 5% (cinco por cento) para valores acima de 400.000 UFIR-RJ. De acordo com o disposto na Resolução SEFAZ 952/2015, a UFIR-RJ corresponde a R\$ 3,0023 no ano de 2016. Ou seja, a Lei passa a prever a mudança de alíquota de acordo com o valor do bem ou direito a ser transmitido.

Conforme o exposto, a previsão de uma alíquota progressiva em conjunto com a possibilidade de exclusão das dívidas que onerem o bem doado em relação à base de cálculo do ITCMD, representam grande avanço no sistema tributário brasileiro, pois traz a possibilidade de ser visado o princípio da capacidade contributiva de forma efetiva, de forma a não tributar o contribuinte que não manifeste riqueza.

3.2. DA INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE PGDL E VGDL

¹²² Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. TJRJ. **Mandado de Segurança 0067275-39.2015.8.19.0000** – 1ª Ementa – Des. (a) MARIO GUIMARÃES NETO - Julgamento: 03/05/2016 - DÉCIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL: Mandado de segurança. Direito Tributário. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD. Extinção de usufruto. Legitimidade passiva do Secretário de Estado de Fazenda. Autoridade coatora é aquela que pratica ou ordena a prática do ato impugnado, sendo válida a indicação de autoridade que, embora não tenha praticado o ato coator, seja competente para corrigir eventual abuso. Extinção do usufruto que não importa em transmissão de bem ou direito, não constituindo, por tal razão, fato gerador do ITCMD. Incidência do Enunciado nº 07 do Conselho da Magistratura: “A extinção do usufruto por renúncia ou morte do usufrutuário não é fato gerador da cobrança do ITD, sob pena de incorrer em bitributação, vez que a doação do imóvel constitui fato gerador do imposto de transmissão inter vivos.” Concessão da ordem. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004677EE2AA4B5C2162F5722D5F7B4CAA26C505061C3229>>. Acesso em: 10/11/2016.

¹²³ De acordo com o artigo 17 da Lei Estadual nº 1427, de 13 de fevereiro de 1989: O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo.

Para fins de melhor compreensão da nova regra prevista pelo Estado do Rio de Janeiro, imprescindível trazer à baila a discussão que envolve tal tema. Inicialmente, é de suma importância estabelecer a diferença entre PGBL e VGBL. O sítio da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) define tais conceitos, *verbis*:

VGBL (Vida Gerador de Benefícios Livres) e PGBL (Plano Gerador de Benefícios Livres) são planos por sobrevivência (de seguro de pessoas e de previdência complementar aberta, respectivamente) que, após um período de acumulação de recursos (período de diferimento), proporcionam aos investidores (segurados e participantes) uma renda mensal - que poderá ser vitalícia ou por período determinado - ou um pagamento único. O primeiro (VGBL) é classificado como seguro de pessoa, enquanto o segundo (PGBL) é um plano de previdência complementar.

A principal diferença entre os dois reside no tratamento tributário dispensado a um e outro. Em ambos os casos, o imposto de renda incide apenas no momento do resgate ou recebimento da renda. Entretanto, enquanto no VGBL o imposto de renda incide apenas sobre os rendimentos, no PGBL o imposto incide sobre o valor total a ser resgatado ou recebido sob a forma de renda.

No caso do PGBL, os participantes que utilizam o modelo completo de declaração de ajuste anual do I.R.P.F podem deduzir as contribuições do respectivo exercício, no limite máximo de 12% de sua renda bruta anual. Os prêmios/contribuições pagos a planos VGBL não podem ser deduzidos na declaração de ajuste anual do I.R.P.F e, portanto, este tipo de plano seria mais adequado aos consumidores que utilizam o modelo simplificado de declaração de ajuste anual do I.R.P.F ou aos que já ultrapassaram o limite de 12% da renda bruta anual para efeito de dedução dos prêmios e ainda desejam contratar um plano de acumulação para complementação de renda¹²⁴.

