XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
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

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

ITCMD PROGRESSIVIDADE NOS ESTADOS BRASILEIROS

ITCMD - ESCALATION IN BRAZILIAN STATES

Sabrina Durães Veloso Neto
Arlene Esteves Bento

Resumo

O presente estudo visa analisar o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no sistema jurídico brasileiro, buscando clarear sua incidência e debater sobre os aspectos controvertidos existentes, considerando que este imposto carece de resoluções na esfera legislativa e, consequentemente, no judiciário, cujas lacunas dão início a diversos posicionamentos doutrinários conflitantes e diversas aventuras jurídicas dos contribuintes.

Palavras-chave: Itcmd, Incidência, Contribuintes

Abstract/Resumen/Résumé

This study aims to analyze the tax of transmissions causa mortis and donation (ITCMD) in the Brazilian legal system, seeking to clarify their incidence and discuss the existing controversial aspects, considering that the tax needs resolutions in the legislative sphere and therefore, in the judiciary, that giving rise to different doctrinal positions and several adventures of the taxpayers.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Itcmd, Incidence, Taxpayers

INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objeto de estudo o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), que é um dos impostos mais antigos na história da tributação, possuindo relatos da sua exigência desde Roma, sob a forma de vigésima sobre heranças e legados. No Brasil havia a décima da herança ou legado (Alvará de 17.06.1809) e, a partir de 1891, coube aos Estados a cobrança do imposto causa mortis.

Inicialmente será abordado os aspectos gerais desse imposto, os quais entendemos como fundamentais para o entendimento do tratamento atualmente dispensado pelo Fisco Estadual, bem como no intuito de facilitar a compreensão das suas hipóteses de incidência. Também, abordar-se-á, sobre as temáticas controversas existentes, passando por definição de conceitos, características e posicionamentos doutrinários conflitantes.

Apresenta-se uma breve perspectiva histórica do ITCMD no Brasil e sua estrutura tributária. Foi feito um estudo comparado dos Estados Brasileiros, apontando as diferenças nas cobranças das alíquotas, uma vez que o Senado determinou uma alíquota máxima de 8%. Por fim, apresenta-se o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação aos impostos reais e sua progressividade. Em especial, a decisão proferida no RE 562045 – RS, que sinaliza uma importante mudança de entendimento da Corte Suprema não apenas na forma de se conceber o fenômeno tributário, mas também da própria noção que se tem de propriedade. E, ainda, serão apresentadas algumas contradições que se tornam evidentes com o julgamento do referido RE, evidenciando a necessidade de uniformização do entendimento não apenas na jurisprudência, mas também na doutrina nacional. Espera-se que o presente artigo possa colaborar, de alguma forma, com o debate acerca da progressividade dos impostos reais, apresentando novas alternativas ao problema da estruturação regressiva da matriz tributária brasileira.

HISTÓRIA DO ITCMD NO BRASIL

O imposto sobre a transmissão causa mortis, apesar de ser produto da Democracia Moderna, é um dos tributos mais antigos que se tem conhecimento no cenário mundial, contando com aproximadamente 2000 anos. A doutrina noticia sua presença nos tempos mais remotos, remetendo sua existência à Antiguidade, mais precisamente às civilizações egípcia e romana, consideradas as mais desenvolvidas da época.

No Brasil, a instituição do imposto sobre a transmissão de herança deu-se à época da invasão napoleônica em Portugal, que provocou a vinda de D. João VI ao país, elevando o Brasil à categoria de Reino Unido a Portugal e Algarves[1]. Tal incidente é considerado marco histórico da formação do sistema[1] tributário brasileiro no país[2].

Com a chegada de D. João VI, foi instituída uma série de tributos no país, com base no sistema tributário português. O primeiro imposto sucessório causa mortis brasileiro foi instituído pelo Alvará Régio de 17 de junho de 1809, sob a designação de "décima das heranças e dos legados"[3]

Tal imposto isentava em absoluto a transmissão da propriedade em linha reta (aos ascendentes e descendentes) e previa o pagamento de uma alíquota variável entre 10% e 20%, a depender do grau de parentesco e do tipo de sucessão. Assim, estabelecia-se o pagamento da taxa única de 10% para os parentes colaterais até o 2º grau e para os estranhos e colaterais, nas sucessões testamentárias e a de 20% para os demais parentes, nas sucessões ab intestato[4].

---

[1] Nos dizeres de Geraldo Ataliba: "O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema" (ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Atlas, 1968, p. 4). Na verdade, à época, aplicavam-se no Brasil, os impostos que eram considerados necessários para a arrecadação, com base no ordenamento português, motivo pelo qual muitos autores defendem não se tratar ainda de um verdadeiro sistema tributário brasileiro, mas de uma legislação tributária esparsa.

[2] HUGON APUD NICÁCIO. (NICÁCIO, Antônio. Do Imposto de Transmissão de Propriedade "Causa Mortis". Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, p. 28).

[3] O Alvará de 17 de junho de 1809, que "estabelecia os impostos do papel sellado e das heranças e legados", continha, em seus parágrafos 8º e 9º a matéria reguladora do direito sucessório, preceituando que: VIII. Nenhuma quitação de herdeiro ou de legatario, por effeito de testamento, poderá ser aceita em Juizo, nem se poderá com ella haver o testamento por comprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente sellada, pagando-se por este sello a decima da herança ou legado que effectivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros ou legatarios descendentes ou ascendentes do testador. IX. Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes do fallecido ab-intestado; com differença, porém, que o herdeiro que for parente do fallecido ab-intestado; com differença, porém, que o herdeiro que for parente do fallecido ab-intestado até o segundo gráo inclusive, contado na fórma do Direito Canonico, não poderá ser empossado da herança sem que tendo feito inventario, e constando por documento autentico a quantia liquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o sello, e com elle pago a decima da herança que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fóra do segundo gráo. E os Ministros a quem toca, farão que os testamenteiros não sejam omissos em dar conta dos testamentos e que de todas as heranças abintestado, não havendo herdeiros forçados, se proceda a inventario e entrega judicial para poderem ter logar estas providencias. (http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/anterioresa1824/alvara-40073-17-junho-1809-571728-publicacaooriginal-94857-pe.html).

