

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI FORTALEZA - CE**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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 [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

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

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

ANÁLISE DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AO ITCMD PROPOSTA NA PEC 45/2019

TAX PROGRESSIVITY ANALYSIS APPLIED TO THE ITCMD PROPOSED IN PEC 45/2019

Valglacyr Kessler de Castro ¹
Mario Inacio Xavier De Barros Martins ²

Resumo

Analisar a progressividade tributário instituída ao ITCMD através da PEC 45/2019 e suas limitações constitucionais. A metodologia deu-se através de pesquisa teórico-bibliográfica e documental, estudo das questões debatidas ocorreu mediante consulta a livros e artigos científicos em revistas estratificadas. A proposta de alteração para a inclusão do ITCMD como um imposto progressivo na PEC 45/2019, embora tal alteração seja considerada constitucional, conforme já decidido pelo STF no RE 562.045/RS, quando da análise do artigo 2º da Resolução de n.º 9/92 do Senado Federal. Tal alteração será limitada pelos princípios constitucionais incidentes a todos os tributos, entre eles o da vedação ao confisco, que deve levar em consideração todos os tributos inerentes a operação, e não cada tributo isoladamente e, a ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva ao considerar o valor do montante transferido ou doado como base de cálculo, no lugar do montante recebido por cada herdeiro ou donatário.

Palavras-chave: Imposto transmissão causa mortis ou doação, Progressividade, Reforma tributária, Pec 45/2019

Abstract/Resumen/Résumé

To analyze the selective tax that will be created through PEC 45/2019 and the possibilities and limitations of intervention in the economy based on taxation. The methodology is Theoretical-bibliographical and documental research, study of the debated issues through consulting books, scientific articles in stratified journals. The proposal to create the selective tax in PEC 45/2019, also known as the sin tax refers to a system of taxation that uses the extrafiscal function of taxes in order to regulate the consumption of products that are harmful to health and the environment overtaxing them. It is true that the State has, as one of its attributions, the role of regulating the economic order and create new taxes, but such powers

¹ Mestrando em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, especialista em Direito Empresarial pelo UNIFAVENI. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Professor. Advogado.

² Mestrando em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, especialista em Direito Previdenciário pela Faculdade Damásio e em Direito Civil e Processo Civil pela Unopar. Advogado.

are limited by the Federal Constitution. As for the so-called SIN TAX, the experience in countries that have adopted similar taxes has not shown significant impacts in reducing the market share of these products by the consumer population.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Intervention, Selective tax, Tax reform, Itcmd, Pec 45 /2019

1. INTRODUÇÃO

Desde os primórdios, percebe-se a necessidade do ser humano viver em sociedade, na medida que o ser humano fora se conectando com o próximo, foi evoluindo e desenvolvendo-se, e conforme fora suas primeiras experiências começou a compreender o mundo e fazer negócios para o seu próprio sustento através de câmbio e permuta. O Estado por sua vez, percebeu pela sua governança e representatividade do povo, que para se manter no poder era preciso criar mecanismos de controle e de arrecadação, deste modo, instituiu a cobrança de tributos através de uma linguagem prescritiva, isto é, a norma passa ser aplicada a todos os cidadãos.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 133), as normas jurídicas se consubstanciam no trabalho de relatar, mediante o emprego de linguagem competente os eventos do mundo real-social, ou seja, exigida coercitivamente pelo direito posto ao povo, que pode se denominar: tributos.

Para se adentrar ao estudo do Direito Tributário precisa-se primordialmente, explanar que grande parte do conjunto de normas do Sistema Tributário Nacional estão elencadas nos artigos 145 a 162 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Ademais, percebe-se que no cenário atual brasileiro, muito se discute acerca da Reforma Tributária e a possível aprovação da PEC 45/2019, contudo, a Reforma Tributária é um tema que se discute desde a égide da Lei de nº 5.172/1945, ou seja, desde a vigência do Código Tributário Nacional.

É visível que o Direito vem se modificando e se adequando as necessidades existentes que acompanham a sociedade no decorrer dos anos. Contudo, os valores sociais vão sendo transformados, e com estes vão sendo criados parâmetros para instituir normas jurídicas.

