XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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 - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Francisco Nicolau Domingos – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5274-055-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Coube-nos, mais uma vez a honra, a honra de coordenar o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO quando da realização do Congresso do Conselho Nacional de Pós Graduação em Direito/CONPEDI realizado da moderna e pujante capital do Brasil, Brasília/Distrito Federal. isto ocorreu na sequência de termos procedido da mesma maneira quando do recente encontro internacional do CONPEDI em Montevidéu/Uruguai. Os trabalhos, como sói acontecer, foram divididos em 04 tema, com maior ou menor aproximação dentre os temas postulados e, outrossim, maior ou menor determinação por área dentro do GT em questão. Dividiu-se os temas nos seguintes postulado: 1) tributação específica ou genérica; 2) direito financeiro; 3) reforma tributária e 4) temais gerais e indeterminados. Não há qualquer distinção ou destaque quanto á qualidade dos artigos apresentados. Todos, sem exceção, denotam grande qualidade científica e notável ousadia acadêmica, inclusive com a participação de vários graduandos em direito - o que revela a nova safra de juristas, doutrinadores e pesquisadores que se apresentam já precocemente à pós graduação em direito - bem como, não só na coordenação do GT mas também na apresentação de trabalho, um professor e uma doutoranda português. Fato este que muito nos orgulha já que demonstra o comprometimento da comunidade lusófona com a pesquisa acadêmica em direito no Brasil mormente considerando que em 2025 se revelou a intenção de termos um evento/encontro do CONPEDI em Portugal.

Da temática tratada o que mais se destacou considerando o panorama e o contexto que vivemos no pais seria a questão financeira/orçamentária já que poucos dias antes da realização do certame foi anunciado pelo Governo Federal um vasto pacote de medidas, ainda a serem ratificadas pelo Congresso Nacional quando elaboramos estas notas, para arrefecer o crescente déficit público e buscar-se, em absoluto, dentro da ciência do direito financeiro, um maior equilíbrio entre receitas e despesas no Brasil onde o último ultrapassa, em nível além do que se considera o limite de sustentação da dívida pública, em muito a receita obtida quase toda através de tributos. O mercado, por sua vez, não reagiu bem ao anúncio das medidas já que primeiro entendeu-as como insuficientes e por derradeiro por qualificar, no mesmo anúncio de contenção despesas, uma medida eleitoreira e arriscada do ponto de vista fiscal que seria o aumento da isenção do imposto de renda para que recebesse até R$ 5.000,00.

No mais, novamente se falou de reforma tributária, como deveria ser já que estamos em plena discussão sobre a regulamentação do PLC 6o e 108 no âmbito do Senado Federal, imaginando-se que o primeiro projeto seria aprovado ainda em dezembro de 2024 (IBS/CBS /IS/ criação do Comitê Gestor) e o último apenas em 2025 (organização e competências do Comitê Gestor. Nem poderíamos olvidar que a reforma tributária em questão (EC 132/2023) não cuidou apenas de questões profundas da tributação sobre o consumo mas, sem que houvesse muto barulho ou resistência, de outros impostos estaduais (ITCD e IPVA), municipais (IPTU e ITBI) e mesmo expansão desmedida da contribuição sobre iluminação pública.

Parabéns a todos os participantes, louvando o aprendizado recíproco e a iniciativa de contribuir para a discussão e aprimoramento do direito tributário e financeiro em nosso país.

TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES: ANÁLISE DA PROGRESSIVIDADE E DOS PRINCIPAIS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

TAXATION ON INHERITANCES AND DONATIONS: ANALYSIS OF THE PROGRESSIVITY AND MAIN IMPACTS OF THE TAX REFORM

Renata Pimenta Nunes Piassi [1]
Silvio Marques Garcia [2]

Resumo

A Emenda Constitucional n. 132/2023 trouxe mudanças significativas na tributação de heranças e doações, especialmente no que diz respeito à competência para o recolhimento sobre bens móveis, à progressividade das alíquotas e à criação de uma nova imunidade. Diante dessas alterações, o objetivo deste trabalho é investigar se a progressividade tributária pode ser um instrumento eficaz para reduzir as desigualdades geradas pela concentração hereditária de renda, além de analisar os possíveis efeitos da reforma tributária na tributação do ITCMD. A pesquisa abrange as implicações dessas mudanças na legislação estadual, a aplicação da progressividade e sua relação com o princípio da capacidade contributiva. O estudo foi construído utilizando o método dedutivo, com base em uma pesquisa teórico-bibliográfica que incluiu a análise de legislações, doutrinas e artigos científicos relevantes. Conclui-se que as mudanças introduzidas pela EC n. 132/2023 afetam tanto os entes federativos, que precisarão ajustar suas legislações para garantir a conformidade constitucional, quanto os contribuintes, que poderão enfrentar variações na carga tributária. A progressividade tributária, assim, não apenas contribui para aumentar a arrecadação, mas também cumpre um papel social importante ao buscar reduzir a concentração de renda e promover uma sociedade mais equitativa.