[4] Sucessão ab intestat é aquela em que não houve a expressão da vontade do de cujus, por meio de testamento.

Ainda no ano de 1809, o Alvará de 3 de junho instituiu o imposto de transmissão inter vivos, conhecido por sisa, prevendo uma alíquota de 5% sobre o valor dos escravos doados ou herdados. Em 2 de outubro de 1811, para evitar possíveis fraudes que prejudicariam a Real Fazenda na arrecadação da "décima das heranças e legados", D. João VI editou novo Alvará regulamentando o procedimento de arrecadação do referido tributo. Antônio Nicácio sustenta a importância desse alvará para o Direito Tributário brasileiro, por entendê-lo como o primeiro regulamento expedido no país que disciplinou a arrecadação do imposto sobre a transmissão causa mortis, instituído pelo alvará anterior. Fixou-se assim a nulidade da quitação dos herdeiros ou legatários, na qual não fosse averbado o pagamento das taxas estipuladas, tendo sido marcado o prazo máximo de trinta dias, a contar da abertura da sucessão. Determinou-se ainda que as disposições desse alvará se aplicariam apenas às sucessões ocorridas após o Alvará de 17 de junho de 1809. Com o advento da Constituição de 1824, que tornava o Brasil um Estado Unitário, a sua arrecadação tornou-se de competência do Poder Central, ficando entre as rendas gerais do Império. Em 1832, implementou-se uma divisão das receitas públicas, passando a existir as receitas gerais, do Poder Central, e as receitas provinciais, que passaram a integrar os cofres dos chamados "poderes locais".

Com a Lei de 24 de outubro do mesmo ano, completada pela Lei n. 99, de 31 de outubro de 1835, as receitas advindas da arrecadação das "décimas das heranças e legados" foram incluídas nas receitas provinciais. A denominação de "Imposto de Transmissão de Propriedade" para o então conhecido "décima ou taxa de heranças e legados", compreendendo também o imposto sobre a transmissão por ato entre vivos, foi instituída pelo art. 19 da Lei 1507, de 26 de setembro de 1867, que assim dispunha:

O Governo fica autorizado para expedir um Regulamento, uniformizando as regras para a cobrança dos atuais impostos sobre a transmissão da propriedade e usufruto de imóveis, móveis e semoventes, por título oneroso ou gratuito, inter vivos ou causa mortis, e compreendendo no imposto que os substituir sob a denominação de transmissão de propriedade.

Para a execução de tal disposto, expediu-se o respectivo regulamento n. 4355, de 17 de abril de 1869, disciplinando a arrecadação do imposto no Município da Corte. Na fase republicana, a Constituição de 1891 tratou de delinear a repartição das receitas tributárias entre a União e os Estados-membros, passando o imposto sucessório à competência privativa

destes, assim permanecendo até os dias atuais. A Constituição de 1934, por sua vez, manteve a competência dos Estados, mas dividiu o imposto em imposto sobre a transmissão de propriedade causa mortis e imposto sobre a transmissão de propriedade inter vivos. Ademais, seu art. 18548 previu a impossibilidade de aumento dos impostos para além de 20% do seu valor. Faz-se importante mencionar que a Constituição de 1934 determinava em seu art. 128 a progressividade do imposto sucessório, sob os seguintes termos:

"Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado".

As Constituições seguintes, de 1937 e 1946, mantiveram a divisão dos impostos em seus textos, mas a previsão do art. 185 não foi mantida nas mesmas. Com a Emenda Constitucional n. 5 de 61, o imposto sobre transmissão de imóveis inter vivos passou para a competência tributária dos Municípios, permanecendo o imposto de transmissão causa mortis com os Estados. Essa nova orientação da política fiscal foi mantida até a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que agrupou em um só, sob a denominação de Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (art. 9º) e transferiu a competência novamente para os Estados. Observa-se que houve verdadeira exclusão dos bens móveis da tributação, já que, com a fusão dos impostos, passou-se a tributar exclusivamente as transmissões de propriedade imobiliária. Posteriormente, com a Constituição Federal de 1967, implementou-se a possibilidade de fixação de alíquota máxima pelo Senado Federal, novidade à época. Foi prevista também a não incidência do imposto sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas e, por fim, firmou o entendimento de que tanto a sucessão onerosa, quanto a gratuita deveriam ser tributas pelo imposto de transmissão.

Por fim, na Constituição Federal de 1988, foi mantida a previsão de uma possível fixação de alíquotas máximas do imposto pelo Senado Federal. A Resolução 9, de 05 de maio de 1992, fixou essa alíquota em 8%. Ademais, no atual texto constitucional há o fracionamento do antigo Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), passando a existir: 1. o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos, cuja competência é dos Estados-membros e do Distrito Federal e 2. o Imposto de Transmissão Inter Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre móveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, de competência municipal, conforme previsão no art. 156, II.

COMPETÊNCIA E FUNÇÃO DO ITCMD

O imposto sobre transmissão causa mortis e doação, doravante simplesmente denominado ITCMD, está disposto no art. 155, I, da CF 88, que reserva aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a sua instituição.

A controvérsia reside em saber qual o Estado competente para a cobrança do tributo, questão esta que pode ser sanada no §1º do art. 155 da CF 88, que estabelece:

a) relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, o imposto pertence ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal, se neste o bem estiver situado;

b) relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, o imposto pertence ao ente público (Estado ou Distrito Federal) onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador.

