

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

LUCIANA GRASSANO DE GOUVÊA MELO

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Liane Francisca Hüning Pazinato, Luciana Grassano de Gouvêa Melo –Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-325-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Temos a satisfação de apresentar os artigos do grupo de trabalho de direito tributário e financeiro (II) do XXV Congresso do Conpedi – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, sediado em Curitiba, de 07 a 10 de dezembro de 2016.

Os artigos foram apresentados pelos autores na tarde do dia 08 de dezembro, no Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, sob a nossa coordenação. Em seguida às apresentações, tivemos a alegria de conduzir um profícuo debate.

A sala estava cheia e os debates foram estimulantes, em especial porque tivemos uma representação bastante heterogênea dos diversos estados da federação brasileira, o que produziu uma discussão rica e com troca de experiências bastante diversas.

Ao todo, apresentamos os dezesseis artigos que foram apresentados e discutidos no Congresso, em relação aos quais, elaboramos uma breve síntese:

O primeiro artigo apresentado foi “A defasagem na tabela de cálculo do imposto sobre a renda pessoa física: uma afronta às limitações ao poder de tributar e ao desenvolvimento econômico e social”, dos autores Igor Barbosa Beserra Gonçalves Maciel e Bruno Bastos de Oliveira, que procuraram demonstrar a defasagem da tabela do IRPF no curso do tempo. O artigo faz um estudo comparativo da tributação da renda e mostra que sua tributação na atualidade apresenta uma defasagem de aproximadamente 72% (setenta e dois por cento) na tabela, o que não contribui para a promoção da igualdade social e do desenvolvimento econômico e social.

Em seguida, foi apresentado o artigo que disserta sobre “A equivocada aplicação do prazo decadencial para o lançamento do imposto sobre transmissão de bens e direitos causa mortis e doação, no âmbito do estado de Minas Gerais”, pelo autor Paulo Roberto Lassi de Oliveira, que discute o lançamento do referido imposto em Minas, o que promoveu grande debate, por se tratar de tributo estadual e, portanto, sujeito a diferentes disciplinamentos nos diversos estados representados no grupo de trabalho e por defender que o prazo decadencial deve contar a partir do primeiro dia do ano seguinte ao falecimento do de cujus ou da respectiva doação, valendo-se do argumento de que os cartórios são obrigados a informar os óbitos ocorridos em sua jurisdição.

Luan Pedro Lima da Conceição apresentou o seu artigo “ A extrafiscalidade e a função promocional do direito: os incentivos fiscais destinados à mineração no estado do Pará”, em que analisa a enorme receita tributária que o estado perde nas políticas de concessões de incentivos para a atividade de mineração e se questiona: Vale a pena conceder incentivo fiscal para a atividade da mineração? Isso porque além de o bem ser finito e promover degradação ambiental não se submete aos interesses da guerra fiscal, vez que as empresas mineradoras não poderiam estabelecer-se em outros estados federativos.

O artigo “Direito à educação como mínimo existencial e os desafios de sua concretização diante da escassez de recursos públicos”, do autor Tiago Soares Vicente se enquadra muito bem no atual momento vivido em nosso país, quando está em vias de ser promulgada uma emenda à CF que congela o teto de despesas públicas para os próximos vinte anos, com inegável repercussão na área da educação pública, que deve ser considerada como mínimo existencial, em especial o direito à educação básica de qualidade.

Os autores Fernando Inglez de Souza Machado e Eduardo Luís Kronbauer apresentaram o artigo “Proteção de dados e quebra de sigilo bancário para fins tributários: retrocesso em matéria de direitos fundamentais em prol de uma maior eficiência na administração pública”, em que se opõem ao recente julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, por maioria, de ação direta de inconstitucionalidade que questionava artigos da Lei Complementar 105/2001, o que veio a legitimar a transferência de dados bancários à administração tributária, independentemente de ordem judicial.

“O modelo de contencioso tributário no Brasil: uma análise crítica da proposta do projeto de Lei Complementar no Senado de n. 222/2013”, da autoria de Meire Aparecida Furbino Marques e Fernanda de Oliveira Silveira apresenta uma discussão de projeto de lei em tramitação no Parlamento, cujo objetivo seria conferir mais segurança jurídica ao contencioso tributário em nosso país. As autoras formulam críticas ao referido projeto e ressalta suas omissões.

Os autores João Glicério de Oliveira Filho e Gustavo Teixeira Moris apresentaram artigo intitulado “ Da natureza jurídica do pedágio”, em que retomam a discussão sobre a natureza tributária do pedágio, identificando-o com uma taxa devida em razão da manutenção de vias públicas.

Marcus Guimarães Petean e Antonio de Pádua Faria Junior apresentaram o artigo “(In) Justiça fiscal: O peso da carga tributária brasileira e a “ curva de Laffer” . Os autores fazem

uma análise estatística da carga tributária, inclusive com um breve comparativo em relação a outros países, e, de acordo com a teoria da “curva de Laffer” sugerem que quanto mais se elevar a carga tributária, mais diminuirá a arrecadação no país.

Em seguida foi discutido o artigo de Samuel Levy Pontes Braga Muniz e José Aldizio Pereira Junior sobre “Transparência fiscal: pressuposto democrático e direito do consumidor”. Os autores apontam que a tributação brasileira é regressiva e injusta, em especial pela alta tributação do consumo, defendendo a transparência fiscal de modo que os contribuintes tenham conhecimento e consciência do que pagam de tributo, na condição de consumidores.

Luiz Mathias Rocha Brandão apresentou seu artigo “Transação tributária: importância da participação do contribuinte para a resolução de conflitos de natureza tributária”. O artigo foi extraído de estudos efetivados para o desenvolvimento de sua tese doutoral e visa discutir o contexto do estímulo à transação tributária como meio alternativo de resolução de conflito tributário, em nosso país.

O artigo seguinte disserta sobre “Os efeitos fiscais da tributação decorrentes da sucessão “causa mortis”: o peso do ITCD na herança”, da autoria de Alexandre Farias Peixoto que analisa o ITCD em nosso país, em especial no seu estado de origem, o Ceará, em que vigoram alíquotas progressivas de 2 a 8%, fazendo uma análise comparativa com países europeus, cuja tributação chega a passar a alíquota de 40%, para concluir não ser alta a alíquota máxima de 8%, vigente em nosso país.

Eduardo Martins de Lima e Priscila Ramos Netto Viana apresentam o artigo “As relações entre o executivo e o legislativo na elaboração do orçamento brasileiro: considerações sobre a EC 86/2015”, em que analisam sob a ótica da separação e independência de poderes as relações entre o executivo e o legislativo em relação à sua atuação orçamentária.

Leonardo Dias da Cunha e Flavio Couto Bernardes são os autores do artigo intitulado “A ilegitimidade democrática na utilização de presunção legal de culpa para definição de responsabilidade objetiva por infração tributária”, em que discutem a temática do direito tributário sancionador, com especial enfoque ao questionamento da responsabilidade objetiva por infração à lei tributária.

“A função ecológica do tributo no desenvolvimento da governança ambiental” foi o artigo em que o direito tributário ambiental foi apresentado ao grupo de trabalho, em uma discussão coerente por Fernanda Lourdes de Oliveira e Antonio de Moura Borges

Renata Albuquerque Lima e Francisco Gilney Bezerra de Carvalho Ferreira apresentaram o artigo “A desvinculação das receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção?” e junto com Anna Carolina de Oliveira Azevedo e Rômulo Magalhães Fernandes que trataram da “ Dívida pública e Estado social brasileiro: o necessário debate” trouzeram com maestria as discussões de direito financeiro para o centro do debate em nosso grupo trabalho que, com isso, finalizou a sua reunião, após calorosos e proveitosos debates.

Ressaltamos a nossa imensa satisfação em coordenar as atividades de um grupo de trabalho que demonstrou maturidade nas discussões atinentes ao direito tributário e financeiro brasileiros contemporâneos.