Palavras-chave: Progressividade, Justiça social, Herança, Doações, Reforma tributária

Abstract/Resumen/Résumé

Constitutional Amendment n. 132/2023 brought significant changes to the taxation of inheritances and donations, especially with regard to the jurisdiction for collection on movable assets, the progressiveness of tax rates, and the creation of a new immunity. Given these changes, the objective of this study is to investigate whether tax progressivity can be an effective instrument to reduce inequalities generated by the hereditary concentration of income, in addition to analyzing the possible effects of the tax reform on the taxation of

[1] Mestranda em Direito pela Faculdade de Direito de Franca/SP - Políticas Públicas de Desenvolvimento e Efetividade do Direito

[2] Doutor em Direito (PUC/SP), Mestre em Direito (Unesp/SP), Pós-Graduado Lato Sensu em Direito Público (UnB/Escola da AGU) e Procurador Federal.

ITCMD. The research covers the implications of these changes in state legislation, the application of progressivity, and its relationship with the principle of taxable capacity. The study was constructed using the deductive method, based on theoretical-bibliographical research that included the analysis of relevant legislation, doctrines, and scientific articles. It is concluded that the changes introduced by Constitutional Amendment n. 132/2023 affect both federative entities, which will need to adjust their legislation to ensure constitutional compliance, and taxpayers, who may face variations in the tax burden. Tax progressivity, therefore, not only contributes to increasing revenue, but also fulfills an important social role by seeking to reduce income concentration and promote a more equitable society.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Progressivity, Social justice, Inheritance, Donations, Tax reform

1 INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023 representou um avanço significativo na simplificação do sistema tributário nacional, especialmente por unificar os complexos tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços, resultando na criação de uma tributação dual, que funciona como um Imposto de Valor Agregado (IVA), composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Além disso, a reforma tributária trouxe outras inovações, incluindo alterações na tributação de heranças e doações, especialmente no que se refere à competência para o recolhimento sobre bens móveis, à progressividade das alíquotas, e à criação de uma nova imunidade.

Considerando a recente atualização legislativa, é pertinente revisitar as discussões sobre a progressividade, incluindo uma análise dos efeitos práticos dessa medida no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), com foco no Projeto de Lei n. 07/2024, do Estado de São Paulo.

É fundamental destacar que o sistema tributário brasileiro impacta todos os cidadãos, independentemente de sua condição socioeconômica, mas as classes sociais menos favorecidas sentem esse impacto de forma mais intensa. Isso se deve ao fato de que, apesar de serem tributados de maneira semelhante, as pessoas de renda mais baixa destinam uma parcela maior de seus ganhos ao pagamento de impostos em comparação aos mais ricos. Isso implica que, para os mais ricos, a tributação significa a renúncia a certos luxos, enquanto, para os mais pobres, representa a perda do mínimo necessário para uma vida digna. Essa situação agrava a já elevada desigualdade social e a concentração de renda no país. Portanto, é crucial modificar essa realidade, tornando o sistema tributário mais progressivo.

Diante dessas alterações, este trabalho tem por objetivo principal perquirir se a progressividade tributária pode ser um mecanismo capaz de reduzir as desigualdades perpetuadas por concentração hereditária de renda e quais os possíveis impactos produzidos pela reforma tributária na respectiva tributação do ITCMD.

A metodologia adotada neste estudo baseou-se em pesquisa teórico-bibliográfica, envolvendo a análise da legislação, doutrina e artigos científicos pertinentes ao tema. O método de investigação é o dedutivo, partindo de uma visão geral para uma análise específica, relacionando a evolução da progressividade nas normas tributárias, as decisões do Supremo

Tribunal Federal (STF) e as principais repercussões da EC n. 132/2023 sobre tributação sobre heranças e doações.

Essa abordagem é essencial para compreender como as novas regras fiscais influenciarão a tributação de heranças, além de fornecer bases para futuras discussões e ajustes na legislação tributária. Com isso, este estudo visa contribuir para a construção de uma sociedade mais justa, em que cada indivíduo possa contribuir de acordo com suas capacidades, promovendo o progresso coletivo e fortalecendo os princípios democráticos e solidários do Estado brasileiro

2 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE

O princípio da capacidade contributiva está previsto na Constituição Federal de 1988, no artigo 145, § 1º, que determina que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

A doutrina tributária converge para a ideia de que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade, exigindo que o Estado tribute de maneira justa aqueles que possuem a mesma capacidade de arcar com os impostos, sem afetar o mínimo necessário para a sobrevivência de cada pessoa. Nessa mesma linha, é importante destacar que:

> O Direito Tributário contemporâneo ao se basear na proteção dos direitos fundamentais do contribuinte deve resguardar da tributação o mínimo vital, não podendo adentrar nessa esfera, sob pena de inconstitucionalidade. Isso ocorre porque a grande preocupação da tributação contemporânea não se cinge apenas à fruição arrecadatória, tendo também por escopo a promoção de uma verdadeira justiça fiscal apta a distribuir riquezas e garantir o desenvolvimento econômico (Gonçalves et al., 2023, p. 15).