Hugo de Brito Machado elucida também que, nos casos em que o doador tem domicílio ou residência no exterior, e, quando o autor da herança possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, será a cobrança regulada em lei complementar, o que se torna uma das problemáticas atuais, já que faltante a referida lei reguladora, o que leva alguns doutrinadores, tais como o referido jurista[5], lecionarem que esse imposto não poderia ser instituído, força do disposto no art. 146, inciso III, da CF.

A função do imposto sobre transmissão causa mortís e doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD), no pensamento de Hugo de Brito Machado, é predominantemente fiscal, ou seja, possui o objetivo de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isso não quer dizer que também não possua função extrafiscal, na medida em que possibilita desestimular o acúmulo de riqueza, e consequentemente, a concentração da renda. Para isso, basta a instituição de alíquotas progressivas em função da parcela de bens recebida por cada herdeiro ou legatário.

FATO GERADOR

[5] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 134. 25 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 68 et seq.

Cumpre ressaltar que o Código Tributário Nacional adotou a denominação de fato gerador para caracterizar a situação de fato ou a situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência de determinado tributo.

Luiz Emygdio F. da Rosa Junior, citando Amílcar de Araújo Falcão, conceitua:

O fato gerador constitui o dado essencial para a distinção dos tributos in genere (imposto, taxa e contribuição de melhoria) e in specie (cada espécie de imposto), pois, sendo aquela circunstância de fato em decorrência da qual nasce um tributo, constitui o aspecto objetivo da relação jurídico – tributária.

Adentrando-se no mérito do ITCMD, também se faz cogente tecer comentários sobre o significado do vocábulo transmissão.

Eduardo Sabbag elucida que transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência da morte (transmissão causa mortis), ou doação (ato de liberalidade).

Quando ao momento da ocorrência, Marilene Talarico Martins Rodrigues complementa que o fato gerador do imposto ocorre na abertura da sucessão, que se dá com a morte de determinada pessoa, à qual pertencia os bens.

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, preceito encontrado na lei civil, art. 1784 do CC.

Nesse ponto, Hugo de Brito Machado10 afirma que:

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 formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados.

Convém salientar que por esse motivo deve ser aplicada a alíquota vigente no momento da abertura da sucessão, conforme Súmula 112 do STF, já que a partilha tem natureza meramente declaratória e não atributiva da transmissão da propriedade.

Com efeito, há neste imposto uma pluralidade de sujeitos passivos, já que poderão haver diversos herdeiros e legatários, razão pela qual também ocorrerão tantos fatos geradores quantos forem estes.

Analisando a doação, temos o seu conceito fornecido pelo Código Civil Brasileiro, no artigo 538, que considera:

"doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere seu patrimônio, bens ou vantagens para o de outra"

Incluem-se também as doações efetuadas com encargos ou ônus, operando tanto sobre bens imóveis quanto móveis.

O fato gerador da doação ocorrerá quando da transferência dos bens, sendo que, em especial de bens imóveis – o solo e tudo quanto se incorporar natural ou artificialmente - se dará quando do registro da escritura de doação no respectivo Registro de Imóveis.

Ressalta-se, por fim, que o imposto não incide sobre a doação de bem móvel sobre o qual incida ICMS – concessão de táxi, assim como também se excluem as transmissões de propriedade de bens por ato oneroso entre vivos, as quais há a incidência do ITBI

Os contribuintes do ITCMD são: no caso das transmissões "causa mortis", o herdeiro ou o legatário; nas doações, qualquer das partes atinentes à mesma, na forma da lei.

BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

É importante tratar da base de cálculo e alíquota conjuntamente, tendo em vista a estreita ligação entre esses os dois institutos.

De acordo com o artigo 155, §1°, IV, da CRFB, o Senado Federal ficará responsável pela fixação da alíquota máxima do mencionado imposto. Salvo essa limitação, prevalece a liberdade dos Estados e do Distrito Federal para o estabelecimento de tais alíquotas. Nesse sentido, a Resolução n° 9/92, editada pelo Senado, fixou a alíquota máxima em 8% (oito por cento) para o ITCMD.

A base de cálculo será fixada pela lei da entidade competente para instituir o tributo e, em princípio, deve ser o valor de mercado do bem a ser transmitido na data de abertura da sucessão, nos termos do artigo 38 do Código Tributário Nacional e da Súmula 113, do Supremo Tribunal Federal que estabelece que **"o imposto de transmissão causa mortis é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação"**.

A base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, de acordo com o artigo 35 do Código Tributário Nacional, sendo certo que se utiliza o valor dos bens na data

da avaliação realizada pela Receita Estadual, bem como a alíquota vigente na data da abertura da sucessão.

Esta questão é de suma relevância, uma vez que, dependendo do(s) objeto(s) alvo(s) do imposto, sejam bens imóveis, móveis ou direitos, há particularidades que devem ser atentadas.

Em regra geral, quando se trata de bens imóveis, aplica-se para a base de cálculo do "causa mortis" o valor que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU ou sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, sendo que isso não exclui o direito dos interessados em requererem a avaliação judicial.

Os valores de bens móveis e seus direitos, como ações, títulos, créditos e etc., terão seu montante determinado na data de sua transmissão ou ato translativo, pelo valor corrente no mercado. No caso de ações, deve-se considerar o valor médio de sua cotação na Bolsa de Valores, na data da sua transmissão. Porém, caso seja impossível a realização dessa cotação, considerar-se-á aquele preço ocorrido até 180 (cento e oitenta) dias imediatamente anteriores, considerados a partir da transmissão.

Quanto às alíquotas e sua progressividade, vale dizer que há de ser respeitado o teto máximo fixado pelo Senado Federal, que é de 8%, conforme Resolução nº 9, de 05.05.92. Tal regra encontra-se no art. 2º da Resolução, que reza que

"as alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal".