A SUSEP ao especificar a forma de investimento a se observada nesses dois planos, determina que tanto os planos sob a sigla PGBL como VGBL, terão como critério de remuneração a rentabilidade da carteira de investimentos do FIE¹²⁵.

Assim, tanto no caso do VGBL como do PGBL, o dinheiro investido pelo participante é aplicado em Fundo de Investimento Especialmente Constituído (FIE), a ser atualizado com base no valor das cotas, sendo, por isso, tido por muitos como uma espécie de contrato de investimento¹²⁶.

¹²⁴ Superintendência de Seguros Privados. **Perguntas mais frequentes sobre planos por sobrevivência – PGBL e VGBL**. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/setores-susep/seger/coate/perguntas-mais-frequentes-sobre-planos-por-sobrevivencia-pgbl-e-vgbl>>. Acesso em: 02/11/2016.

¹²⁵ Superintendência de Seguros Privados. **Seguro de pessoas**. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/menu/informacoes-ao-publico/planos-e-produtos/seguros/seguro-de-pessoas>>. Acesso em: 01/11/2016.

¹²⁶ Nesse sentido a Procuradora do Estado do Paraná, Fabiana Yamaoka Frare de acordo com disposto no Parecer disponível em:

Por derradeiro, nos contratos de previdência privada, o pagamento se destina a fundo de investimento que não possui personalidade jurídica, sendo este administrado por sociedades de investimentos, como seguradoras¹²⁷. À luz do disposto no artigo 3º da Instrução 555, de 17 de dezembro de 2014 da CVM, o fundo de investimento é uma comunhão de recursos, constituído sob a forma de condomínio, destinado à aplicação em ativos financeiros. Trata-se de uma modalidade de investimento coletivo, criado por um administrador que normalmente é uma instituição financeira que formalmente o constitui e define seus objetivos, políticas de investimento, categoria de ativos em que poderá investir, taxas a serem cobradas pelos serviços prestados e demais regras de participação e organização¹²⁸. A soma de todos os recursos dos investidores constituirá o patrimônio do fundo que será dividido em cotas.

O patrimônio líquido de um fundo é igual à soma total de todos os ativos que compõem sua carteira, menos despesas e provisões. Os procedimentos aplicáveis para o resgate de recursos em fundo de investimento dependem deste ser aberto ou fechado¹²⁹. O resgate consiste na venda dos ativos financeiro da carteira do fundo no mercado secundário, o que disponibilizará recursos aos investidores¹³⁰.

Os fundos podem investir em diferentes ativos financeiros, tais como ações, debêntures e derivativos e podem ser adotadas diversas estratégias de investimento, por meio de política de investimento de maior risco que poderá, conseqüentemente gerar maior rentabilidade, como é o caso da renda variável, ou por um investimento de menor risco que gerará uma rentabilidade mais previsível, como é o caso da renda fixa.

<http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2011/Pareceres_Conсульта_acerca_da_incidencia.pdf>. Acesso em: 01/11/2016.

¹²⁷ FRARE, Fabiana Yamaoka. **Consulta acerca da incidência de ITCMD em valores investidos por meio de contratos de previdência privada – Natureza Jurídica de Investimento – Possibilidade de RESGATE – Valores aplicados e restituíveis ao investidor ou beneficiários (herdeiros) em caso de falecimento.** Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado, n. 2, p. 141-166, 2011 Disponível em: <http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2011/Pareceres_Conсульта_acerca_da_incidencia.pdf> Acesso em: 15/11/2016.

¹²⁸ CVM. **Fundos de Investimento.** Disponível em: <<http://www.portaldoinvestidor.gov.br/portaldoinvestidor/export/sites/portaldoinvestidor/publicacao/Cadernos/CVM-Caderno-3.pdf>> Acesso em: 15/11/2016.