Prof. Dra. Liane Francisca Huning Pazinato - FURG

Prof. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo - Universidade Federal de Pernambuco

**OS EFEITOS FISCAIS DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTES DA SUCESSÃO
"CAUSA MORTIS": O PESO DO ITCD NA HERANÇA**

**LES EFFETS DE LA FISCALITÉ APPLICABLE À LA SUCCESSION "CAUSA
MORTIS": LE POID DE L'ITCD DANS L'HERITAGE**

Alexandre Farias Peixoto ¹

Resumo

Sendo uma obrigação pagar impostos - dentre eles o ITCD -, coloca-se a questão: seria a incidência das alíquotas progressivas do ITCD, fixadas pelo Senado Federal em 8%, além de inconstitucionais, um peso sobre a herança do contribuinte em função desse percentual, se comparado com outros países que tributam a herança? As alíquotas praticados no Brasil seriam exorbitantes ou respeitam a patamares razoáveis de tributação sobre a herança, haja visto o contribuinte brasileiro já possuir uma carga tributária considerada elevada, por estudiosos da área econômica e financeira? São temas controvertidos que envolvem o ITCD e que serão tratados nesse estudo.

Palavras-chave: Sucessão hereditária, Itcd, Tributação, Progressividade de alíquotas

Abstract/Resumen/Résumé

En étant une obligation de payer des impôts - parmi eux ITCD - une question se pose: serait l'incidence des taux progressifs de ITCD fixé par le Sénat en 8% inconstitutionnelle? Serait il un fardeau pour l'héritage du contribuable en raison de ce pourcentage être supérieure par rapport aux autres pays qu' imposent l'héritage? Les taux pratiqués au Brésil seraient exorbitants ou respecteraient les niveaux d'imposition raisonnables sur l'héritage compte tenue la charge fiscale considérée élevée par les spécialistes de la zone économique et financière? Ce sont des questions controversées impliquant ITCD et seront traitées dans cette étude.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Succession héréditaire, Itcd, Taxation, Progressivité des taxes

¹ Mestrando em Direito Privado pela Faculdade Fa7 de Fortaleza-Ce, Advogado, Pós-graduado em Direito e Processo do Trabalho, Membro da Comissão de Acesso à Justiça da Ordem dos Advogados do Ceará

Introdução

Este trabalho tem como escopo os efeitos fiscais do ITCD no cenário da tributação brasileira, decorrentes da sucessão hereditária "causa mortis". Não se pretende neste artigo exaurir todas as questões atinentes à matéria, pois tratar de tributação no Brasil é muito complexo, em virtude da gama de legislação existente e da grande variedade de temas polêmicos afeitos ao assunto. Desta forma, o enfoque desta pesquisa será discutir algumas questões controvertidas sobre a incidência do ITCD "causa mortis" e doações de qualquer natureza, que ocorre nas transmissões de bens e valores no procedimento judicial de inventário.

Utilizou-se como meio de pesquisa para elaboração desta investigação, o estudo da legislação tributária brasileira, da doutrina e jurisprudência pátria, alguns artigos de periódicos, que serviram de subsídio para o embasamento deste texto. Adotou-se o método dedutivo, pois se partiu de teorias para analisar o objeto pesquisado.

O presente artigo tratará de sucessão hereditária, espólio e responsável tributário, para, posteriormente, enfrentar-se os efeitos fiscais decorrentes da morte, quando ocorre a transmissão de bens móveis, imóveis e valores durante o processo de inventário. Nesta análise, serão abordados pontos relevantes sobre o ITCD, imposto de competência Estadual - como obrigação tributária devida pelo espólio do contribuinte falecido -, seu fato gerador, hipóteses de incidência, alíquotas, e base de cálculo, além das questões atuais e polêmicas que norteiam o tema.

É de bom alvitre, que os herdeiros do "de cujus" tenham o conhecimento de que as obrigações tributárias perante o Fisco não se extinguem com a morte de uma pessoa, e devem ser adimplidas pelos responsáveis tributários, que no caso do espólio é o inventariante, o que justifica a necessidade e a importância desta pesquisa.

Tem-se que a sociedade brasileira é bastante carecedora de esclarecimentos sobre os subsídios jurídicos a sujeito de toda e qualquer situação que envolva os diversos ramos do Direito, no entanto, esse trabalho restringe-se pontualmente à álea jurídica civil e tributária, mais especificamente tratando dos efeitos fiscais decorrentes da morte no Direito Tributário brasileiro, principalmente no que se refere quanto a incidência, pagamento, responsabilidade e recolhimento do ITCD, e o peso desse imposto sobre a herança, se comparado a outros países, que também tributam a herança.

Alerta-se para o fato de que o desconhecimento da Lei tributária não justifica para o Fisco o não recolhimento dos impostos devidos e, em razão disso, faz-se necessário que seja esclarecido no caso específico do momento da abertura da sucessão hereditária "causa mortis" algumas questões atuais que envolvem o ITCD. Seria a incidência do ITCD sobre a herança

excessiva ou não para o contribuinte dessa obrigação tributária? Essa e mais algumas questões relevantes e polêmicas sobre o tema é o que pretende-se abordar neste trabalho.

1 Considerações a sujeito da sucessão hereditária "causa mortis"

É de suma importância para o desenvolvimento da pretensão almejada por esse trabalho científico, que seja explicado "prima facie" o que se entende por sucessão hereditária "causa mortis" e em que momento ela acontece.

A expressão "sucessão hereditária" se originou do termo utilizado pelo Direito francês conhecida por "princípio da saisine", termo este utilizado pela doutrina pátria, Tribunais e Cortes Superiores no Brasil. Com a morte a herança transmite-se de imediato aos herdeiros, consagrando-se desta forma o "droit de saisine".

Veloso (2002, p. 1.597), ao se reportar ao princípio da *saisine*, esclarece que:

Na França, desde o século XIII, fixou-se o *droit de saisine*, instituição de origem germânica, pelo qual a propriedade e a posse da herança passam aos herdeiros, com a morte do hereditando - *le mort saisit le vif*. O Código Civil francês, de 1804 - *Code de Napoléon* -, diz, no art. 724, que os herdeiros legítimos, os herdeiros naturais e o cônjuge sobrevivente recebem de pleno direito (*son saisis de plénitude droit*) os bens, direitos e ações do defunto, com a obrigação de cumprir todos os encargos da sucessão. No Código Civil alemão - BGB -, arts. 1.922 e 1.942, seguindo o direito germânico medieval, afirma-se, igualmente, que o patrimônio do *de cujus* passa *ipso jure*, isto é, por efeito direto da lei, ao herdeiro.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (JUSBRASIL, 2016, *online*), no AREsp. 543.947/SP, relator ministro Raul Araujo, fez-se menção do princípio da *saisine*:

[...] Em observância ao Princípio da Saisine, corolário da premissa de que inexistente direito sem o respectivo titular, a herança, compreendida como sendo o acervo de bens, obrigações e direitos, transmite-se, como um todo, imediata e indistintamente aos herdeiros. Ressalte-se, contudo, que os herdeiros, neste primeiro momento, imiscuir-se-ão apenas na posse indireta dos bens transmitidos. A posse direta, conforme se demonstrará, ficará a cargo de quem detém a posse de fato dos bens deixados pelo de cujus ou do inventariante, a depender da existência ou não de inventário aberto;

O Direito Civil é o ramo do Direito Privado responsável por regular e disciplinar as regras que envolvem as questões sucessórias. É no Código Civil brasileiro, que data do ano de 2002, onde se encontram as normas que regem a Sucessão Hereditária, e que estão positivadas no Livro V, Título I, Capítulo I a partir do artigo 1.784 ao artigo 1.856.

Sucessão é a transferência de direitos e obrigações em uma relação jurídica, em que um sujeito anterior desaparece e outro continua em seu lugar. No caso mais específico da Sucessão Hereditária "causa mortis", significa a cessação das relações jurídicas de um indivíduo que veio a óbito e que continuam para em outro que herderá todo ou parte de seu patrimônio, assim como suas obrigações e direitos.