Salvo esta limitação, prevalece a liberdade dos Estados e do Distrito Federal para estabelecer as alíquotas aplicáveis.

A utilização da progressividade é defendida como forma de realização do princípio da capacidade contributiva, porém ainda há controvérsias quanto a sua constitucionalidade.

O princípio da capacidade contributiva está disposto no parágrafo primeiro, do artigo 145 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

§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.

Quanto à análise do §1º, do art. 145 da CF/88, verifica-se que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, aplicando-se o princípio da capacidade contributiva aos tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Esse princípio tributário constitui a base para uma justiça fiscal, uma vez que os encargos serão suportados e graduados de acordo com a possibilidade de cada contribuinte. Ou seja, capacidade contributiva é a aptidão do indivíduo, enquanto sujeito passivo de uma obrigação cujo objetivo é o pagamento de um tributo, de suportar a carga tributária, sem que o cumprimento desta obrigação prejudique suas condições mínimas de existência, tenha efeitos confiscatórios ou prejudique o trabalho e a livre iniciativa.

É oportuno ressaltar que a graduação imposta está positivada na Constituição Federal apenas em relação aos impostos, e não aos tributos, conforme ocorria na Constituição de 1946, uma vez que são estes os maiores geradores da arrecadação tributaria. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de determinadas taxas e da contribuição de melhoria, em situações onde é visível a inexistência de capacidade contributiva daquele que seria o sujeito passivo da obrigação tributaria.

Quanto ao conceito, cabe referir ainda que a doutrina majoritária tem buscado derivar o princípio da capacidade contributiva do princípio da igualdade, porém há também os que defendem ser a capacidade contributiva um princípio autônomo.

Nesta esteira, alguns dizem que o princípio da capacidade contributiva é algo mais e algo diferente relativamente ao princípio da igualdade5, enquanto outros defendem que é precisamente o critério de aplicação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário.

Não tão distante deste entendimento, Humberto Ávila disserta que igualdade tributária não é apenas igualdade proporcional, mas também igualdade medida na capacidade contributiva do sujeito passivo.

Seguimos a tese da corrente doutrinaria que entende a capacidade contributiva como um subprincípio do princípio da igualdade, diante do fato de aquele ter menor abrangência que este, pois o princípio da igualdade tanto se aplica para aquelas normas que possuem como finalidade a criação de encargos, como para as de alteração de comportamentos (afetação dos direitos de liberdade). Já aquele, entendemos que está diretamente ligado com a concretização da igualdade, como por exemplo, no caso da criação de normas tributárias geradoras de encargos.

O caráter desse princípio é programático, uma vez que inexiste um parâmetro legal de caráter nacional, fixando os contornos dos encargos oponíveis a cada contribuinte,

relativamente a cada tipo de imposto, não podendo se falar em uma observância impositiva do princípio mencionado.

Se, de um lado, o preceito programático não gera direito subjetivo para o contribuinte, que não poderá bater às portas do Judiciário pleiteando que o determinado imposto ajuste-se ao seu perfil econômico, de outro, esse preceito produz efeito pelo seu lado negativo, à medida que confere ao contribuinte a faculdade de exigir que o poder tributante não pratique atos que o contravenha. Assim, o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto.

É certo que a nossa Constituição prevê normas no sentido do incentivo ao desenvolvimento econômico e social, sendo que o anunciado princípio é basilar para a concretização de uma política fiscal mais igualitária, representando, por conseguinte, diretrizes que servirão para guiar e orientar a atividade legislativa infraconstitucional.

No Brasil, em termos gerais, o princípio da legalidade está inserido no inciso II, do art. 5º da CF:

"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Já no âmbito tributário, esse princípio é encontrado no artigo 150, I, da Carta, que prescreve:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Ou seja, a Constituição outorga ao Estado o poder para tributar, o qual, mediante lei, criará ou majorará tributos. Essa lei é ordinária, e a ela se equiparam também as medidas provisórias e as leis delegadas, vez que nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado via decreto, portaria, ordem de serviço ou qualquer ato infralegal.

Fábio Pallaretti Calcini, citando Roque Antonio Carazza, lembra ainda que em matéria tributária, fala-se em princípio da estrita legalidade, reserva legal absoluta ou mesmo tipicidade cerrada, conforme artigo 97 do CTN, uma vez que se exige do legislador, para a criação ou majoração de tributos, que toda a matéria seja tratada exaustivamente pela lei,

sendo vedado delegar, em especial, de forma indireta aos demais poderes esta função. Bem por isso cabe à lei descrever exatamente toda a estrutura do tributo, ou melhor, sua regra-matriz de incidência ou hipótese de incidência.

Neste diapasão, pode-se dizer que o princípio da legalidade também serve para garantir a segurança nas relações do contribuinte com o fisco, que devem estar disciplinadas em lei, obrigando, assim, tanto o sujeito passivo, como o ativo da obrigação tributária.

Em face desse princípio, deverá a lei conter: a descrição do fato tributável; a definição da base de cálculo e da alíquota; o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, o sujeito ativo e o prazo para pagamento. Tem-se, portanto, que deverá a lei prescrever tudo o quanto seja necessário para a concretização da relação tributária.

Registre-se, todavia, que se a lei não fixar o prazo para a efetivação do pagamento do encargo, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, fica ao dispor da Administração Pública fixá-los imediatamente após a ocorrência do fato gerador.

Porém, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por ofício ou declaração, vale ressaltar a norma inserta no art. 160 do Código Tributário Nacional:

"quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento".

Em suma, Luciano Amaro[6] ressalta:

(...) a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita em lei.

Em cumprimento ao comando constitucional, o Senado Federal editou a Resolução n. 965, de 05.05.1992, fixando uma alíquota máxima de 8% para os impostos de transmissão causa mortis e doações. Os Estados membros e o Distrito Federal ficam, assim, limitados à aplicação de alíquotas com o teto estabelecido pelo Senado Federal.