¹²⁹ CVM. **Fundos de Investimento.** Disponível em: <<http://www.portaldoinvestidor.gov.br/portaldoinvestidor/export/sites/portaldoinvestidor/publicacao/Cadernos/CVM-Caderno-3.pdf>> Acesso em: 15/11/2016.

¹³⁰ FRARE, Fabiana Yamaoka. **Consulta acerca da incidência de ITCMD em valores investidos por meio de contratos de previdência privada – Natureza Jurídica de Investimento – Possibilidade de RESGATE – Valores aplicados e restituíveis ao investidor ou beneficiários (herdeiros) em caso de falecimento.** Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado, n. 2, p. 141-166, 2011 Disponível em: <http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2011/Pareceres_Conсульта_acerca_da_incidencia.pdf> Acesso em: 15/11/2016.

Desse modo, para aqueles que entendem que a natureza do PGBl e do VGBl é de contrato de investimento, haveria a cumulação de recursos com a possibilidade de resgate do valor investido, observada a devida tributação. Caso o participante do fundo venha a falecer, o investimento será devolvido ou resgatado pelo beneficiário, à semelhança do que ocorre em investimentos bancários, razão pela qual, restaria configurada a incidência do ITCMD. Para os aderentes de tal ideário, no caso do seguro de vida, embora a relação jurídica seja firmada pelo segurado, é efetuado em benefício dos beneficiários desde o início. Nesse sentido, traga-se à colação a conclusão do parecer exarado pela Procuradoria do Estado do Paraná:

Interessante salientar que, somente para os planos instituídos com capitalização financeira durante o período de diferimento será possível o resgate aos beneficiários indicados, pois, se tais planos fossem estruturados pelo regime de repartição simples, não caberia a concessão de resgate de saldamento ou devolução de quaisquer contribuições pagas, haja vista que cada contribuição é destinada a custear o risco de pagamento no período.

Nesse passo, como se trata de aporte financeiro visando ao acúmulo de rendimentos, tem-se caracterizado patrimônio do Participante. Assim, no momento do seu falecimento, há a transmissão desses recursos aos seus herdeiros. Não existe, nesta modalidade contratual, a criação de contraprestação pelo Banco. É, portanto, imaginar uma relação jurídica primária do Banco com o Participante ao assegurar um plano de previdência complementar (isto é, complemento da aposentadoria) estabelecido em seu próprio favor, sendo que, na hipótese de ocorrer o falecimento do Participante, sem ter optado por resgatar em vida os recursos investidos, ocorrerá a sucessão desse patrimônio aos herdeiros ou beneficiários do falecido. Logo, é inquestionavelmente herança.

O seguro de vida, por sua vez, é estipulado, em regra, para ser destinado um capital segurado, em valor fixo, aos beneficiários do segurado. Ou seja, a relação jurídica, embora, firmada pelo segurado, é feita, desde o liminar, em favor dos dependentes/beneficiários do seguro.

(...)

1) O contrato de previdência privada possui uma responsabilidade social maior, pois visa resguardar a segurança do Participante em vida, podendo, obviamente garantir essa tranquilidade aos familiares e dependentes com o falecimento do investidor mediante a devolução do saldo acumulado. O seguro de vida é uma relação inversa. Visa resguardar a segurança e manutenção dos dependentes, porém, não do segurado¹³¹.

Por outro lado, corrente oposta entende que a natureza jurídica dos contratos de previdência privada não é de investimento, mas sim de seguro de vida.

¹³¹FRARE. Fabiana Yamaoka. **Consulta acerca da incidência de ITCMD em valores investidos por meio de contratos de previdência privada – Natureza Jurídica de Investimento – Possibilidade de RESGATE – Valores aplicados e restituíveis ao investidor ou beneficiários (herdeiros) em caso de falecimento.** Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado, n. 2, p. 141-166, 2011 Disponível em: <http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2011/Pareceres_Conulta_acerca_da_incendencia.pdf>. Acesso em: 10/11/2016.