Nas palavras de Monteiro (1981, p. 1), sucessão hereditária:

No direito das sucessões, entretanto, emprega-se o vocábulo num sentido mais restrito, para designar tão-somente a transferência da herança, ou do legado, por morte de alguém, ao herdeiro ou legatário, seja por força de lei, ou em virtude de testamento (*hereditáse nihil aliud est quam successio in universum jus, quod defunctus habuit*)

Seguindo o exemplo de Fiúza (2008, p. 985), o conceito de sucessão "causa mortis":

[...] se A morrer. Uma vez morto, seus herdeiros se tornarão donos de seu patrimônio. Têm-se, pois, que os herdeiros de A sucederam-lhe na propriedade de seus bens. Como está sucessão teve como requisito a morte de A, diz-se ser caso de sucessão *causa mortis*.

Existe, ainda, a sucessão "inter vivos", que não será tratada neste trabalho, tema afeito ao Direito das Coisas e/ou Obrigações.

Na lição de Tartuce (2011, p. 1187), são duas as modalidades de sucessão:

Sucessão legítima - aquela que decorre da lei, que enuncia a ordem de vocação hereditária, presumindo a vontade do autor da herança. É também denominado *sucessão ab intestato* justamente por inexistir testamento. [...] Sucessão testamentária - tem origem em ato de última vontade do morto, por testamento, legado ou codicilo, mecanismos sucessórios para exercício da autonomia privada do autor da herança.

O Código Civil em seu artigo 1.784, diz que: "Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários". Para melhor entendimento e interpretação desta norma preceituada pelo artigo 1.784 do CC, é necessário que se faça a seguinte pergunta: o que significa dizer "aberta a sucessão"? Em que momento ela ocorre?

Para o Direito Civil brasileiro a sucessão se dá com a transmissão de todos os bens do "de cuius" no momento exato da morte. Daí, surge uma outra questão, qual seja: em que momento o indivíduo é considerado morto segundo a legislação brasileira? Dá-se a morte de um indivíduo no momento em que não se verifica nele nenhum sinal de vida, devidamente comprovada por um laudo médico, após todos os exames clínicos realizados por uma equipe médica especializada que atestam não mais haver a presença de qualquer atividade cerebral em curso. Segundo os comentários de Duarte (2010, p. 23) ao artigo 6º do Código Civil brasileiro:

A morte natural ou física ocorre com a cessação de todas as funções vitais, cabendo, porém à medicina legal a definição do momento de sua ocorrência e devendo o óbito ser registrado no Registro Civil das Pessoas Naturais (arts. 9º, I, do CC e 29, III, da Lei n. 6.015/73), cujo assento se fará "em vista do atestado de médico, se houver no lugar, ou, em caso contrário, de duas pessoas qualificadas que tiverem presenciado ou verificado a morte" (art. 77 da Lei n. 6015/73).

Para a Tanatologia, ramo da medicina legal que estuda a morte e os seus fenômenos, Del-Campo (2008, p. 245):

O conceito mais simples de morte (morte clínica) e que não mais corresponde à realidade é o de "cessação total e permanente das funções vitais", isto porque, no grau de desenvolvimento atual da medicina, é possível, em várias situações, reverter o quadro e trazer de novo à atividade um organismo cujas funções vitais haviam cessado. [...] Atualmente temos dois conceitos de morte mais precisos: a *morte circulatória*, que corresponde à parada cardíaca irreversível, e a morte cerebral,

definida como morte encefálica geral e não apenas da porção cortical, ainda que o coração esteja em atividade. O conceito de *morte cerebral* passou a ter grande importância com o advento dos transplantes de órgãos e tecidos.

Croce (2012, p. 948-948) traz de forma bem esclarecedora o conceito de morte cerebral, e quais os requisitos necessários a serem aferidos para que se declare a morte de um indivíduo, fator esse imprescindível para que se dê a sucessão hereditária, segundo Croce a morte cerebral que é utilizada na atualidade como a forma de se garantir com certeza a inexistência dos sinais vitais, passou a ser utilizada em decorrência da superveniência da Lei de Transplantes de Órgãos:

Antes do advento da era da transplantação dos órgãos e tecidos aceitava-se a morte como o cessar total e permanente, num dado instante, das funções vitais. Supera hoje esse conceito o conhecimento de que a morte não é o cessamento puro e simples, num átimo, das funções vitais, mas, sim, toda uma gama de processos que se desencadeiam inexoravelmente durante certo período de tempo, afetando paulatinamente os diferentes órgãos da economia. Baseado nisso criaram-se modernamente dois conceitos distintos de morte: a cerebral, teoricamente indicada pela cessação da atividade elétrica do cérebro, tanto na corteza quanto nas estruturas mais profundas, pela persistência de um traçado isoeletrico, plano ou nulo, e a circulatória, por parada cardíaca irreversível à massagem do coração e às demais técnicas usualmente utilizadas nessa eventualidade. Qualquer que seja a teoria adotada, vê-se logo quão difícil é estabelecer um critério de morte. Fiquemos, pois, apenas com as razões indiscutíveis de morte: a cessação dos fenômenos vitais, por parada das funções cerebral, respiratória e circulatória, e o surgimento dos fenômenos abióticos, lentos e progressivos, que lesam irreversivelmente os órgãos e tecidos.

Seguindo esse entendimento, a partir do momento em que a morte cerebral é devidamente atestada é que se dá a sucessão hereditária "causa mortis", instante em que de imediato todos os bens do patrimônio do falecido transmitem-se aos seus herdeiros necessários e testamentários, respeitando-se, é claro, a ordem de vocação hereditária disciplinada pelo Código Civil.

Aberta a sucessão hereditária, com a decretação oficial da morte, inicia-se o processo de inventário dos bens do falecido, momento em que todas as obrigações, direitos e deveres serão apurados, para que ao final se proceda com a partilha dos bens deixados pelo "de cujus".

Para o procedimento de partilha de bens, um dos requisitos importantes a ser cumprido durante o processo de inventário, e que é imprescindível para que os herdeiros recebam seus quinhões hereditários, é a prestação de contas para com o Fisco, ou seja, o adimplemento de todas as obrigações tributárias devidas pelo espólio do falecido.

São obrigações tributárias de responsabilidade do espólio do "de cujus", 3 (três) impostos, que surgem com o advento do fato gerador "morte": o Imposto de Renda (IR) de competência federal, o Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e doações (ITCD) de

competência dos Estados e do Distrito Federal que merece uma atenção especial e o Imposto de transmissões de bens imóveis (ITBI) de competência Municipal.

Somente após o cumprimento das obrigações referentes ao pagamento do IR, ITCMD ou ITCD e do ITBI devidos pelo espólio, caso haja a transmissão de algum bem imóvel, móvel ou de valores, é que os herdeiros receberão nas suas proporções, cada qual, o seu quinhão hereditário.

1.1 O espólio segundo a legislação civil brasileira, doutrina e jurisprudência

Segundo a doutrina pátria, Fiuza (2008, p. 987) "O termo espólio pode ser usado como sinônimo de herança". O espólio nada mais é do que tudo que abrange o patrimônio do "de cuius" e que se sujeitará ao processo de inventário.

O conceito de Espólio para efeitos tributários está na IN SRF nº 81, de 2001, artigo 2º: "Espólio é o conjunto de bens, direitos, rendimentos e obrigações da pessoa falecida. É contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatários".

Como o espólio não é uma pessoa física, não possui personalidade jurídica para praticar atos, é necessário que seja escolhido pelos herdeiros, dentre eles ou a escolha do Juiz, um sujeito que recebe o nome de inventariante e que será o representante de todos aqueles que formam um condomínio em relação aos bens herdados, ficando responsável pelos atos que devam ser praticados durante o procedimento do inventário.