O presente artigo pesquisou todos os Estados brasileiros e elaborou uma tabela[7] apresentando todas as alíquotas cobradas pelas respectivas fazendas estaduais e do Distrito

---

[6] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 112. 31 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 65.

[7] Os dados referentes às alíquotas do ITCM exigidas pelos Estados membros da federação foram coletados dos sítios eletrônicos das Secretarias de Estado da Fazenda (SEFAZ) dos respectivos Estados e do Distrito Federal,

Federal na arrecadação correspondente ao ITCMD no que se refere às transmissões causa mortis e doação.

ALÍQUOTAS ITCMD

ESTADOS BRASILEIROS E DF	CAUSA MORTIS	DOAÇÃO
ACRE	4%	2%
ALAGOAS	Alíquotas variáveis entre 2% a 4%, a depender do grau de parentesco Nas transmissões feitas entre parentes consanguíneos até o 2º grau: 2% Nas demais hipóteses: 4%	
AMAPÁ	**4%**	**4%**
AMAZONAS	**2%**	**2%**
BAHIA	**Alíquotas variáveis a depender do grau de parentesco e da base de cálculo: para transmissão causa mortis ou doação**	

correspondentes ao período de setembro de 2014, para a construção da presente tabela. Seguem as legislações estatais que fixam as respectivas alíquotas: Acre (art. 13 da LC 112/2002); Alagoas (art. 168 da Lei 5.077 de 12 de junho de 1989); Amapá (art. 8º do Decreto 3.601 de 29 de dezembro de 2000); Amazonas (art. 119, da LC 19/1997); Bahia (art. 9º da Lei 4.826 de 27 de janeiro de 1989); Ceará (art. 10 da Lei 13.417/2003); Distrito Federal (art. 6º da Lei 10, de 29 de dezembro de 1988); Espírito Santo (art. 9º do Decreto 2.803-n, de 21 de abril de 1989); Goiás (art. 78 da Lei 11.651/91); Maranhão (art.110 da Lei 7.799 de 19 de dezembro de 2002); Mato Grosso (art. 19 da Lei 7.850, de 18 de dezembro de 2002); Mato Grosso do Sul (art. 7º do Decreto 5.087, de 4 de maio de 1989); Minas Gerais (art. 10 da Lei 14.941, de 29 de dezembro de 2003); Pará (art. 8º da Lei 5.529, de 5 de janeiro de 1989); Paraíba (art. 6º da Lei 5.123, de 27 de janeiro de 1989); Paraná (art. 12 da Lei 8.927 de 28 de dezembro de 1988); Pernambuco (art. 9º da Lei 13.974 de 16 de dezembro de 2009); Piauí (art. 15 da Lei 4.261 de 1 de fevereiro de 1989); Rio de Janeiro (art. 17 da Lei 1427 de 1989); Rio Grande do Norte (art. 7º da Lei 5.887de 15 de fevereiro de 1989, com alteração da Lei 9.003, de 28 de setembro de 2007); Rio Grande do Sul (art. 18 da Lei 8821/1989, alterado pelo art. 1º, III, da Lei 13.337, de 30 de dezembro de 2009); Rondônia (art. 13 do Decreto 15.474, de 29 de outubro de 2010, alterado pelo Decreto 15.694, de 14 de fevereiro de 2011); Roraima (art. 79 do Lei 59 de 28 de dezembro de 1993); Santa Catarina (art. 9º da Lei 13.136 de 2004); São Paulo (art. 16 da Lei 10.705 de 28 de dezembro de 2000); Sergipe (art. 10, da Lei 2.704 de 07 de março de 1989); Tocantins (art. 61 da Lei 1.287, de 28 de dezembro de 2001).

	- De 3.085 UFIR a 61.700 UFIR: 4% (parentes em linha reta, cônjuge e irmãos), 8% (os restantes); - de 61.700 UFIR a 617.000 UFIR: 6% (parentes em linha reta, cônjuge e irmãos), 8% (os restantes); - Acima de 617.000 UFIR: 8%, independentemente do grau de parentesco.	
CEARÁ	Alíquotas variáveis entre 2% e 8%, a depender da base de cálculo: Até 5.000 UFIRCE: 2% - de 5.000 a 15.000 UFIRCE: 4% de 15.000 a 40.000 UFIRCE: 6% - acima de 40.000 UFIRCE: 8% Nas transmissões por doação: - até 25.000 UFIRCE 2% - acima de 25.000 UFIRCE 4%	
DISTRITO FEDERAL	4%	4%
ESPÍRITO SANTO	4%	4%
GOIÁS	Alíquotas variáveis de 2% a 4%, a depender da base de cálculo: - Até R$ 25.000,00: 2%; - de R$ 25.000,00 a R$ 110.000,00: 3%; - Acima de R$ 110.000,00: 4%.	
MARANHÃO	4%	2%
MATO GROSSO	- Alíquotas variáveis entre 0% a 4%, a depender da base de cálculo: - até 500 UPFMT: isento; - de 500 a 2.250 UPFMT: 2% - acima de 2.250 UPFMT: 4% - Para doações: até 200 UPFMT: isento; - de 200 a 900 UPFMT: 2% - acima de 900 UPFMT: 4%	
MATO GROSSO DO SUL	4%	4%
MINAS GERAIS	5%	2,5%
PARÁ	4%	4%
PARAÍBA	4%	4%
PARANÁ	4%	4%
PERNAMBUCO	5%	2%
PIAUÍ	4%	4%
RIO DE JANEIRO	4%	4%
RIO GRANDE DO NORTE	3%	3%
RIO GRANDE DO SUL	4%	3%
RONDONIA	Alíquotas variáveis entre 2% a 4%, a depender da base de cálculo:	