Isso porque, à luz do previsto no artigo 73 da Lei Complementar nº 109/2001, que dispõe sobre o regime de previdência complementar: “as entidades abertas serão reguladas também, no que couber, pela legislação aplicável às sociedades seguradoras”.

Destarte, os planos de previdência complementar teriam a mesma natureza jurídica dos seguros de vida.

De acordo com o Enunciado nº 61 da SUSEP, O Código Civil brasileiro se aplica subsidiariamente ao conteúdo da referida Lei complementar. Diante de tal premissa, assim dispõe o artigo 794 do Código Civil brasileiro: “No seguro de vida ou de acidentes pessoais para o caso de morte, o capital estipulado não está sujeito às dívidas do segurado, **nem se considera herança para todos os efeitos de direito**”.

Ademais, à luz do disposto no artigo 833, inciso VI do Código de Processo Civil, o seguro de vida é impenhorável. Ora, se este não é penhorável é porque não pode ser caracterizado como patrimônio do seu titular seja em vida ou não.

Além disso, o artigo 79 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 determina que na hipótese de morte do participante ou segurado dos planos e seguro, os seus beneficiários poderão optar pelo resgate das quotas ou pelo recebimento de benefício de caráter continuado previsto em contrato, independentemente da abertura de inventário ou procedimento semelhante. Assim, o plano de previdência não integraria o inventário por expressa disposição legal.

Há ainda quem diferencie as naturezas jurídicas do VGBL e do PGDL. Isso porque, não restaria dúvidas de que o VGBL seria classificado como seguro de pessoa. Nessa toada, na Circular SUSEP nº 339/2007, a Superintendência de Seguros Privados deixa clara tal natureza:

Art. 2º: Os planos de seguro de pessoas com cobertura por sobrevivência serão dos seguintes tipos:

I - VGBL – Vida Gerador de Benefício Livre, para designar planos que, durante o período de diferimento, tenham a remuneração da provisão matemática de benefícios a conceder baseada na rentabilidade da(s) carteira(s) de investimentos de FIE(s), no(s) qual(is) esteja(m) aplicada(s) a totalidade dos respectivos recursos, sem garantia de remuneração mínima e de atualização de valores e sempre estruturados na modalidade de contribuição variável

Dessa forma, aplicável o disposto no Código Civil, devendo ser afastada, portanto, a incidência do ITCMD por não se tratar de herança. Assim, a verba securitária seria recebida diretamente pelo beneficiário. Trata-se, no entanto, de hipótese de não incidência do tributo,

pela não ocorrência de seu fato gerador. É este, inclusive o entendimento consolidado do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, *verbis*:

0410881-46.2012.8.19.0001 – APELAÇÃO - 1ª Ementa - Des(a). INÊS DA TRINDADE CHAVES DE MELO - Julgamento: 04/05/2016 - SEXTA CÂMARA CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. PREVIDENCIA PRIVADA. PRETENSÃO DO ESTADO DE FAZER INCIDIR IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS SOBRE OS VALORES MANTIDOS EM VGBL (VIDA GERADOR DE BENEFÍCIOS LIVRES). SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. RECURSO DO IMPETRANTE. A CONTROVÉRSIA DIZ RESPEITO À ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA DO BENEFÍCIO DENOMINADO VGBL (VIDA GERADOR DE BENEFÍCIOS LIVRES) E A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS SOBRE TAIS VALORES. O SALDO DE PLANO DE SOBREVIVÊNCIA NA MODALIDADE VGBL É UM PRODUTO SECURITÁRIO, JÁ QUE NO CASO EM CASO DE MORTE DO TITULAR SÃO RECEBIDOS DIRETAMENTE PELOS BENEFICIÁRIOS. ENTENDIMENTO, INCLUSIVE DA SUSEP, SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS, AUTARQUIA REGULADORA DO MERCADO DE SEGUROS PRIVADOS. ASSIM, NÃO É CONSIDERADO HERANÇA E, POR ISSO, NÃO INTEGRA O ESPÓLIO, CONSOANTE DISPÕE A REGRA PREVISTA NO ART.794 DO CÓDIGO CIVIL. ASSIM, O RECEBIMENTO DE TAIS VALORES NÃO CONFIGURA FATO GERADOR DO ITCMD. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO LEVARIA A VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ART. 110 DO CTN E ART. 155, I DA CR/88. JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DESSE E.TJRJ. RESTOU DEMONSTRADO O DIREITO LÍQUIDO E CERTO DO IMPETRANTE EM NÃO SE TRIBUTADO, JÁ QUE NÃO SE CUIDA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. RECURSO QUE SE DÁ PROVIMENTO PARA REFORMAR A SENTENÇA E CONCEDER A ORDEM, NOS TERMOS DO ART. 1º DA LEI 12.016/2009, PARA DECLARAR A NÃO INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE OS VALORES RECEBIDOS DO PLANO DE PREVIDÊNCIA BRADESCO VGBL, COM A CONSEQUENTE EXTINÇÃO DA DARJ 7.64.262154-2