A capacidade contributiva, portanto, é elevada ao patamar constitucional como princípio de caráter normativo, e não meramente programático. Na visão de Harada (2018, p. 444), trata-se de um princípio voltado ao atingimento da justiça fiscal, instrumentalizada a partir da repartição proporcional dos encargos do Estado com a capacidade de cada contribuinte.

Carrazza (2015) afirma que quando os impostos são ajustados à capacidade contributiva, eles permitem que os cidadãos cumpram seus deveres de solidariedade política, econômica e social diante da comunidade. Ele também argumenta que o critério mais justo para determinar

a contribuição de cada indivíduo não é quanto ele receberá ou usufruirá das atividades do Estado, mas sim suas capacidades econômicas. Isso ajuda a eliminar os obstáculos econômicos e sociais que restringem a liberdade e a igualdade dos menos favorecidos.

No contexto de um Estado fiscal social, o sistema tributário de um país desempenha um papel crucial na diminuição das desigualdades socioeconômicas. Em sistemas fiscais justos e equilibrados, a distribuição de renda e riqueza tende a ser mais equitativa, promovendo maior igualdade por meio da justiça distributiva. Esse princípio considera um dever essencial dos cidadãos contribuir para as despesas governamentais. A aplicação de alíquotas progressivas nos impostos surge como uma consequência natural do princípio da capacidade contributiva, que se fundamenta na solidariedade social (Ávila, 2005, p. 68).

A progressividade tributária está ligada ao princípio da capacidade contributiva e é vista como um meio de promover a justiça fiscal, já que consiste na aplicação de diferentes alíquotas conforme a magnitude do valor econômico do fato gerador do tributo.

Sob essa perspectiva, para Conti (1996, p. 93), a progressividade seria um método de tributação mais alinhado ao princípio da capacidade contributiva, sendo também um instrumento para promover a equidade vertical na sociedade.

Derzi (2010, p. 1165) igualmente destaca que o vínculo entre progressividade e capacidade contributiva é de caráter intrínseco e inseparável, tendo em vista que a progressividade se torna indispensável para a concretização da personalização vindicada pela Constituição Federal.

Atualmente, os impostos vão além de simplesmente financiar o Estado; eles são uma ferramenta importante para promover mudanças sociais e assegurar direitos que ainda não foram garantidos. Nesse sentido, a tributação direta, quando aplicada de forma progressiva, busca atender de maneira mais justa aos princípios de igualdade de direitos e capacidade contributiva. Isso contrasta com a tributação indireta, que é regressiva, pois todos, independentemente de sua renda, pagam o mesmo valor de imposto ao comprar um produto, como um quilo de arroz ou feijão. (Laurino, 2018, p. 79).

De acordo com Rawls (2002, p. 64, 103, 306-307), as desigualdades nas condições de vida entre os indivíduos muitas vezes resultam de fatores como a origem familiar, o pertencimento a classes menos favorecidas, habilidades naturais que causam diferenças na qualidade de vida, ou até mesmo eventos aleatórios desfavoráveis ao longo da vida. Para combater essas desigualdades, defende a necessidade de uma distribuição mais justa, o que pode ser alcançado, entre outras medidas, através de um sistema de tributação progressiva sobre a renda e a riqueza acumulada. O objetivo não é desestimular a busca por riqueza, mas garantir

que as desigualdades existentes beneficiem os menos favorecidos. Assim, liga solidariedade à tributação, considerando que as disparidades na distribuição de renda e riqueza são justas quando também ajudam a melhorar a condição dos cidadãos menos privilegiados e promovem oportunidades iguais para todos.

No entanto, a progressividade não deve ser utilizada de forma isolada como uma estratégia de política pública para atingir os objetivos constitucionais de uma sociedade mais livre, justa e solidária.

Vale ressaltar que a progressividade pode ser implementada de diversas maneiras na estrutura tributária, sendo mais comum o uso de alíquotas graduais que aumentam conforme cresce a base de cálculo do tributo.

A progressividade pode ser aplicada a diferentes bases de cálculo, especialmente na tributação sobre a transmissão causa mortis, que pode incidir sobre o valor total da herança ou sobre a parte específica de cada herdeiro. No primeiro caso, o imposto é aplicado sobre o valor total da herança, enquanto no segundo, a base de cálculo é dividida, permitindo que as alíquotas sejam aplicadas de forma individual a cada quinhão, possibilitando uma avaliação mais precisa da capacidade contributiva de cada herdeiro.