José Souto Maior Borges foi pródigo em escrever na obra de sua autoria: *A Iniciação ao Direito Financeiro*, quando ousou: “*A Reforma do Sistema Tributário Nacional*”, naquele cenário com o advento da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que alterou significativamente a legislação tributária. (VIEIRA, 2005. p. 594,595)

Desde lá, em diversos momentos de crises econômicas-financeiras, se discute a necessidade e a viabilidade de uma reforma tributária, uma vez que a Lei de nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), no viés do Princípio da adequação Social, precisa de reforma para regulamentar o Sistema Tributário Nacional e ensejar na melhor aplicabilidade ao caso concreto.

No tocante a progressividade nos impostos é uma discussão que há muito permeia os debates sobre justiça fiscal e equidade tributária. Em solo pátrio, essa discussão ganha nova relevância à medida que o país enfrenta um ambicioso processo de reforma tributária. No epicentro dessa reforma encontra-se o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), uma peça fundamental do sistema tributário que incide sobre a transferência de patrimônio.

A crescente desigualdade de renda e riqueza tem levantado questões sobre a eficácia do ITCMD em promover uma distribuição de ônus tributários mais justa e equitativa. À medida que as discussões sobre a reforma tributária avançam, a progressividade do ITCMD emerge como um tema central e controverso. Como tornar esse imposto progressivo? Como garantir que ele cumpra seu papel na redistribuição de riqueza e, ao mesmo tempo, não desestimule o empreendedorismo e a atividade econômica? Com a reforma tributária, qual o impacto para os Estados na redistribuição deste tributo.

Este artigo busca lançar luz sobre essas questões cruciais, explorando a natureza do ITCMD, sua base legal, e como ele se insere no cenário tributário brasileiro. Além disso, analisar-se-á os desafios e oportunidades que a reforma tributária trará para tornar o ITCMD mais progressivo e alinhado com os princípios de justiça fiscal.

No cenário de mudanças e desafios fiscais que o país enfrenta, este artigo se propõe a contribuir para o debate público sobre a progressividade do ITCMD e sua interação com a reforma tributária, visando promover uma reflexão sobre o futuro da tributação no Brasil.

Para a elaboração deste artigo científico, foi realizada pesquisa do estado da arte na plataforma de busca Google Acadêmico, no período de 2020 a 2022, com as seguintes palavras-chaves: Imposto Transmissão *Causa Mortis* ou Doação. progressividade. reforma tributária. Tendo sido encontrado 2.500 estudos sobre o assunto, e destes somente 01 artigo possuía o mesmo objeto de pesquisa que este trabalho.

Quanto a metodologia, utilizou-se da pesquisa teórico-bibliográfica e documental, haja vista que o estudo das questões debatidas ocorreu mediante consulta a livros, artigos científicos em revistas estratificadas, além da análise do conteúdo dos livros, revistas, doutrina, dispositivos legais, constitucionais e jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. A partir de estudos comparativos, interpretativos, textuais e temáticos foi possível construir análises críticas pertinentes com o objeto da pesquisa apresentada.

2. O DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O CONCEITO DE TRIBUTO:

Grande parte dos autores denominam as normas que regulamentam a competência tributária, capacidade tributária ativa e passiva, além de princípios gerais e específicos, limitações ao poder de tributar, até a repartição das receitas oriundas do tributo, como Direito Tributário Constitucional. (FAVACHO, 2010)

Neste sentido é que o autor Kiyoshi Harada (2017, p. 228) afirma: “*o direito tributário tem relação direta com o direito constitucional, por representar este o tronco da árvore jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos*”.

O referido texto constitucional trouxe a possibilidade de criação, cobrança e fiscalização do destinatário legal dos tributos através de lei, instituindo por sua vez a tripartição da competência tributária, bem como a aplicação do Princípio da Legalidade. (CANTIZANO, 1969, p. 21)

Importante ressaltar que a Constituição não cria tributos, ela não se dedica instituir tributos, todavia, elenca possibilidades de criação através da lei, instituindo limitações ao poder de criação, ou seja, ela delimita as competências para instituir tributos, bem como a destinação das receitas tributárias.

2.1. CONCEITO LEGAL DE TRIBUTO:

Para entender o Direito Tributário é imprescindível entender as acepções do vocábulo tributo. A primeira dela de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 68,69), existem seis acepções jurídicas do vocábulo “tributo”, ou seja, seis significados, como se vislumbra a seguir:

a) “tributo” como quantia em dinheiro; b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; e) “tributo” como norma jurídica tributária e, por fim: f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

De acordo com Alfredo Augusto Becker (1963, p. 237) o tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever, ou seja, parte de um pressuposto de uma relação jurídica obrigacional, no qual existem dois sujeitos, um que possui um dever jurídico de pagar, dar ao Estado certa soma em dinheiro (obrigação de fazer), chamado de sujeito passivo, e o outro que possui um direito subjetivo de instituir, criar, receber, cobrar e fiscalizar o tributo.