0037976-17.2015.8.19.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO -1ª Ementa - Des(a). FLÁVIA ROMANO DE REZENDE - Julgamento: 02/12/2015 - DÉCIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL AGRAVO DE INSTRUMENTO. ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. INVENTÁRIO EXTRAJUDICIAL. RECOLHIMENTO DO ITCMD SOBRE O SALDO DA PREVIDÊNCIA PRIVADA NA MODALIDADE VGBL. DECISÃO ANTECIPANDO OS EFEITOS DA TUTELA PLEITEADA, SUSPENDENDO A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCONFORMISMO VENTILADO PELA FAZENDA ESTADUAL. - Entendimento de que o saldo de plano de previdência privada na modalidade VGBL é um produto securitário, e, por tal razão, não é considerado herança, consoante dispõe a regra prevista no art.794 do Código Civil. RECURSO DESPROVIDO.

À luz do disposto no artigo 23 da Lei Estadual nº 7174/2015, o ITCMD passará a incidir na transmissão *causa mortis* de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência, estruturados sob o regime financeiro de capitalização, tais como Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) ou Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL), para os beneficiários indicados pelo falecido ou pela legislação. Em tais casos a base de cálculo será: (i) o valor total das quotas dos fundos de investimento, vinculados ao plano de que o falecido era titular na data do fato gerador, se o óbito ocorrer antes do recebimento do benefício; ou (ii) o valor total do saldo da provisão matemática de benefícios concedidos, na data do fato gerador, se o óbito ocorrer durante a fase de recebimento da renda. Ademais, com base no artigo 13 da referida Lei, as entidades de previdência complementar, bem como as sociedades seguradoras autorizadas passarão a ser responsáveis pela retenção e recolhimento do ITCMD. Por outro lado, a mesma Lei determina em seu artigo 7º, inciso II, a não incidência do imposto no recebimento de capital estipulado de seguro de vida contratado com cláusula de cobertura de risco.

Por derradeiro, observe-se que tal estipulação dará ensejo a amplos debates sobre a matéria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho acadêmico teve como objetivo expor uma visão geral quanto aos substratos econômicos de incidência tributária para, a partir de tal percepção, avaliar os principais aspectos atinentes ao ITCMD, principalmente em relação à possibilidade de estipulação de um modelo progressivo.