É o inventariante o representante do espólio, ele quem pratica em seu nome todos os atos inerentes ao espólio, conforme o artigo 1.991 do Código Civil que diz: "Desde a assinatura do compromisso até a homologação da partilha, a administração da herança será exercida pelo inventariante."

Antonini (2010, p. 2.266):

[...] a administração da herança será exercida pelo inventariante desde o momento em que ele assinar o compromisso até a partilha. [...] Quanto ao inventariante, a nomeação recairá sobre uma das pessoas relacionadas no art. 990 do Código de Processo Civil, em ordem preferencial que será desconsiderada pelo juiz se houver fundadas razões, a bem do andamento do inventário e para assegurar os bens do espólio.

Ao inventariante cabe praticar atos como compra e venda, cumprimento de obrigações contratuais, obrigações tributárias, quitar as dívidas do falecido adquiridas perante seus credores, enfim, administrar de forma proba todos os bens deixados pelo antecessor da herança que será partilhada entre os herdeiros.

Somente após a conclusão de toda e qualquer pendência que, porventura, seja anterior ao falecimento do autor da herança como, também, aquelas que surgirem durante o processo de

inventário é que se procederá a divisão do que restar entre os herdeiros, esses divididos em duas classes, necessários e testamentários, sem se esquecer dos herdeiros legatários.

1.2 Herdeiros necessários, testamentários e legatários

Herdeiros são aqueles a quem é deferida a herança. Com relação a capacidade para herdar, segundo Fiuza (2008, p. 993):

Nem toda pessoa reúne os requisitos mínimos para suceder. Há indivíduos incapazes para tal. A capacidade sucessória é capacidade negocial, específica, não se confundindo com a capacidade civil genérica, adquirida aos 18 anos.

Existem duas classes de herdeiros, os herdeiros legítimos, ou necessários e os herdeiros testamentários. A sucessão testamentária ocorre quando o sucedido deixa a metade da parte disponível de seu patrimônio por meio de um testamento a quem lhe aprouver.

Citando Tartuce (2011, p. 1190), duas são as modalidades de herdeiros previstas do Direito Brasileiro:

Herdeiros necessários, forçador ou reservatários - têm a seu favor a proteção da legítima, composta por metade do patrimônio do autor da herança (art. 1.846 do CC). [...] São reconhecidos como herdeiros necessários pelo CC/2002 os descendentes (até o infinito), os ascendentes (também sem qualquer restrição) e o cônjuge (art. 1.845). [...] Não se pode esquecer que o herdeiro necessário a quem o testador deixar a sua parte disponível, ou algum legado, não perde o direito à legítima (art. 1.849 do CC). [...] *Herdeiros facultativos* - não têm a seu favor a proteção da legítima, podendo ser preteridos por força de testamento (art. 1.850 do CC). É o caso do companheiro e dos colaterais até o quarto grau (irmãos, tios, sobrinhos, primos, tios-avôs e sobrinhos netos).

Na mesma linha de Tartuce, segundo a lição de Fiuza (2008, p. 987) o testador só poderá dispor em testamento da metade do seu patrimônio, caso haja herdeiros necessários, que são os ascendentes, descendentes o cônjuge ou companheiro, neste caso, chamada de parte disponível. Essa é obrigação legal, daí porque os herdeiros necessários também recebem o nome de herdeiros legítimos ou reservatários.

Quanto aos legatários todo legado de coisa certa e determinada não pertencente ao testador no momento da sucessão é ineficaz (artigo 1.912 do Código Civil brasileiro).

2 Tributos e impostos

A definição de tributo se encontra no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

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

Entende Martins (2008, p. 11) que:

[...] o tributo é norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo naquilo que retorna à comunidade em nível de serviços públicos, e para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo dos detentores do poder.

Na definição de Machado (2015, p. 56), reforça o conceito de tributo dizendo:

[...] o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado. O legislador, afastando as divergências da doutrina, disse que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (CTN, art. 3º)

Percebe-se, a partir dos conceitos supra mencionados, que Tributos e Impostos são distintos, o tributo é gênero onde o imposto se enquadra como espécie daquele. Existem, segundo a doutrina e jurisprudência no Brasil, duas teorias a respeito dos tributos, conhecidas como teorias Tripartida e Pentapartida, distinguem quais são as espécies de tributos existentes no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Diz o artigo 145 da Constituição Federal, assim, como, também, o artigo 3º do Código Tributário Nacional que as espécies tributárias seriam apenas 3: os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Desta forma, a Constituição Federal e o CTN estariam adotando a Teoria Tripartida.

Contudo, para o Supremo Tribunal Federal, os tributos se dividem em 5 espécies, conforme jurisprudência firmada nos julgados RE n. 111.954/PR, DJU 24/06/1998 e AI-AgR 658.576/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 27.11.2007. Nele pôde-se perceber que a Suprema Corte adotou a Teoria Pentapartida, em que seriam considerados tributos: os impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

O conceito de imposto se encontra no Código Tributário Nacional, artigo 16: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

Na definição de imposto, nos termos do artigo 16 do CTN, fica bem estabelecido que o imposto não se trata de um tributo vinculado, ou seja, significa dizer que a sua hipótese de incidência não está atrelada a nenhuma contraprestação específica do Estado. O imposto é devido diretamente pelo contribuinte ou pelo seu responsável tributário, única e exclusivamente baseado na capacidade contributiva do contribuinte, princípio constitucional, que faz com que o seu pagamento seja considerado um dever fundamental constitucional de todo cidadão que, porventura, produza seu fato gerador e possua a capacidade fiscal.

Considerado o dever de pagar impostos constitucionalmente fundamental, bastante elucidativa é a concepção doutrinária de Nabais (1998, p. 222),

[...] se o estado liberal se baseia e concretiza no dever fundamental de pagar impostos (e não outros tributos), então há que esclarecer o que são impostos e como esta figura se distingue das que conceitualmente lhe são próximas e lhe andam associadas. [...] Pois bem, o conceito de imposto que vai pressuposto no dever de pagar impostos, como muitos outros conceitos constitucionais (utilizados pela constituição) [...] um

conceito tipicamente constitucional ou um conceito que ganhe na lei fundamental uma primeira e decisiva caracterização, não pode deixar de ser caracterizado a partir da própria constituição. [...] podemos definir o imposto com base, ou decompondo-o, em três elementos a saber: um elemento objectivo, um elemento subjectivo e um elemento teleológico ou finalista. Do ponto de vista objectivo, o imposto é uma prestação (objecto portanto mediato de uma obrigação e não um direito real) pecuniária (traduzida em dinheiro ou em *dare pecunia*), unilateral (a que não corresponde nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte), definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização) e coactiva (estabelecida por lei ou *ex lege*).

Portanto, tributos e impostos são distintos, e como já visto, não subsiste mais a dúvida conceitual entre as duas categorias. Impostos são espécies de tributos, que se classificam como o dever fundamental constitucionalmente positivado e dever de todo cidadão possuidor de capacidade passiva que venha a produzir o fato gerador, que se insere na sua órbita de incidência, fazendo surgir a obrigação tributária principal e acessória, que será cobrada pelo sujeito ativo competente para o recolhimento do tributo aos cofres públicos.

3 Considerações sobre o imposto de transmissão “causa mortis” e doações - ITCD

Como já fora dito anteriormente, todo indivíduo que possua capacidade contributiva fiscal é responsável pelo recolhimento dos impostos devidos na hipótese de realizar o fato gerador descrito na lei instituidora do tributo. O âmbito de incidência do ITCD está descrito no artigo 155, I, da CF de 1988, e abrange a totalidade de bens em caso de transmissão "causa mortis" e doações, de quaisquer natureza.

Todo imposto instituído no Brasil depende de Lei e, conseqüentemente, possuem uma função. No caso específico do imposto tratado nesse artigo, segundo a lição de Machado (2015, p. 366), possui o ITCD:

A função do imposto sobre heranças e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isto não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração da renda.