Uma análise simples desses dois métodos de tributação revela que a cobrança do imposto sobre o valor total da herança, além de ser mais onerosa, acaba sendo mais prejudicial para aqueles com menor capacidade econômica. Isso ocorre porque esse método tende a considerar, de forma equivocada, a capacidade contributiva do falecido, em vez da dos herdeiros, que são os que realmente suportam o peso do tributo.

Quanto à distinção entre progressividade gradual e simples, Oliveira (2024) exemplifica que, na progressividade gradual, a alíquota mais elevada é aplicada apenas à fração da base de cálculo que excede o limite da faixa anterior. Já na progressividade simples, a alíquota mais alta incide sobre o valor total da base de cálculo. Para ilustrar, considere-se um estado que instituiu duas faixas de tributação do ITCMD: a primeira com valores inferiores a R$ 1 milhão, tributados a 5%, e a segunda com valores a partir de R$ 1 milhão, tributados a 8%. Se houver uma transmissão de R$ 2 milhões, na técnica gradual, o imposto seria calculado assim: ITCMD = (R$ 999.999,99 * 5%) + (R$ 2.000.000,00 – R$ 999.999,99 * 8%). Já na técnica simples, a alíquota seria aplicada sobre o total, resultando na fórmula: ITCMD = R$ 2.000.000,00 x 8%.

A doutrina tradicionalmente divide os impostos em duas categorias: os de natureza real e os de natureza pessoal. Os impostos de natureza real são aqueles em que o legislador dá ênfase ao objeto tributado, sem levar em conta as circunstâncias individuais do contribuinte, utilizando

critérios objetivos para determinar o valor do imposto. Em contraste, os impostos de natureza pessoal são definidos levando em conta mais as características individuais do contribuinte, o que permite uma graduação do imposto de acordo com essas características, usando critérios subjetivos para determinar o montante a ser pago.

Conforme a clássica lição de Ataliba (2006, p. 141-142), a referida classificação pode ser conceituada da seguinte forma:

> 56.2 São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto). 56.3 São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.

Com base nessa classificação e no que diz o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que afirma que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão ajustados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte", houve uma grande discussão sobre a viabilidade de aplicar alíquotas progressivas em impostos de natureza real. É possível defender uma interpretação mais restritiva da progressividade, ao argumento de que essa graduação prevista na Constituição se aplica apenas aos impostos de caráter pessoal. Também é comum a afirmação de que a expressão "sempre que possível" não permite estender a progressividade aos impostos reais, pois não seria viável atribuir um caráter pessoal a esses impostos.

A partir de tal classificação, e do previsto no art. 145, § 1º, da CF/1988, que determina que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", surgiu intenso debate quanto à possível aplicabilidade de alíquotas progressivas em impostos de natureza real. Para os defensores de uma interpretação mais restritiva do alcance da progressividade, a mencionada graduação no texto constitucional estaria vinculada apenas aos impostos de "caráter pessoal", somada ao fato de que locução

"sempre que possível" não autorizaria a sua extensão aos demais impostos, já que não seria possível a atribuição de um caráter pessoal a um imposto real.

Esse impasse foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal em algumas ocasiões, durante as quais, por um período, prevaleceu a opinião de que a progressividade não poderia ser aplicada a impostos de natureza real, tais como no julgamento do Recurso Extraordinário n. 153.771/MG e 234.105/SP.

Entretanto, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 153.771/MG, realizado em 20 de novembro de 1996, o STF decidiu que não é possível aplicar alíquotas progressivas no IPTU, exceto em casos específicos previstos na Constituição, como no artigo 182, §4º, II, relacionado ao descumprimento da função social do imóvel urbano, com caráter predominantemente extrafiscal. Além disso, os ministros concluíram que a progressividade mencionada no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal se aplica apenas aos impostos pessoais, pois não é aferir a capacidade econômica dos contribuintes em impostos de natureza real.

Em seguida, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 234.105/SP, em 8 de abril de 1999, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que é inconstitucional a aplicação de alíquotas progressivas no Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITBI), argumentando que impostos de natureza real não se ajustam à progressividade prevista no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal. Essa questão também foi tratada na Súmula n. 656 do STF, que dispõe que "é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel".

Entretanto, durante o julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045/RS, Tema 21 de Repercussão Geral, o STF mudou seu posicionamento e passou a permitir a aplicação da progressividade aos impostos reais, especificamente ao ITCMD.

Contrariando as interpretações anteriores, a Corte Constitucional estabeleceu que a distinção entre impostos reais e pessoais não impede a aplicação da progressividade, sendo que essa técnica é uma ferramenta para concretizar o princípio da capacidade contributiva, que deve ser observado em todos os impostos para promover justiça social por meio da tributação.

Depois da decisão da Suprema Corte brasileira, alguns estados começaram a ajustar suas legislações para implementar a progressividade de alíquotas. Um exemplo é o Estado do Rio de Janeiro, que, por meio da Lei Estadual n. 7.174/2015, estabeleceu alíquotas que variam de 4% a 8%.