Ao longo do trabalho, observou-se que um contexto de crise econômica, tal como presenciado no Brasil atualmente, faz surgir novas posturas dos entes federados quanto à estrutura impositiva, haja vista a necessidade de obtenção de receitas alternativas. Um dos maiores desafios da tributação consiste na decisão de definir quais os recursos privados devem ser objeto de incidência de tributos e os recursos alocados para fins de investimento em projetos de interesses sociais e coletivos. Trata-se de decisão que traz à baila a discussão acerca dos diferentes substratos econômicos de incidência do tributo. No caso brasileiro, conforme restou demonstrado, o principal substrato de incidência de tributação é o consumo. Ocorre, no entanto, que tal modalidade não implementa e não satisfaz o princípio da capacidade contributiva em sentido material, sendo tida como regressiva vez que gera um impacto econômico maior para o contribuinte mais pobre. Por outro lado, a tributação sobre a renda sempre foi utilizada intencionalmente para fins de redistribuição de riquezas, sendo adotado historicamente o modelo progressivo. Por tal razão, muitos economistas criticam a adoção conjunta de um imposto progressivo sobre o patrimônio. Muitos países, inclusive, optaram por não mais tributar a herança, principalmente porque os tributos incidentes sobre o estoque de capital restringiriam a acumulação de renda privada e o investimento particular, o que prejudica, conseqüentemente, o crescimento econômico. Todavia, a adoção de um modelo progressivo mostra-se extremamente positivo para fins de redistribuição de rendas e riquezas, além de fazer jus ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

No caso brasileiro, a mudança de postura já iniciada pelos estados federados quanto ao ITCMD mostra-se extremamente positiva do ponto de vista da adoção de uma tributação mais progressiva. No entanto, isso não significa dizer que o governo deve tributar os mais abastados de forma desenfreada e impensada. A utilização do ITCMD para fins de redistribuição de renda e riqueza é positiva em um contexto no qual as desigualdades se tornam cada vez mais aparentes. No entanto, não pode o Poder Público utilizar tal subterfúgio para onerar demasiadamente a camada mais rica da população, sob pena de violação ao

princípio da vedação ao confisco. Ademais, a análise tributária não pode se dissociar da realidade social presenciada no país. Em um país com extrema necessidade de investimento externo, elevar a tributação de forma demasiada mostra-se negativo, sob a perspectiva de atração de capital. Ressalta-se que o presente trabalho se limitou a responder se seria ou não desejável a adoção de um modelo progressivo no caso do ITCMD, no entanto, a partir de tal análise no contexto brasileiro surge novo questionamento a ser respondido em trabalhos posteriores: Qual é o grau de progressividade a ser adotado em um contexto de crise econômica?

O modelo progressivo se compatibiliza com a ideia defendida por Thomas Piketty, no que tange a adoção de um sistema que tribute mais pesadamente o patrimônio, amplamente explanado no presente trabalho. A Lei Estadual nº 7174 do estado de Rio de Janeiro mostrou-se extremamente inovadora nesse sentido, ao instituir a possibilidade de exclusão da base de cálculo do ITCMD da dívida do bem a ser doado ou transmitido. Cumpre salientar que, uma modalidade de tributação sobre o patrimônio ainda mais capaz de implementar o princípio da capacidade contributiva é aquela que considera a totalidade de bens e direitos do contribuinte, podendo ser citado como exemplo o Imposto sobre Grandes Fortunas de competência da União que nunca chegou a ser instituído.

Cumpre salientar, no entanto, que um país pode ser impactado por diversos outros fatores, fazendo com que o previsto em relação a determinado modelo de tributação no plano das idéias, não se concretize no plano fático.

Por fim, registra-se a excelente explicação do economista Thomas Piketty acerca do modelo progressivo incidente sobre o patrimônio:

To my mind, the objective ought to be a progressive annual tax on individual wealth—that is, on the net value of assets each person controls. For the wealthiest people on the planet, the tax would thus be based on individual net worth—the kinds of numbers published by Forbes and other magazines . . . For the rest of us, taxable wealth would be determined by the market value of all financial assets (including bank deposits, stocks, bonds, partnerships, and other forms of participation in listed and unlisted firms) and nonfinancial assets (especially real estate), net of debt¹³²

¹³² PIKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century** (Arthur Goldhammer trans., Harvard University Press 2014).