O caráter fiscal do Tributo está relacionado com a maneira de como o Estado vai aplicar os recursos advindos da arrecadação dos impostos. Com efeito, Machado (2015, p. 366) os impostos podem possuir natureza fiscal, o que não significa dizer que não possam ter também ter a natureza extrafiscal, tudo irá depender com que função o imposto tenha sido instituído, citando como exemplo, no caso de em sendo criado um imposto com a intenção de desestimular a concentração de rendas, haver inclusive a possibilidade de agregar a esse imposto as alíquotas progressivas

Essa característica da fiscalidade e extrafiscalidade tem relação direta com a natureza e a finalidade a que o Estado definirá a função do imposto. O imposto de caráter fiscal é aquele

em que o Estado arrecada pura e simplesmente com o propósito de obter recursos para o custeio dos serviços públicos; o caráter extrafiscal do imposto tem haver como a função reguladora de distorções econômicas e sociais, ou seja, o tributo é arrecadado tendo em vista, por exemplo, no caso do IPTU, para incentivar a função social da propriedade.

Está previsto no artigo 155, § 1º, III da Constituição Federal, que o imposto de transmissão "causa mortis" e doações - ITCD -, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

A competência para sua instituição será regulada por Lei Complementar, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior (letra "b", inciso III do artigo 155 da Constituição Federal).

Tratando-se das alíquotas máximas do imposto são fixadas pelo Senado Federal (art. 155, inc IV da Constituição Federal).

É importante ressaltar, que a CF/88 trouxe como inovação, que foi a incidência do ITCD sobre bens móveis, pois, na constância da Carta Magna anterior à de 1988, quaisquer transmissões que ocorressem, o imposto incidiria somente sobre bens imóveis (RODRIGUES, 2008, p. 801).

No Estado do Ceará a legislação tributária acerca do ITCD é bem recente (SEFAZ, 2016, *online*), data do dia 20 de julho de 2015, publicada no DOE em 23/07/2015, Lei Nº 15.812, e que passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2016.

O ITCD deve ser adimplido até o final do processo de inventário, desta forma, o espólio deverá ter quitado todas as dívidas referentes ao imposto, pois, sem que haja esta obrigação tributária cumprida junto à Fazenda Pública Estadual, não poderão os herdeiros receberem suas partes no quinhão hereditário partilhado.

Fazendo-se um estudo, tomando por fundamento o direito privado, mais especificamente, o Direito Civil Brasileiro, que possui reflexos diretos no que tange a conceituação dos elementos constitutivos do fato gerador do ITCD, a seguir o significado de cada elemento constitutivo das hipóteses de incidência do imposto, ora tratado.

Segundo Fiuza (2003, p. 91) entende-se por:

Bens Imóveis: [...] aqueles que não se podem transportar, sem destruição, de um lugar para outro, ou seja, são os que não podem ser removidos sem alteração de sua substância."[...] b) imóveis por acessão física artificial [...], que incluem tudo aquilo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à Terra, os edifícios e construções (pontes e viadutos etc.), de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

Essa classificação conceitual dos bens dada pelo Direito Civil, é de extrema importância para o Direito Tributário, pois tais definições não são encontradas na legislação

tributária, que se socorre de outros ramos do Direito para identificar o objeto no qual incidirá as alíquotas imperiosas dos impostos.

3.1 O contribuinte tributário no ITCD, seu fato gerador, hipóteses de incidência, alíquotas na legislação do Estado do Ceará - Lei 15.812/2015 -, questões polêmicas

O CTN, em seu artigo 121, define como contribuinte tributário, o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, aquele que possui a obrigação de pagar o tributo, que é gênero, onde se inclui como espécie os impostos.

Machado (2015, p. 145) traz o seguinte entendimento sobre o sujeito passivo da obrigação tributária:

[...] é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O objeto da obrigação principal, recorde-se, é o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. É sempre um *dar*, um *pagar*. O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa. Conforme sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser (a) *contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, I), e (b) *responsável*, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, II).

Em resumo, partindo dessas premissas, pode-se, assim, definir o contribuinte tributário do ITCD como aquele responsável pelo pagamento do imposto e que deu causa ao seu fato gerador.

Como responsável tributário, cita-se, como exemplo, o contador de empresa, que é o responsável pelo cálculo e pelo pagamento do imposto, mas neste caso apenas como contribuinte substituto do contribuinte principal da obrigação.

No Estado do Ceará a Lei 15.812/2015 acerca do ITCD (SEFAZ, 2016, *online*), trata da sujeição passiva em seu artigo 9º.

Quanto ao fato gerador do ITCD, tem-se como a materialidade deste a transmissão "causa mortis" e a doação. O fato gerador do imposto em referência é a transmissão a qualquer título de bens imóveis, móveis ou quaisquer outros bens ou direitos, podendo se dar por ato entre vivos ou "causa mortis". Como bem observa Rodrigues (2008, p.804):

Tem-se considerado a data do óbito do autor da herança como fato gerador, pois, com a sua ocorrência, abre-se a sucessão, transmitindo-se, desde logo, o domínio e a posse da herança aos herdeiros legítimos e testamentários.

Prosseguindo, ainda, tratando do fato gerador do ITCD, segundo os ensinamentos de Machado (2015, p. 366-367):

Na definição do fato gerador do imposto sobre heranças e doações podem ser descritas a transmissão da propriedade de quaisquer bens ou direitos por causa da morte ou por doação. Dele se excluem apenas as transmissões de propriedade de bens por ato oneroso entre vivos.

A morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força de lei, simplesmente, seja por força de ato de última vontade do autor da herança.

A Lei 15.812/2015 que trata do ITCD no Estado do Ceará traz no artigos 3º e 4º as todas as hipóteses de incidência do referido imposto.

Note-se, que pela legislação cearense o leque de incidência do imposto em questão é muito abrangente em se tratando de transmissão de bens decorrentes de "causa mortis" e doações.

É de se observar que as hipóteses de incidência do ITCD, descritas na lei supra citada do Estado do Ceará, no seu artigo 4º, § 6º, faz menção a renúncia translativa ou *in favorem*, como sendo doação, por conseguinte, sujeita a incidência do imposto de transmissão "causa mortis", pois, nesse caso, o renunciante estaria beneficiando diretamente pessoa determinada, caso contrário, ou seja, na hipótese de a renúncia ser abdicativa, aquela em que o herdeiro renúncia em favor do monte, não incidirá o ITCD, como consta do § 7º: "Tendo sido feita a renúncia, a cessão não onerosa e a desistência de herança em favor do monte, e não de alguém particularmente, não incide o ITCD".

O § 7º do artigo 4º da nova lei do ITCD do Estado do Ceará parece agora mais clara quanto a essa hipótese de incidência do imposto. Corrigiu-se a redação do artigo 2º, § 1º, I, da Lei 11.527/1988, que considerava "a desistência ou renúncia de herança ou legado por ato de liberalidade que importe ou se resolva em transmissão de qualquer bens ou direitos", uma hipótese de incidência do imposto de transmissão "causa mortis". Fazendo comentários ao artigo 2º, § 1º, I da Lei 11.527/88 mencionada, Machado (2015, p. 367):

A lei de alguns Estados definem como hipótese de incidência do imposto a renúncia à herança. A Lei 11.527, de 30.12.1988, do Ceará, por exemplo, diz que, para efeitos do imposto em referência, considera-se doação "a desistência ou renúncia de herança ou legado por ato de liberalidade que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos" (art. 2º, § 1º, I). Ocorre, entretanto, que, nos termos do vigente Código Civil, "aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro desde a abertura da sucessão" (art. 1.804). E ainda esclarece expressamente que "a transmissão tem-se por não verificada quando o herdeiro renuncia à herança" (art. 1.804, parágrafo único). Assim, realmente, a renúncia à herança, ao menos nos casos em que está ocorre em favor do monte, não pode ser considerada como fato gerador do imposto sobre doações e heranças, porque apenas impede que se torne definitiva a transmissão que se havia operado com a morte do autor da herança. Ou, mais exatamente, apenas altera essa transmissão, retirando o renunciante da condição de herdeiro.