	– Até 1.250 UPF/RO: 2% – De 1.250 a 6.170 UPF/RO: 3% **– Acima de 6.170 UPF/RO: 4%.**	
RORAIMA	**4%**	**4%**
SANTA CATARINA	**Alíquotas variáveis entre 1% a 8%, a depender da base de cálculo:** **- Até R$ 20.000: 1% - de R$ 20.000,01 a R$ 50.000: 3%** **- de R$ 50.000,01 a R$ 150.000: 5% - Acima de R$ 150.000: 7%** **- Parente colateral e não parente: 8%**	
SÃO PAULO	**4%**	**4%**
SERGIPE	**4%**	**4%**
TOCANTINS	**Alíquotas variáveis de 2% a 4%, a depender da base de cálculo:** **- Até R$ 20.000,00: 2%;** **- de R$ 20.000,00 a R$ 100.000,00: 3%;** **- Acima de R$ 100.000,00: 4%.**	

Observa-se, a partir dos dados apresentados, uma variedade de alíquotas, todas respeitando o teto estipulado pelo Senado Federal. Apesar das divergências doutrinárias e até mesmo jurisprudenciais, há legislações estaduais que estipulam alíquotas variáveis e progressivas, ainda que dentro da faixa de 1 a 8%.

Outro ponto interessante a se observar é que as alíquotas nos Estados membros variam segundo dois aspectos: i. o grau de parentesco e ii. a base de cálculo. O primeiro aspecto é revelador de importantes aspectos culturais do país, a começar pela importância dada ao grupo familiar, em detrimento ao indivíduo. Assim, a onerosidade é maior quanto mais se afasta do de cujus, privilegiando parentes mais próximos e, consequentemente, já demonstrando a importância à instituição "família" dada pelo ordenamento. Assim, as alíquotas incidentes são menores para os sucessores em linha reta, aumentando conforme o grau de parentesco e maiores para os colaterais e não parentes, igualmente aumentando conforme o grau. Muitos são os doutrinadores no cenário nacional e internacional que entendem ser essa variação da alíquota de acordo com o parentesco uma forma de progressão.

Assim é que a tarifação do imposto se modela pelo grau de parentesco, servindo-se de auxílio à família concomitantemente serve-se de obrigação ao Estado. Sobre o tema, Klaus Tipke e Douglas Yamashita afirmam que essa progressão por meio do parentesco é claramente uma forma de o Estado proteger seu cofre, de modo que o imposto causa mortis

vai garantir o futuro da família, diminuindo ou quase anulando a participação de possíveis subsídios estatais posteriores. É o que ocorre nos Estados da Bahia e Alagoas, em que a alíquota varia de acordo com o valor do quinhão hereditário e do grau de parentesco concomitantemente.

A CONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AO ITCMD: O JULGAMENTO DO RE 562045 - RS

No que concerne ao ITCMD, o STF teve algumas oportunidades para se manifestar a respeito de sua progressividade. Assim é que, em 2006, em decisão monocrática, foi proferido entendimento no RE 411.943-RS, no sentido de admitir a constitucionalidade da progressão de suas alíquotas. À oportunidade, ao citar o Min. Marco Aurélio, o Min. Eros Grau consignou, mencionando o §1º do art. 145 da CF:

"A meu ver não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto."

No mesmo ano, também em decisão monocrática, agora em Agravo de Instrumento, decidindo contrariamente, o Min. Sepúlvida Pertence entendeu por bem não acolher a tese da progressividade, sob o argumento da ausência de previsão constitucional. Nesse sentido:

(...) A Constituição Federal adotou o sistema de progressividade de alíquotas para hipóteses taxativamente elencadas, enumerando, expressamente, quais os impostos a serem exigidos dessa maneira, excluindo desse delimitado âmbito o ITCD, que não possui caráter pessoal. - Os impostos de natureza real e proporcional, a exemplo do ITCD, não se submetem ao princípio da graduação tributária, isto é, a uma escala de alíquotas, variável consoante a capacidade econômica do contribuinte.

A questão somente chegou a ser apreciada pelo plenário com o julgamento do Recurso Extraordinário 562045 – RS83. Este recurso extraordinário tratava da constitucionalidade da cobrança progressiva do ITCM, previsto no art. 18 da Lei gaúcha de n. 8.82184, de 1989, que

previa uma variação de alíquotas na sucessão causa mortis. Em julgamento realizado no dia 06.02.2013, o Supremo Tribunal Federal proferiu a constitucionalidade do dispositivo de Lei Estadual, possibilitando a aplicação de alíquotas variáveis de 1% a 8% na tributação causa mortis e doação, segundo o valor do patrimônio do de cujus[8]. A decisão teve início em junho de 2008, momento em que o Ministro Relator Ricardo Lewandowski desproveu o recurso, por entender que, mesmo consubstanciando instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, a progressividade dos impostos reais só poderia ser adotada diante de expressa disposição constitucional e desde que não se baseasse na capacidade econômica do contribuinte.

Em sessão plenária em setembro do mesmo ano, o tribunal retomou julgamento do recurso. O Ministro Eros Grau, então, deu provimento ao recurso, declarando a constitucionalidade do dispositivo discutido, sob o argumento de que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, conforme o disposto no art. 145, §1º, da CF e, em relação ao ITCMD, entendeu ser possível a aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo, já que se trata de imposto direto. Os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa igualmente votaram pelo provimento, no sentido de admitir a progressividade do imposto, pedindo vista o Ministro Carlos Ayres Britto[9]. Posteriormente, em sessão em agosto de 2011, o Ministro Ayres Britto, em voto-vista, deu provimento ao recurso, no sentido da constitucionalidade do dispositivo em análise. O então ministro afastou a possibilidade de confisco, sob o argumento de que havia o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal. Ao levantar a questão do IPTU, afirmou não ser necessário, diferentemente dele, emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo. Acompanhou-o a Ministra Ellen Grecie, pedindo vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Finalmente, em sessão plenária realizada no dia 06.02.2013, o Ministro Marco Aurélio deu voto-vista no sentido de negar provimento ao RE. Assim, decidiu ser inconstitucional o dispositivo da lei gaúcha que previa a progressão de alíquotas do ITCMD, sob o fundamento de violar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Entendeu ainda que a progressividade, tal qual instituída pela lei estadual, implementaria o imposto sobre grandes fortunas, que é de competência da União e não dos Estados-membros. Nesse sentido, consignou:

---

[8] Neste ponto, interessante a observação de que a referida lei foi revogada durante o julgamento da sua constitucionalidade e, até o momento, o Estado do Rio Grande do Sul adota a alíquota fixa de 4%.