REFERÊNCIAS

AgRg no REsp 1257451/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2011

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 161

BRASIL. AI 167777 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 04/03/1997, DJ 09-05-1997 PP-18134 EMENT VOL-01868-04 PP-00796”

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 15/11/2016

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 10/10/2016.

_____. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10/10/2016.

_____. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 10/10/2016.

_____. **Lei Estadual nº 7174**, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 08/10/2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª ed. São Paulo-SP: Malheiros, 1999.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.273

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COLE. Alan. **Estate and Inheritance Taxes around the world**. Disponível em: http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/TaxFoundation_FF458.pdf. Acesso em: 04/08/2016.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Leonardo de Andrade. Material Didático. **Sistema Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ed. FGV-Direito Rio. Disponível em: http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20132.pdf. Acesso em: 10/08/2016.

CUNHA, Albino J.P. **Um modelo progressivo para o imposto de renda das pessoas físicas**. Disponível em: <http://www2.unafisco.org.br/institucional/conaf/conaf2000/index1.php?codigo=180>. Acesso em: 08/07/2016.

CVM. **Fundos de Investimento**. Disponível em: <http://www.portaldoinvestidor.gov.br/portaldoinvestidor/export/sites/portaldoinvestidor/publicacao/Cadernos/CVM-Caderno-3.pdf> Acesso em: 15/11/2016.

FEDERAL, Receita. **Carga Tributária no Brasil em 2015: Análise por Tributos e base de incidência**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 05/08/2016.

FELIX, Jorge. Estado bom muda sempre. In: **Valor Econômico**, publicado em 19 de julho de 2013. Disponível em: <http://eletivafis.com.br/estado-bom-muda-sempre-entrevista-thomas-piketty-economista-frances?locale=pt-br>. Acesso em: 27/08/2016.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vesper. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação: ITCMD**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda, 2013..

FRARE, Fabiana Yamaoka. **Consulta acerca da incidência de ITCMD em valores investidos por meio de contratos de previdência privada – Natureza Jurídica de Investimento – Possibilidade de RESGATE – Valores aplicados e restituíveis ao investidor ou beneficiários (herdeiros) em caso de falecimento**. Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado, n. 2, p. 141-166, 2011 Disponível em: http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2011/Pareceres/Consulta_acerca_da_incidencia.pdf Acesso em: 15/11/2016.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva**. Milano, Dott. A.Giuffrè Ed., 1961, p. 439.

GONÇALVES, Pedro. **O que é um trust (fideicomisso)?** Disponível em: <http://www.sociedadeinternacional.com/trust-definicao/> . Acesso em: 09/11/2016

LONGO, José Henrique; KIGNEL, Luiz; SETTI. Márcia. Doação não é placebo contra imposto. In: **Valor Econômico**, publicado em 08 de outubro de 2015. Disponível em:

<<http://www.valor.com.br/legislacao/4261398/doacao-nao-e-placebo-contra-imposto>>. Acesso em: 29/08/2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O retógrado princípio da progressividade**. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/cb159e7a200242_o_retrogrado_princ_da_progres.pdf>. Acesso em: 15/08/2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 352-353.

MONTEIRO, Fábio. Estados querem subir o Imposto sobre a Herança e ICMS de diesel. In: **Folha de São Paulo**, São Paulo, 20 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/08/1671484-estados-querem-subir-imposto-sobre-heranca-e-icms-de-diesel.shtml>>. Acesso em: 30/07/2016.

MOORE, Stephen; GRIFFITH, Joel. **State Death Tax is a Killer**. Disponível em: <<http://www.heritage.org/research/reports/2015/07/state-death-tax-is-a-killer>>. Acesso em: 05/10/16.

MOREIRA, Assis. O rock star da economia. In: **Valor Econômico**, publicado em 16 de maio de 2014. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/terceiros/2014/maio/14.05.Rock-star.pdf>>. Acesso em: 10/07/2016.

MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Pádua, CEDAM, 1973.

OECD. **Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990-2010**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em: 07/08/2016.