Por outro lado, alguns estados ainda mantêm alíquotas fixas. Por exemplo, o Estado de São Paulo tem uma alíquota única de 4% (Lei Estadual 10.705/2000), o Estado de Minas Gerais aplica uma alíquota de 5% (Lei Estadual n. 14.941/2003), o Estado do Amazonas mantém uma

alíquota de 2% (Lei Complementar Estadual 019/97) e o Estado do Mato Grosso do Sul utiliza uma alíquota única de 6% para heranças e 3% para doações (Lei Estadual n. 1.810/1997).

3 IMPACTOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023 NA TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA E DOAÇÕES

O imposto sobre transmissão por causa de morte e doação é um tributo cuja competência cabe aos Estados e ao Distrito Federal, conforme estabelecido no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Em São Paulo, ele é conhecido pela sigla ITCMD, no Rio de Janeiro, por ITD, e em Minas Gerais, por ITCD.

A Constituição Federal, em seu art. 155, § 1º, IV, estabelece que cabe ao Senado Federal definir as alíquotas máximas do ITCMD. Os Estados e o Distrito Federal têm a liberdade de fixar suas próprias alíquotas, desde que respeitem esse limite e a capacidade contributiva dos cidadãos. Atualmente, está em vigor a Resolução n. 9 do Senado Federal, de 5 de maio de 1992, que estabelece uma alíquota máxima de 8% em todo o país.

O imposto é devido quando há transmissão de bens e direitos, seja por falecimento ou por doação. No caso específico de imóveis, a doação se concretiza com o registro do documento de transferência no Registro de Imóveis (CC, art. 1.245), enquanto a transmissão por causa de morte ocorre com a abertura da sucessão (CC, art. 1.784).

É importante ressaltar também que, conforme estabelecido na Súmula n. 112 do STF, o ITCMD é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Com base na materialidade, a base de cálculo do ITCMD é determinada pelo valor venal dos bens ou direitos transferidos (CTN, art. 38).

Ainda persiste a discussão sobre a utilização do valor venal do IPTU ou do valor fundiário do ITR como base de cálculo do ITCMD, como ocorre no Estado de São Paulo. O Decreto Estadual n. 55.002/2009 alterou o Regulamento do ITCMD de São Paulo (Decreto n. 46.655/2002) para estipular que, no caso de imóveis urbanos, a base de cálculo do imposto seria determinada pelo "valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI divulgado ou utilizado pelo município, vigente à data da ocorrência do fato gerador", desde que não fosse inferior ao valor venal adotado no lançamento do IPTU.

Essa mudança gerou um grande contencioso, com o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo firmando o entendimento de que é ilegal a adoção do valor de referência do ITBI para calcular a base do ITCMD, uma vez que o CTN determina expressamente que a base de

cálculo deve ser o valor venal dos bens. Nesse sentido, há decisões como as seguintes: TJSP, Remessa Necessária Cível n. 1060819-91.2018.8.26.0053, Rel. Borelli Thomaz, 13ª Câmara de Direito Público, Julgamento em 17.07.2020; TJSP, Remessa Necessária Cível n. 1007519-49.2020.8.26.0053, Rel. Teresa Ramos Marques, 10ª Câmara de Direito Público, Julgamento em 17.07.2020.

Além disso, o Plenário do STF considerou que a discussão é de natureza infraconstitucional (RE n. 1.162.883/SP, DJe 08.11.2018), não sendo de sua competência decidir sobre o assunto. O STJ também decidiu que a questão é de direito local, não podendo ser apreciada naquela instância (REsp n. 1.797.510/SP, n. 1.703.144/SP, AREsp n. 2.424.559/SP, n. 1.189.089/SP e n. 1.394.481/SP).

No que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária, a legislação estabelece que pode ser "qualquer das partes envolvidas na operação tributada, conforme determinado pela lei" (CTN, art. 42), de modo que a atribuição específica do contribuinte é definida por cada ente federado competente.

A EC n° 132/2023 atingiu a tributação das heranças e doações, posto que alterou o inciso II, §1°, do artigo 155, além de incluir novos incisos (VI e VII). Veja-se:

> Art. 155. [...]
> § 1º [..]
> II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o de cujus, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
> VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;
> VII - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar (BRASIL, 2023).

Percebe-se que a emenda alterou a sistemática de competência de cobrança e recolhimento do ITCMD sobre bem móveis, títulos e créditos, a qual deixou de ser do Estado no qual se processava o inventário ou arrolamento, passando agora a ser do Estado onde era domiciliado o *de cujus*.

Portanto, no que diz respeito à competência territorial para cobrança do ITCMD, nos casos envolvendo bens imóveis e seus respectivos direitos, a cobrança será legítima no local onde estiver situado o bem. Já em relação aos bens móveis, títulos e créditos, será devido o imposto ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou, ainda, ao Distrito Federal.