[9] Informativo n. 520. ITCD e Alíquotas Progressivas. RE - 565714. Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ITCD+E+PROGRESSIVIDADE%29&base=baseInformativo&u rl=http://tinyurl.com/cshbdln. Acessado em 05.06.2013.

O caráter real ou pessoal do tributo não é impeditivo à progressão de alíquotas, mas isso não significa afirmar que todo tributo esteja sujeito à mencionada técnica. A questão precisa ser analisada sob o ângulo da capacidade contributiva, fundamento último da tributação. (…)

A progressividade das alíquotas do Imposto Causa Mortis olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça. Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distintasejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos. Essa óptica contraria, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. Assim, mesmo que se admita, em tese, a progressividade em impostos reais, na espécie, a legislação estadual impugnada veio a violar o princípio maior da capacidade contributiva ao implementá-la do modo como procedeu.

Na mesma ocasião, os votos dos Ministros Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello foram no sentido de dar provimento, também reconhecendo a possibilidade de progressão do imposto em questão. Em conclusão, por maioria dos votos, foi dado provimento ao RE, sendo vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Com a decisão, reverteram a decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que havia decidido em grau de recurso pela inconstitucionalidade da lei gaúcha e fixado a alíquota o referido imposto em 1%. Tendo o julgamento ocorrido em repercussão geral, o entendimento servirá de orientação para casos sobre a mesma discussão. Em relação a tal decisão, cabem algumas considerações. Apesar de a decisão proferida em relação ao ITCMD pelo STF estar em conformidade com a progressividade e com a tributação equânime, ainda são muitos os argumentos doutrinários e jurisprudenciais que sustentam a impossibilidade da progressão de alíquotas ao imposto causa mortis. Ocorre que, em um Estado, cada dia mais preocupado com a constitucionalização das relações jurídicas, não há porque manter a tributação longe das diretivas constitucionais. No caso do ITCMD, o que se deve ter em mente é que a transmissão de herança é uma manifestação de riqueza que pode ser aferida diretamente e objetivamente e que, portanto, pode ser tributada. Nesse caso em específico, conforme apregoado por Kiyoshi Harada, o critério de mensuração da capacidade contributiva é o valor venal do bem imóvel que foi transmitido ao contribuinte e não seu patrimônio

total[10]. Afinal, parece razoável a conclusão de que o contribuinte que adquire, por meio da sucessão, um imóvel de R$ 10.000.000,00 revela uma capacidade contributiva objetivamente maior do que aquele que recebe um imóvel no valor de R$ 50.000,00. Deve-se ter em mente ainda que não há conflito entre as garantias de propriedade, desde que funcionalizada, o direito constitucional à herança e a busca da redução das desigualdades sociais. Não se trata de tolher a autonomia do indivíduo em suas escolhas após a sua morte, com uma maior parcela destinada ao Estado por meio da tributação pos mortem ou de confrontar a importância cultural brasileira dada ao núcleo familiar, no que concerne à sucessão, mas compatibilizar esses valores aos princípios da solidariedade e da igualdade. Trata-se de conferir uma aplicação também extrafiscal, se possível, à progressividade. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado, apregoa:

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. Basta a instituição de alíquotas progressivas, com percentuais bastante elevados para os valores mais expressivos. Tal progressividade, (...) deve ser em função da parcela de bens recebida por cada herdeiro, legatário ou donatário. Não em função da totalidade dos bens deixados pelo autor da herança, ou doados.

Assim, a transmissão da herança não deixa de ser importante instrumento para circulação de riquezas. A forma como se estrutura hoje, no entanto, pouco favorece essa circulação, concentrando as riquezas em famílias específicas. Não há justificação para se manter esse modelo de transmissão, sustentando uma estrutura de apropriação de riqueza em detrimento de grande parcela do povo brasileiro. Ao lado das garantias do direito de propriedade e do direito de herança, a Constituição apregoa a necessidade de distribuição de riqueza, erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais.

[10] HARADA, Kiyoshi. Breve Comentário acerca das Decisões do STF sobre a Natureza Real do IPTU e do ITBI a Impedir a Progressividade Fiscal. p. 4. Disponível em http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/962.pdf.

Nesse contexto é que se entende correto o posicionamento da Corte Suprema em relação ao RE 562045 – RS, admitindo-se a progressão de alíquotas do ITCMD, mesmo que dentro da faixa fixada pelo Senado Federal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Algumas considerações podem ser feitas no presente artigo. Inicialmente, pontue-se que durante os seis anos em que o RE 562045 - RS esteve em processo de julgamento pelo STF, os ministros da corte mantiveram o posicionamento antigo, de impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas aos demais impostos reais, inclusive aqueles que já tinham se posicionado a favor da progressividade. Com efeito, apesar de entenderem neste processo em específico a aplicação da progressividade, continuaram aplicando em suas decisões ao longo desses anos, os entendimentos exarados nas Súmulas 668 e 656 do STF. Tal como se pode observar nas ementas de alguns julgados recentes colacionados abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – TRIBUTÁRIO – ITBI – PROGRESSIVIDADE – IMPOSSIBILIDADE – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. (RE 700360 AgR / RS. Relator(a): Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Julgado em: 16.10.2012. DJe: 09.11.2012).