OLIVEIRA, Ana Carolina. Impostos pesam mais sobre os pobres, afirma Ipea. In: **Folha de São Paulo**, publicado em 20 de maio de 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/po2005201115.htm>>. Acesso em: 10/07/2016.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: Capacidade contributiva**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições do Direito Civil**, Volume I, 18ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PEREZ, William. **Federal Income Tax Rates for the year of 2016**. Disponível em: <<https://www.thebalance.com/federal-income-tax-rates-for-the-year-2016-3193200>>. Acesso em: 02/07/ 2016.

PIKETTY, Thomas. A desigualdade e o sistema capitalista. Entrevista concedida a Jorge Pontual no programa Milênio exibido na Globonews. Estados Unidos, 09/06/2014.

PIKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century** (Arthur Goldhammer trans., Harvard University Press 2014).

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

RE 213266, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/10/1999, DJ 17-12-1999 PP-00030 EMENT VOL-01976-04 PP-00732

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Imposto sobre transmissão de bens ou direito a eles relativos – Causa Mortis e Doações**. Tratado de Direito Tributário, Saraiva, P. 527-544, 2011.

SCHUYLER. Michael. **The Impact of Piketty's wealth tax on the poor, the rich, and the middle class**. Disponível em: <http://taxfoundation.org/article/impact-piketty-s-wealth-tax-poor-rich-and-middle-class#_ftn16>. Acesso em: 02 nov. 2016.

SENADO FEDERAL.. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015**. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>>. Acesso em: 10/08/2016.

SILVEIRA. José Patrocínio. **Tributos sobre bens e serviços no Brasil: restrospectiva e perspectiva**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-tributos-sobre-bens-e-servicos-no-brasil-retrospectiva-e-perspectiva>>. Acesso em: 05/06/2016.

SOARES. Milton Delgado. **O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2006, p. 26.

Superintendência de Seguros Privados. **Perguntas mais frequentes sobre planos por sobrevivência – PGBL e VGBL**. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/setores-susep/seger/coate/perguntas-mais-frequentes-sobre-planos-por-sobrevivencia-pgbl-e-vgbl>>. Acesso em: 02/11/2016.

Superintendência de Seguros Privados. **Seguro de pessoas**. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/menu/informacoes-ao-publico/planos-e-produtos/seguros/seguro-de-pessoas>>. Acesso em: 01/11/2016.

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. TJRJ. **Mandado de Segurança 0067275-39.2015.8.19.0000** – 1ª Ementa – Des. (a) MARIO GUIMARÃES NETO - Julgamento: 03/05/2016 - DÉCIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

VINIK, Danny. **What would the world look like with Piketty's Global Tax on Wealth?** Disponível em: <<https://newrepublic.com/article/117499/heres-what-we-know-about-thomas-pikettrys-wealth-capital-tax>>. Acesso em: 05 ago. 2016.

WILMERS. Mischa. **Guardian Live and Manchester's Discuss: should the rich pay more tax?** Disponível em: <<https://www.theguardian.com/membership/2015/may/15/guardian-live-and-manchesters-discuss-should-the-rich-pay-more-tax>>. Acesso em: 01/11/2016.

WORSTALL, Tim. **Bill Gates Points To The Best Tax System, The Progressive Consumption Tax.** Disponível em: <http://www.forbes.com/sites/timworstall/2014/03/18/bill-gates-points-to-the-best-tax-system-the-progressive-consumption-tax/#3610ddf0dec6>. Acesso em: 03/10/2016.

YOUNG, Ernst. **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide. 2016.** p. 364. Disponível em: [http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf). Acesso em: 08/08/2016.

ZIMMER. Barry. **What is the difference between inheritance tax and estate tax?** Disponível em: <http://zimmerlawfirm.com/blog/inheritance-planning/what-is-the-difference-between-inheritance-tax-and-estate-tax/>. Acesso em: 02/10/2016.