Continuando, sua linha de raciocínio, Machado (2015, p. 367) afirma que a renúncia à herança implica verdadeira doação do quinhão hereditário, confirmando o entendimento dado pela nova redação do art. 4, § 6º e 7º da nova legislação do Estado do Ceará, que regula o ITCD:

É possível que a renúncia ocorra em favor de determinada pessoa, que em consequência da mesma vem a receber o quinhão que pertenceria ao renunciante.

Neste caso, a renúncia, além de não impedir que se torne definitiva a transmissão que decorreu da morte, implica verdadeira doação do quinhão hereditário - e, assim, pode ensejar a cobrança do imposto.

Vencidas as discussões sobre as hipóteses de incidência do ITCD, que causavam mais polêmicas, passaremos a tratar adiante de suas alíquotas.

O imposto de transmissão "causa mortis" e doações conforme disciplinado no Código Tributário Nacional no seu artigo 35, possui como base de cálculo o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da respectiva doação, neste sentido, o STF editou as Súmulas 113: O Imposto de Transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação e, a Súmula 112 que diz: O Imposto de Transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

No que se refere a alíquota do ITCD, algumas polêmicas existiram por um determinado período. O Senado Federal, ainda, na constância da Constituição de 1967, editou a Resolução n. 99/81, em que fixava as alíquotas máximas do ITCD em 0,5% para transmissões que tivessem como fato gerador as relativas ao sistema financeiro da habitação e de 2% aquelas a título oneroso e 4% para as transmissões "causa mortis" e doações.

Acontece que, com a promulgação da CF/88, a Resolução n. 99/81 do Senado Federal foi recepcionada e passou a viver como alíquota nas transmissões "causa mortis" o percentual de 4%. Em razão desta situação, alguns Estados passaram a fixar suas alíquotas em percentuais muito superiores ao estabelecido pela Resolução n. 99/81 do Senado Federal, sobre o argumento de que com a promulgação da CF/88 a resolução 99/81 do Senado estaria revogada.

Foi, então, quando o Senado Federal como medida para conter o abuso de alguns Estados que instituíram alíquotas exorbitantes, e também em desrespeito ao princípio constitucional da anterioridade, acabou por editar a Resolução n. 9/92, em que fixou estabelecida que as alíquota máxima nas hipóteses de transmissão "causa mortis" seria de 8%.

Vale ressaltar, que mesmo com a edição da Resolução n. 9/92, que majorou as alíquotas do ITCD para 8% nas transmissões "causa mortis", os Estados para instituí-las deveriam criar suas próprias leis regulando tais percentuais. Desta forma, o Estado do Ceará o fez, disciplinando em seu artigo 16 da Lei 15.812/2015, ficando estabelecido sistema de alíquotas progressivas, chegando-se ao máximo de 8% no caso das transmissões "causa mortis", como determinado na Resolução n. 9/92 do Senado Federal.

Neste sentido, vale salientar, mais uma vez que, mesmo em vigência esses percentuais estabelecidos pela nova Lei do Estado do Ceará, que trouxe limites progressivos das alíquotas,

de acordo com a Súmula 112 do STF, a alíquota que deve incidir nas transmissões *causa mortis*, deve ser aquela vigente ao tempo da abertura da "saisine".

Quanto a progressividade do ITCD, houve por um bom tempo, várias controvérsias sobre o tema no que diz respeito a inconstitucionalidade dos dispositivos das Leis estaduais, que estabeleciam alíquotas progressivas de 1% a 8%, a exemplo, da Legislação do Estado do Rio Grande do Sul e do Estado do Ceará, questão essa que fora pacificada pelo STF nos Recursos Extraordinários números 562045, 544298, 544438, 551401, 552553, 552707, 552862, 553921 e 570849, todos de autoria do Estado do Rio Grande do Sul.

Nos REs supra citados, decidiu-se pela constitucionalidade da progressividade da alíquota do ITCD (de 1% a 8%), prevista no artigo 18 da Lei gaúcha, e por conseguinte nas leis dos demais Estados brasileiros que já possuíam sua própria legislação afeita ao imposto. (Notícias STF, *online*, 2016)

O argumento pela inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCD foi alegado no voto vencido do ministro Marco Aurélio, no RE 562045, de autoria do Estado do Rio Grande do Sul, no sentido de que:

[...] essa progressividade deveria ser analisada sob o ângulo da capacidade contributiva, segundo o qual o cidadão deve contribuir para a manutenção do Estado na medida de sua capacidade, sem prejuízo da própria sobrevivência. Ele considerou que a regra instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul admitiu a progressão alíquotas sem considerar a situação econômica do contribuinte, no caso, o destinatário da herança. Conforme o ministro, a progressão de alíquotas poderia até compelir alguém a renunciar à herança simplesmente para evitar a sujeição tributária. "A herança vacante acaba por beneficiar o próprio Poder Público, deixando abertas as portas para a expropriação patrimonial por vias transversas", salientou. (Notícias STF, *online*, 2016)

Concordo com o voto do ministro Marco Aurélio pela inconstitucionalidade, quando defende que a alíquota do ITCD deveria respeitar o princípio da capacidade contributiva do cidadão, e não mais grave do que essa afronta a um princípio é, ainda, o fato de que há a possibilidade de renúncia à herança pelos herdeiros, como bem disse o ministro em seu voto afirmando que poderia inclusive fazer com que alguém renunciasse à herança só para não se sujeitar a tributação, principalmente nesses períodos de crise econômica e financeira, em que o país se encontram na atualidade.

4. O peso do ITCD sobre a herança no Brasil comparado a outros países

O Brasil é um país que possui uma das maiores cargas tributárias no mundo, isso é fato, e indiscutível, pois todos os brasileiros sabem muito bem o peso que os tributos exercem sobre os custos financeiros de suas vidas. Temos no Brasil, tributos com as mais variadas

hipóteses de incidência, e em determinadas casos as alíquotas que incidem sobre o fato gerador desses tributos possuem percentuais bem elevados.

O brasileiro paga tributos sobre o patrimônio, a renda, o consumo etc, ou seja, a maior parte do que aufero o cidadão com seu trabalho e suor, é destinado ao Estado para custear as despesas, e implementar as suas políticas públicas. Por outro lado, sem recursos não tem como o Estado sustentar a máquina administrativa estatal e, ainda, efetivar a concretização dos direitos fundamentais do indivíduo, garantidos pela Carta Magna de 1988, em seu artigo 5º.

O dever de pagar impostos, além de ser uma obrigação de todos, é, também, um dever fundamental, a que todos que possuem capacidade fiscal estão adstritos.

No entanto, temos que concordar com Silveira (2009, 162), quando ele diz:

A imposição conjunta de uma elevada carga tributária sobre a renda, receitas, consumo e propriedade, ao invés de promover a distribuição de renda, pode ter como efeito oprimir o indivíduo, confiscar sua propriedade, sufocar a atividade econômica privada e estancar o crescimento econômico em prol do fortalecimento de uma esfera pública dominada pelo aparato do Estado e pelo governo de ocasião.

Como já fora dito, sabe-se que o ITCMD é um tributo de natureza real, ou seja, ele possui como fato gerador de incidência a transmissão de quaisquer bens móveis ou imóveis ou direitos que recaiam sobre eles, decorrentes da sucessão hereditária "causa mortis" e doações. Também possui uma natureza fiscal, o que significa dizer que ele possui função arrecadatória de recursos financeiros para o erário público. Podendo, inclusive, Machado (2015, p. 366) possuir também uma função extrafiscal, em razão de se tentar por meio da instituição de alíquotas progressivas, desestimular o acúmulo de riquezas, e a concentração de renda.