Vale destacar que a EC n. 132/2023 entrou em vigor imediatamente após sua publicação em 21/12/2023. Dessa forma, todas as sucessões que ocorrerem a partir dessa data estarão sujeitas ao novo texto, enquanto as anteriores permanecerão regidas pela versão anterior da lei.

Além disso, as controvérsias foram finalmente resolvidas com a EC n. 132/2023, que adicionou o inciso V ao § 1º do art. 155 da Constituição Federal, estabelecendo de forma expressa que o ITCMD "será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação", um tema que já foi amplamente debatido em nossas Cortes Judiciais, conforme discorrido no capítulo anterior.

A progressividade dos tributos está ligada ao princípio da capacidade contributiva, sendo vista como um mecanismo de justiça fiscal, pois se baseia na aplicação de diferentes alíquotas de acordo com a magnitude da expressão econômica do fato gerador.

Por conseguinte, com a promulgação da EC n° 132/2023, e dada a necessidade de proteger a progressividade agora explicitamente prevista na Constituição, os Estados que ainda não a aplicam precisarão enviar projetos de lei para ajustar-se à nova exigência constitucional.

Assim, os Estados, em tese, devem ajustar a legislação local para instituir a progressividade das alíquotas desse imposto, o que pode resultar até mesmo em um aumento da carga tributária, a depender do tamanho do patrimônio transferido. Desse modo, enquanto a progressividade no ITCMD antes tinha tratamento jurídico de faculdade, com a nova redação constitucional a graduação de alíquotas passa a ser método de tributação obrigatório.

Diante desse cenário, há um debate sobre se a existência de uma faixa de isenção e uma alíquota única (como ocorre na legislação do estado de Minas Gerais) já não cumpriria essa exigência de progressividade ou se é necessário estabelecer múltiplas faixas, e quais seriam as consequências de eventual não cumprimento.

Além disso, a Emenda Constitucional estabelece que a progressividade do imposto deve ser aplicada ao valor do quinhão ou do legado individualmente, e não ao valor total da herança. Isso tem um impacto considerável na forma como o imposto é calculado quando há vários herdeiros.

Em resposta a isso, o Estado de São Paulo enviou recentemente o Projeto de Lei n. 07/2024, que altera a Lei n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que regula o ITCMD. A nova proposta estabelece quatro faixas de alíquotas (2%, 4%, 6% e 8%), baseadas no valor do montante transferido ou doado, ajustadas conforme as unidades fiscais estaduais.

Dada a importância do tema e seus possíveis efeitos sobre a tributação de heranças e doações, é pertinente analisar as regras estabelecidas no projeto de lei em questão:

> Artigo 16. O imposto é calculado aplicando-se as seguintes alíquotas sobre as faixas do valor fixado para a base de cálculo, convertida em UFESP:
> I – 2% (dois por cento) sobre a parcela da base de cálculo que for igual ou inferior a 10.000 (dez mil) UFESPs;
> II – 4% (quatro por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 10.000 (dez mil) UFESPs e for igual ou inferior a 85.000 (oitenta e cinco mil) UFESPs;
> III – 6% (seis por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 85.000 (oitenta e cinco mil) UFESPs e for igual ou inferior a 280.000 (duzentos e oitenta mil) UFESPs;
> IV – 8% (oito por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 280.000 (duzentos e oitenta mil) UFESPs;
> § 1º A apuração do imposto devido será efetuada mediante a decomposição em faixas de valores totais dos bens e direitos transmitidos, que será convertida em UFESP, ou outro índice que a substitua, sendo que a cada uma das faixas será aplicada a respectiva alíquota.
> § 2º O imposto devido é resultante da soma total da quantia apurada na respectiva operação de aplicação dos porcentuais sobre cada uma das parcelas em que vier a ser decomposta a base de cálculo.

Desse modo, desprende-se que a carga tributária do ITCMD em doações e heranças varia significativamente sob o novo sistema. Em tributos progressivos, como é o caso, o valor a ser pago aumenta conforme a base de cálculo cresce. Assim, para transmissões de patrimônios menores, a carga tributária tende a ser menor. Em contrapartida, para patrimônios mais elevados, o valor devido ao Estado de São Paulo, conforme legislação acima, crescerá de maneira exponencial.

Como exemplo, pode-se mencionar o Estado do Ceará, que, com a implementação da Lei Estadual n. 15.812/2015, ao estabelecer a progressividade do ITCMD em quatro faixas de alíquotas (2%, 4%, 6% e 8%), conseguiu aumentar a arrecadação nos anos subsequentes, alcançando 718 milhões em 2016 (Teixeira, 2020, p.28).

Além disso, observa-se que a emenda reformadora também instituiu uma imunidade constitucional, visando impedir a cobrança do ITCMD nas transmissões e doações destinadas a instituições sem fins lucrativos de importância social e pública, como organizações assistenciais, entidades religiosas beneficentes e institutos científicos e tecnológicos. No entanto, as condições para usufruir dessa imunidade ainda serão definidas em lei complementar (CF, art. 155, §1º, inc. VII).