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. PORTO ALEGRE. LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL 197/89. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. IMPOSSIBILIDADE. ENUNCIADO 656 DA SÚMULA/STF. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 826208 AgR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Julgado em 15.03.2011. DJe 29.03.2011.).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS "INTER VIVOS" - ITBI. PROGRESSIVIDADE. ESCALONAMENTO DE ALÍQUOTAS CONFORME CRITÉRIOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. IMPOSSIBILIDADE NO PERÍODO EM QUE AUSENTE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPRESSA. O imposto previsto no art. 156, II da Constituição não admite a técnica da progressividade, enquanto ausente autorização constitucional expressa. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(AI 456768 AgR / MG. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 14/09/2010. Órgão Julgador: Segunda Turma).

De tais precedentes, procura-se demonstrar a necessidade de uniformização da jurisprudência da Suprema Corte, no que se refere à constitucionalidade da progressão de alíquotas dos impostos reais, sob pena de dar azo a uma grande contradição jurisprudencial. De fato, se o discurso é no sentido de serem retrógradas a divisão doutrinária dos impostos em reais e pessoais e a impossibilidade de aplicação da progressividade ao ITCMD, que é, dentro desta classificação um imposto real, não há porque restringir tal entendimento apenas a esta decisão. Assim é que continua sendo considerada inconstitucional a progressividade fiscal do ITBI, por exemplo, cuja súmula supracitada permanece com forte aplicação. Em relação a este imposto, os ministros sustentam suas posições com base em dois argumentos principais: 1. o ITBI é um imposto real e 2. não existe expressa disposição constitucional que autorize a progressão de suas alíquotas. Tais argumentos, já utilizados inúmeras vezes para justificar no passado a inconstitucionalidade da progressividade do ITCMD, já visto, não mais se sustentam. Quanto ao primeiro, há de se levar em consideração que a classificação dos impostos em reais e pessoais é doutrinária, obedecendo a um critério meramente pedagógico, sem embasamento constitucional. Quanto ao segundo, o fato de a Constituição Federal não trazer em seu texto de forma expressa a progressividade de todos os impostos reais não autoriza uma interpretação literal de um de seus artigos, a justificar a sua vedação. Ao contrário, o texto constitucional possui diretivas claras no sentido de concretização da igualdade, dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva. A progressividade, como técnica que é, ao lado da proporcionalidade e da seletividade, por exemplo, são meios de se alcançar essas diretivas, o que as tornam ferramentas fiscais em consonância com a Carta Magna. Ainda em relação a esse segundo argumento, nessa linha de raciocínio, poder-se-ia também questionar o ISS inserido no SIMPLES Nacional. Tal imposto é progressivo, tendo sua alíquota variável de 2% a 5% com base na receita bruta acumulada nos últimos 12 meses. Igualmente, nesse caso, não há expressa autorização constitucional para a sua progressividade. Assim, também em relação ao ITBI, parece-nos não existir qualquer vedação para a sua progressividade fiscal e a sua catalogação como imposto real não pode ser um obstáculo para a aferição da capacidade contributiva, que se dá objetivamente.

Afinal, poder-se-ia perguntar, a exemplo do que foi feito com o ITCMD, como tratar de forma igual (e, no caso, aplicando-se mesma alíquota) uma pessoa que adquire um imóvel de R$ 10.000.000,00, em uma área valorizada da cidade, o que, por si só já revela uma maior

capacidade econômica, e outra que, por não ter condições suficientes, a ela somente resta um imóvel no subúrbio por cerca de R$ 50.000,00? Também aqui parece bastante razoável que uma pessoa com uma maior capacidade de pagamento possa recolher uma alíquota maior.

Por fim, dois pontos ainda são necessários. Inicialmente, deve-se ter em mente que nem sempre a estruturação progressiva de alíquotas pode representar uma carga progressiva benéfica, sem a configuração dos efeitos confiscatórios. Tal fato somente vem a confirmar a necessidade de não se utilizar critérios abstratos demais, como uma mera classificação arbitrária de impostos, mas de uma aferição in concretu dos tributos, para a aferição de sua progressividade. O segundo ponto consiste na alta arrecadação no Brasil referente aos impostos indiretos, que correspondem a aproximadamente 60% da arrecadação. No caso dos impostos indiretos, que se dão por repercussão econômica, outros subprincípios como a seletividade e a proporcionalidade se apresentam como mais adequados. Afinal, não há como aumentar alíquotas ou cobrá-las de forma progressiva indiscriminadamente. O aumento de tais valores incidiria, mais uma vez, sobre os mais pobres, diminuindo ainda mais as suas possibilidades de fazer poupança e aumentando seus gastos com suas necessidades mais básicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro.18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BALIEIRO, Altair. É JURIDICAMENTE POSSÍVEL O ITCMD PROGRESSIVO?. Altair Balieiro Advocacia e Consultoria, Mato Grosso, 14 nov. 2010. Disponível em:< http://www.altairbalieiro.com.br/detalhe_materia.asp?blogid=73>. Acessado em 22 abr. 2012.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm> Acesso em: 21 abr. 2012a.

BUFFON, Marciano. A sucessão e a progressividade do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD. In: Direito Sucessório em Perspectiva Interdisciplinar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, pp. 159 – 179.

_____. O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

CALCINI, Fábio Pallaretti. O princípio da legalidade tributária no direito brasileiro e a jurisprudência do STF. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 95, 2010.

CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. Rio Grande do Sul: Editora Livraria do Advogado, 2010.

ROLAND, Débora da Silva. Possibilidade jurídica da progressividade tributária. São Paulo: MP Editora, 2006.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2010.

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 Editora, 2006.