Convém citarmos o posicionamento de Laprovitera (2014, p. 313), com relação a progressividade de alíquotas no ITCMD:

É por meio da progressividade que se alcança de forma efetiva os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. [...] é um princípio que consagra a realização da justiça fiscal, impondo aos cidadãos de maior poder aquisitivo o pagamento de elevadas exações, a partir do crescimento da carga tributária em virtude da majoração das alíquotas, na medida em que se dá o aumento da base de cálculo. [...] Convém ressaltar que a progressividade não pode ser aplicada de forma excessiva, a ponto de não serem consideradas as manifestações individuais de riquezas dos contribuintes, o. Que poderia resultar em um tributo de caráter confiscatório. O IR, ITR, IPTU, IPVA e mais recentemente o ITCMD são exemplos de impostos que se utilizam do instrumento da progressividade para a instituição de suas alíquotas.

Perfilho-me, ao entendimento de Silveira (2009, p. 161), quando ele em seus ensinamentos faz a seguinte observação:

A tributação das heranças pode ser citada como uma das formas mais importantes de redistribuição de renda, visto que impede a manutenção de poder e riquezas nas mãos de uma classe ociosa e distante do mundo do trabalho e da produção.

É evidente que a riqueza centrada nas mãos de uma classe dominante, que nada produz, é extremamente maléfica, para uma nação, pois os resultados são os piores que podem acontecer, como a escapes na distribuição de rendas, o desaquecimento do mercado de consumo, a desaceleração do crescimento econômico que fica inviabilizado, pela falta de circulação de riquezas, exatamente em função dessa concentração rendas com o único objetivo de preservar o patrimônio familiar e privilegiar uma minoria de indivíduos, em detrimento de toda uma sociedade.

Uma das principais críticas formuladas pela Revolução Francesa, Silveira (2009, p. 160), era a de que não se deveria manter uma classe ociosa e confortável sobre um patrimônio herdado e sem que tivesse compromisso com o trabalho e a produção, e como consequência desse pensamento instalou-se um novo regime que passou a tributar a propriedade, o patrimônio e a herança.

Pois muito bem, o ITCMD é um imposto que possui, exatamente, essa função de corrigir essas distorções, fazendo com que ocorra o movimento chamado pela doutrina de "social improvement", que visa a melhoria das condições materiais e que deve ser uma máxima a ser atingida pelo Estado Democrático de Direito em que vivemos na atualidade, desta forma, a consequência será a efetivação material dos direitos fundamentais estabelecidos pela CF/88.

Indiscutível, é a necessidade da tributação da herança, por tudo que já fora dito, restamos, neste momento, verificarmos se as alíquotas progressivas adotadas por alguns Estados brasileiros, que a adotaram respeitando o patamar máximo de 8% estipulado pelo Senado Federal.

Seriam as alíquotas progressivas praticadas por alguns Estados brasileiros, a exemplo do Ceará, demasiadamente elevadas ou estão estipuladas em percentuais razoáveis, em relação às praticadas em outros países que também tributam a herança?

Pôde-se verificar por meio dessa pesquisa, com base em um estudo feito pela UHY NETWORK, rede de contabilidade internacional (UHYNETWORK, 2016, *online*), que o Reino Unido e a Irlanda possuem as mais altas taxas de impostos sobre a herança. Concluiu-se, também, com base nesse estudo, que os países do "velho" mundo cobram os maiores impostos sobre sucessões e o patrimônio, em relação aos países do "novo" mundo.

Um outro ponto importante, descoberto por esse estudo feito pela UHY internacional foi que, ao contrário do que pensam os doutrinadores no Brasil, vários países desenvolvidos, incluindo a Austrália, Israel e Nova Zelândia, optaram por abolir os impostos sobre a herança, com o intuito de criar dessa forma sistemas fiscais mais simples e incentivar a criação de riqueza, seja através de empreendedorismo ou novos investimentos.

Segundo Ladislav Hornan, presidente da UHY (UHYNETWORK, 2016, *online*), também considera que os países desenvolvidos estão na via correta:

Many emerging economies are especially keen to encourage wealth creation, and very low, or no, inheritance tax is seen as an important way to do that. Not only are individuals more incentivised to earn more in order to pass it on to the next generation, but inheritances are themselves often a crucial source of funding for new businesses, especially in countries where there is less bank finance available.

Considero esse entendimento uma nova e contemporânea perspectiva de se analisar os impactos da incidência da tributação sobre a herança, com certeza, não foi à toa, que se chegou essa conclusão, na realidade foi fruto das experiências já vividas por países, que se encontram muito à frente do Brasil. Concordo, plenamente com esse entendimento, e penso que a tributação sobre a herança, mesmo que seja em patamares mínimos, além de burocratizar e criar mais uma forma de tributação, onerando ainda mais carga tributária já existente sobre o cidadão no caso brasileiro, faz com que os indivíduos não se preocupem em criar riquezas, e passá-la as futuras gerações, pois heranças muitas vezes acabam sendo um viés de se reinvestir em novos negócios, e assim, acelerar o crescimento e fortificar a economia de um país.

Por outro lado, o estudo feito pela UHY internacional verificou que as economias europeias, ao contrário do que vem sendo praticado pelos países considerados de economia emergente, preferem cada vez mais impor taxas elevadas sobre as heranças e essa seria uma contrapartida, para criar receitas e garantir a aposentadoria dos indivíduos, já que são países em que a maior parte da população é composta por pessoas idosas.

No estudo feito pela UHY também verificou-se que dentre os países emergentes que compõem o BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), o Brasil é o país que possui a maior taxa de imposto sobre a herança.

Rafael Albani (RAFAELALBANI, 2014, *online*), publicou um artigo com o seguinte título: "Imposto sobre a Herança no Brasil é o maior da América Latina", concluiu a matéria o que se segue:

O imposto sobre a sucessão no Brasil é o mais alto entre as economias que fazem parte dos BRICS e dos vizinhos latino-americanos, revelou um levantamento feito pela empresa de auditoria e consultoria UHY Moreira. [...] O conhecido "Custo Brasil" leva, em média, 4% do patrimônio de um indivíduo que deixa uma herança num valor hipotético de US\$ 350 mil. O imposto sobre a sucessão ficou bem acima da média global, q é de 1,9%. A Índia, China e Rússia não cobram nenhuma tributação, enquanto no Uruguai e no México, as taxas são de 3% e 2%, respectivamente, sobre o mesmo valor herdado.

Entende o diretor técnico da UHY Moreira (RAFAELALBANI, 2016, *online*), que altos impostos incidentes sobre a herança podem limitar as ambições empresariais:

[...] muitas economias emergentes não impõem impostos sobre herança porque podem desencorajar a criação de riqueza. "Sem ele, não apenas os indivíduos são mais

incentivados a criarem riquezas, a fim de passá-las para a próxima geração, mas também estas heranças são muitas vezes fontes essenciais de financiamento de novos negócios, especialmente em países onde há um menor financiamento bancário disponível ou juros elevados.

Não é de somenos importância o estudo feito pela UHY internacional, pois realizado analisando as economias de várias países que tributam a herança, expondo as razões do porque nos países desenvolvidos a tributação sobre a herança possui as maiores taxas de imposto sobre a herança, de outro lado, faz um comparativo trazendo as razões dos motivos dos países considerados emergentes, principalmente os que compõe o BRICS, possuem as taxas mais baixas de tributação sobre a herança, existindo até mesmo países emergentes optaram por não tributar a herança, como forma de estimular a riqueza, e promover o fortalecimento da economia.