Ademais, é importante mencionar que, devido à ausência de Lei Complementar que regule o inciso III, §1°, do artigo 155, foi necessário estabelecer uma regulação provisória para a competência de cobrança do ITCD quanto ao doador domiciliado e residente no exterior, ou

os bens do de cujus situado no exterior, prevendo-se, para esses casos, conforme redação do art. 16 da EC n. 132/2023:

> Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:
> II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:
> a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;
> b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;
> III - relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal (BRASIL, 2023).

Dessa forma, o Congresso incluiu na Constituição a autorização para cobrar o ITCMD sobre heranças de pessoas que possuam bens fora do país, sejam residentes no exterior ou tenham inventário processados em outros países. Embora alguns estados já tenham tentado implementar essa cobrança anteriormente, suas leis foram consideradas inconstitucionais

No julgamento do Tema 825, o Supremo Tribunal Federal tratou da matéria ao julgar o Recurso extraordinário em que se discutiu, à luz dos arts. 24, I, e § 3º, e 155, I, e § 1º, II e III, b, da Constituição Federal e do art. 34, § 3º e § 4º, do ADCT, a possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com base no art. 24, § 3º, da CF e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior. Conforme o Tema 825 do STF, os estados não podem regulamentar o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos em heranças e doações instituídas no exterior.

Assim, de acordo com Furtado (2024), percebe-se que o próprio constituinte, por meio da EC 132/2023, estabeleceu um regramento originalmente previsto para a seara infraconstitucional. Mesmo que mantida a intenção de que lei complementar ainda trate do tema em maiores detalhes, fato é que se instaurou uma normatização mínima e provisória, tendente, ao menos, a evitar a repetição de problemas passados, como a bitributação entre os próprios entes nacionais.

Além disso, segundo noticiado pela Câmara dos Deputados (2024) o projeto de regulamentação da reforma permitiu a incidência do ITCMD sobre planos de previdência do tipo plano gerador de benefício Livre (PGBL) e vida gerador de benefício livre (VGBL), com

isenção para contribuições mais antigas. Alguns estados já haviam criado leis para tributar esses tipos de planos, e a questão ainda está sendo analisada pelo STF no Recurso Extraordinário n. 1.363.013/RJ, após recursos contra decisões de turmas do STJ que autorizaram a cobrança sobre o PGBL, considerado de natureza previdenciária, e negaram a cobrança sobre o VGBL, classificado como semelhante a um seguro, que não enquadraria como herança segundo o Código Civil.

O imposto será recolhido pelas entidades que administram os planos, com responsabilidade subsidiária do contribuinte beneficiado. Essas entidades também deverão informar sobre a transferência de planos de previdência privada e seguro com cobertura por sobrevivência. No entanto, o ITCMD não será aplicado sobre contribuições ao VGBL que tenham mais de cinco anos, contados desde o depósito até a ocorrência do fato gerador (morte do titular). Também será isento o seguro de vida clássico em produtos mistos (seguro de vida clássico e capitalização de aportes). Em relação a outra hipótese de incidência, o relator do projeto propõe a cobrança de apenas 1/3 da alíquota máxima do respectivo estado ou DF. Essa alíquota reduzida se aplicará a atos societários que o texto considera doação por resultarem em "benefícios desproporcionais" para um sócio ou acionista, quando realizados por liberalidade e sem justificativa negocial comprovada, tais como a distribuição desigual de dividendos e ajustes de capital a preços diferenciados. A aprovação final dessa questão ainda depende do Congresso. O texto segue, agora, para a aprovação do Senado Federal, que deve definir também uma nova alíquota máxima do ITCMD.

4 CONCLUSÃO

A reforma tributária introduziu várias alterações no imposto sobre heranças e doações. Algumas dessas mudanças passaram a vigorar no final de 2023, enquanto outras ainda aguardam a aprovação de leis pelo Congresso e pelos governos estaduais, e só devem entrar em vigor em 2025 ou 2026.

A cobrança do imposto passou a ser de responsabilidade do estado onde o falecido residia ou onde o doador vive. Anteriormente, o tributo era cobrado no local onde o inventário ou arrolamento era processado. Como as alíquotas variam entre os estados, havia a possibilidade de mudar o local do inventário para pagar menos imposto. No caso de imóveis e direitos a eles relacionados, o ITCMD ainda é de responsabilidade do estado da localização do bem, sem alteração nesse ponto.

As discussões sobre a aplicação da progressividade foram finalmente resolvidas com a EC n. 132/2023, que incluiu o inciso V no § 1º do art. 155 da Constituição Federal, estabelecendo que o ITCMD "deverá ser progressivo conforme o valor do quinhão, do legado ou da doação". Com isso, os Estados passaram a ser obrigados a aprovar leis que tornem o imposto progressivo, ou seja, com alíquotas diferenciadas por faixa de valor.