É imprescindível que se demonstre a opinião de Moreira (RAFAELALBANI, 2016, *online*) quando ele faz as seguintes considerações sobre a desnecessidade de o Brasil tributar a herança:

[...] como o Brasil tem uma população relativamente jovem não há razão demográfica para a necessidade de um imposto sobre a sucessão. “Mesmo que o País esteja se tornando mais rico e a idade média esteja aumentando, ainda assim, neste momento o Governo deve ter como objetivo reduzir a carga fiscal sobre heranças para não frear o crescimento futuro”, considera. [...] Os executivos contam que é preciso definir um limite para cada alíquota do imposto de herança, além dele ser ajustado de acordo com a inflação. "Sem essas medidas, estes impostos, que foram originalmente concebidos para se aplicar apenas à classe mais rica, começam a afetar uma proporção maior da população.

Toda essa polêmica que envolve a desnecessidade da tributação sobre os bens da herança, é uma visão bem contemporânea e arrojada quando se trata do caso do Brasil, um país que possui graves problemas sociais, políticos, etc., que acabam sendo reflexos de uma má distribuição econômica e desigualdades sociais que acompanham a sociedade brasileira desde o período Imperial. É certo que o Estado brasileiro é um território novo e em plena ascensão, formado por população em sua maioria jovem, mas que vem envelhecendo, como ocorre em todos os países desenvolvidos do mundo. E a consequência disso, é a imperiosa necessidade da cobrança dos tributos para sustentar a máquina pública, sem que seja dessa forma fica inviável para o Estado prestar aos seus cidadãos todas as obrigações constitucionais a que está vinculado, como forma de garantir a dignidade de todos que habitam no território nacional.

O estudo comparativo dos países que tributam a herança, demonstra que é uma pequena minoria que deixa de cobrar o impostos de transmissão "causa mortis", por razões específicas de cada Estado, de acordo com a sua necessidade, visando o desenvolvimento

econômico, por acreditar que a cobrança de tal imposto é uma pecha que impede o crescimento da economia interna.

Conclusão

Diante dos efeitos fiscais em decorrência da morte, tratados nesse estudo, mais especificamente quanto à incidência do ITCD, tem-se que é de grande importância que se conheça amiúde as peculiaridades e características, que se dão quando do momento da abertura da sucessão hereditária "causa mortis".

A relação com o Fisco, frise-se, como muitas pessoas pensam não se desfaz com a extinção da pessoa física em decorrência da morte, a não ser que o "de cujus" nada tenha construído ou amealhado em vida; caso contrário, esta relação se prolonga até a conclusão do processo de inventário, para que ao final desse se dê a partilha de bens, e seja expedido o formal de partilha, documento hábil, para que cada herdeiro possa receber a sua parte no quinhão herdado, sendo, ainda imprescindível que sejam cumpridas todas as obrigações tributárias, como por exemplo, o recolhimento de todos os impostos devidos aos Cofres Públicos.

Tratou-se nesse artigo, de uma forma sintética, de alguns dos requisitos que compõe o imposto de transmissão "causa mortis" e doações, dando um enfoque tomando por referência a nova Lei Nº 15.812/2015, do Estado do Ceará.

Várias controvérsias existiam sobre o ITCD, uma das mais importantes se referia a aplicação de alíquotas progressivas às hipóteses de incidência desse imposto, por ele se tratar de imposto real, de natureza fiscal. No entanto, tal controvérsia ficou pacificada pelo STF, no RE 562045/RS, em que se decidiu pela constitucionalidade das alíquotas progressivas da Lei estadual do Rio Grande do Sul que trata do tributo em referência.

No que tange a essa decisão do STF, quanto a progressividade das alíquotas, concordo em parte com a jurisprudência da Suprema Corte, quando ficou decidido que não existe inconstitucionalidade na progressividade das alíquotas no caso do ITCD. No entanto, afilio-me ao ministro Marco Aurélio quando ele disse que a progressividade das alíquotas do ITCD deveria respeitar o princípio da capacidade contributiva.

Entendo que o ministro Marco Aurélio fundamentou muito bem o seu voto, ao dizer que as alíquotas progressivas poderiam fazer com que os herdeiros viessem a renunciar à herança, por não possuir meios financeiros para pagar o imposto, e como consequência disso, a herança poderia vir a se tornar vacante, e no futuro vir a beneficiar o próprio Poder Público que, segundo o ministro Marco Aurélio, essa seria uma porta aberta para a expropriação patrimonial por vias transversas.

No que se refere ao estudo do peso da tributação sobre a herança, verificou-se que nos países desenvolvidos essa imposição tributação é bem elevada, já nos países emergentes essas taxas são as menores possíveis, existindo alguns países, inclusive, que optaram por não tributar a herança.

O motivo pelo qual os países emergentes que compõe o BRICS e alguns outros países, incluindo os da América do Sul, em não utilizarem altas taxas de imposto sobre a herança, tem um motivo relevante, pois as taxas mais baixas do imposto sobre a herança, faz com que os indivíduos sejam incentivados a gerar riquezas, que viria a ser produto de uma herança para as próximas gerações, assim como as heranças são consideradas fontes essenciais de financiamento de novos negócios, principalmente nos países que não possuem um financiamento bancário ou juros elevados.

Perfilho do entendimento de Moreira, diretor técnico da UHY quando ele diz que o Brasil tem uma população jovem e que não há razão demográfica, portanto, para a necessidade de um imposto sobre a sucessão.

Entendo que a tributação sobre a herança pode fazer com as pessoas fiquem desestimuladas em criar riquezas, afetando a criação de novos negócios, essenciais ao aquecimento da economia de um país, mas para isso é imprescindível que os governos reduzam suas cargas tributárias sobre a herança afim de não estagnar o crescimento econômico e afetar a economia do país no futuro.

REFERÊNCIAS

CROCE, Delton. **Manual de Medicina Legal**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Direito Tributário, STF RE 146.733**. Disponível em:

<<http://tributarioblog.blogspot.com.br/2008/10/resumo-tributo.html>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

BRASIL. **Espólio contribuinte falecido**. Site da receita federal do Brasil. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Pessoa Fisica/IRPF/2006/perguntas/Espolio.htm>>. Acesso em 13 mai. 2016.

BRASIL. **Imposto sobre a herança no Brasil é o maior da América Latina**. Disponível em: <<http://www.rafaelalbani.com.br/index.php/o-mercado/noticias-mercado-imobiliario/135-imposto-sobre-heranca-no-brasil-e-o-maior-da-america-latina>>. Acesso em 12 jun. 2016.

BRASIL. **Lei 15.812/2015**. Disponível em:

<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/gerados/legislacao_2011.asp>. Acesso em 25 mai. 2016.

BRASIL. STF reconhece possibilidade de cobrança progressiva de imposto sobre transmissão por morte. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=230130>>. Acesso em: 20 mai. 2016.

DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. **Medicina Legal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FIUZA, César. **Direito Civil: curso completo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

GODOY, Cláudio Luiz Bueno de et al. **Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência**. In: Cesar Peluso. Barueri, SP: Manole, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema tributário Brasileiro**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2008.

MONTEIRO, Washinton de Barros. **Curso de Direito Civil. Direito das Sucessões**. São Paulo: Saraiva, 1980-1981.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar impostos**. Portugal: Almedina, 1998.

ROCHA, Sofia Laprovitera. **Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCD**. *Revista Controle*. Tribunal de Contas do Estado Ceará. Fortaleza, v. XII, n. 2, p. 313, dez. 2014.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos a Eles Relativos - "Causa Mortis" e "Doações"**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Saraiva, 2008.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. São Paulo: MÉTODO, 2011.

UNITED KINGDOM. **UK and Ireland impose highest taxes on inheritance of all major economies**. Disponível em: <<http://www.uhy.com/uk-imposes-highest-taxes-on-inheritance-of-all-major-economies/>>. Acesso em 12 jun. 2016.

VELOSO, Neno et al. **Código Civil comentado**. In: Ricardo Fiuza. São Paulo: Saraiva, 2002. STJ JUSBRASIL. Jurisprudência. Disponível em:

<<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178364812/agravo-em-recurso-especial-aresp-543947-sp-2014-0166127-0>>. Acesso em: 20.06.2016.