A maioria dos estados já adota a cobrança progressiva, com exceção de alguns estados, tais como, São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Paraná, Mato Grosso do Sul, Alagoas, Amazonas, Amapá e Roraima. Qualquer alteração só poderá valer a partir de 2025, pois é necessário respeitar o princípio da anterioridade anual e o prazo de 90 dias após a aprovação da regulamentação federal e das futuras leis estaduais.

A alíquota máxima permanece em 8%, sendo que qualquer mudança nesse valor depende de aprovação do Senado. Um exemplo de proposta de alteração é o Projeto de Resolução do Senado n. 57, de 2019, que sugere aumentar a alíquota máxima do imposto para 16%.

A regulamentação da legislação complementar do ITCMD faz parte de um projeto do governo federal que deve ser votado na Câmara e no Senado no segundo semestre de 2024. Entre as mudanças, o grupo de trabalho da Câmara decidiu permitir que os estados tributarão os valores aplicados em planos de previdência privada, como os fundos VGBL e PGBL, transmitidos a beneficiários por herança. Embora alguns estados já façam essa cobrança, há disputas judiciais em andamento (Recurso Extraordinário n. 1.363.013/RJ).

As mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023, em relação ao ITCMD, tiveram um impacto significativo tanto sobre os entes federativos, que agora precisam ajustar suas legislações para garantir a conformidade constitucional, quanto sobre os contribuintes de alguns Estados, que enfrentarão um aumento na carga tributária.

Nesse contexto, para assegurar que o princípio da capacidade contributiva seja devidamente respeitado, é essencial implementar uma progressividade nas alíquotas do ITCMD, garantindo que aqueles que herdam grandes fortunas sejam tributados de forma diferenciada. A concentração de renda e a transmissão de grandes patrimônios herdados geram problemas mais profundos do que a simples acumulação de riqueza, afetando negativamente a equidade de oportunidades.

Portanto, além de contribuir para garantir o princípio da capacidade contributiva, a progressividade também se alinha aos princípios constitucionais, ao exigir uma maior contribuição daqueles em melhores condições financeiras. No entanto, resta ver como os

Estados irão, de fato, aplicar essa progressividade, o que dependerá da regulamentação de suas legislações estaduais.

Por fim, a progressividade não apenas cumpre um papel arrecadatório, ao permitir o aumento das receitas com a elevação das alíquotas, mas também tem uma função social importante, contribuindo para os objetivos constitucionais de construir uma sociedade mais equitativa, justa e solidária.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 141-142.

ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Câmara aprova texto-base do projeto que regulamenta Imposto sobre Bens e Serviços.** Brasília, 13 ago. 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/1088444-CAMARA-APROVA-TEXTO-BASE-DO-PROJETO-QUE-REGULAMENTA-IMPOSTO-SOBRE-BENS-E-SERVICOS. Acesso em: 26/08/2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1165.

FURTADO, Pedro. **Reforma tributária: quando o ITCMD poderá ser exigido sobre bens no exterior?**. Consultor Jurídico, 28 mar. 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-mar-28/reforma-tributaria-quando-o-itcmd-podera-ser-exigido/. Acesso em: 25 ago. 2024.

GONÇALVES et al., **A tributação como forma de auxílio na inclusão social e na garantia dos direitos fundamentais e dignidade da pessoa humana, dentro do mínimo existencial**, Revista Contribuiciones a Las Ciencias Sociales, São José dos Pinhais, v. 16, n. 11, 2023. Disponível em: https://ojs.revistacontribuciones.com/ojs/index.php/clcs/article/view/2899. Acesso em 25 de ago. 2024.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

LAURINO, Marcia Sequeira. **A progressividade do imposto sobre a renda da pessoa física brasileiro como instrumento para a (não) concretização dos princípios constitucionais da solidariedade e da justiça social**. 2018. 102 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Justiça Social) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande, Rio Grande, 2018. Disponível em: https://200.19.254.174/handle/1/9810?show=full. Acesso em: 26 ago. 2024.

OLIVEIRA, Matheus Paiva De. **Limitações constitucionais à progressividade de alíquota de ITCMD**. Consultor Jurídico, 21, fev. 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-fev-21/limitacoes-constitucionais-a-progressividade-de-aliquota-de-itcmd/. Acesso em: 25 ago. 2024.

TEIXEIRA, Maria Darlene Lopes. **O impacto do aumento das alíquotas sobre transmissão à título gratuito *inter vivos* (doação) na arrecadação do ITCMD do Estado do Ceará**. 2020. 35f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - FEAAC, Programa de Economia Profissional - PEP, Universidade Federal do Ceará - UFC, Fortaleza (CE), 2020. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/54076/1/2020_dis_mdlteixeira.pdf. Acesso em: 27 ago. 2024.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Resolução do Senado n° 57**. 2019. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288. Acesso em: 27 ago. 2024.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.