Geraldo Ataliba (1990) em sua obra, definiu o tributo como uma relação obrigacional, no qual o conteúdo das normas tributárias é uma ordem ou comando para que o dinheiro seja entregue ao Estado (ou pessoa por ele, em lei, designada).

De acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello, o direito não disciplina pensamentos, intenções e propósitos, regulamenta comportamentos humanos, neste aspecto, o direito pressupõe duas pessoas (comportamentos humanos relacionados).

Sendo assim, para existir tributo são necessárias duas pessoas, a saber: sujeito ativo (ente tributante) e o sujeito passivo (sujeito tributado: contribuinte e responsável), e uma norma que disciplina sobre o objeto e as pessoas.

Muito embora a Constituição Federal não se preocupou em definir o tributo, o conceito legal de tributo foi definido no Código Tributário Nacional em seu art. 3º, com a seguinte redação *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”* (BRASIL, 1966)

A redação do artigo 3º do CTN., tem tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico compreende por tributo, uma vez que por si só expressa o objeto, a natureza, os sujeitos e a maneira que deve ser cobrada, e o que não se constitui como tributo.

Dentre a corrente doutrinária mais utilizada, e o próprio Supremo Tribunal Federal sabe-se que os tributos são divididos em: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Kiyoshi Harada (2021), um dos defensores da teoria pentapartida escreve:

Entendemos que a matéria deve ser examinada à luz do Sistema Tributário Nacional vigente e estudada em conformidade com os princípios constitucionais tributários, o que amplia o campo de análise, extrapolando o Capítulo I do Título VI da CF (arts. 145 a 162), visto que, aqueles princípios se acham espalhados por toda a Constituição.
Em termos de direito positivo brasileiro, temos as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais do art. 149 da CF e contribuições sociais do art. 195 da CF.

Dentre as cinco espécies de tributo, cumpre destacar os impostos que na visão de Carraza (1999, p. 624), são tributos economicamente mais importantes, contudo, juridicamente, todos os tipos de tributos têm a mesma importância.

Para Geraldo Ataliba (1990, p. 137), os impostos são tributos não vinculados, isto é, não há uma destinação direta ao contribuinte, não estão vinculados a uma atuação estatal e sim a uma destinação pública.

2.2. CONCEITO DE ITCD/ITCMD:

Assim como os demais tributos os impostos também são classificados em espécies, tais como: diretos e indiretos, pessoais e reais.

Os impostos diretos, são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, já os impostos indiretos são aqueles cuja carga econômica não é suportada pelo contribuinte, mas uma terceira pessoa que não teve relação com o fato gerador.

Os impostos pessoais são os que se referem a pessoas exemplo do IR (Imposto de Renda), já os reais referem-se a coisas, por exemplo: IPTU, ITCMD. (CARRAZA, 1999, p. 628)

O ITCMD, também denominado por alguns autores de ITCD é um tributo da classe dos impostos, cuja denominação é: Imposto sobre transmissão de bens e direitos *causa mortis e inter vivos* a título gratuito, ou seja, doação.

Este imposto incide quando há transmissão de patrimônio, isto é, quando o *de cujos*¹, deixa bens a inventariar, ou espólio para que seus herdeiros possam receber de forma equânime de acordo com a lei e o testamento na sua eminência.

Em sentido geral, a herança é entendida como o conjunto de bens ou o patrimônio deixado por uma pessoa que faleceu. Neste sentido, se compreendem todos os bens, direitos e ações do de cujus, como todas as suas dívidas e encargos, a que estava obrigado.

A herança, enquanto não partilhada, apresenta-se num sentido de universalidade. E, nesta razão, considera-se como coisa incorpórea. O herdeiro pode alienar ou ceder apenas sua quota ideal, não lhe sendo permitido transferir, para terceiro, parte certa e determinada do acervo até que se processe a partilha. Em sentido restrito, o termo "herança" indica a parte ou quinhão do acervo hereditário que coube a cada herdeiro. Motivo pelo qual se diz que a responsabilidade ou a obrigação do herdeiro não vai além da força da herança, isto é, da parte que lhe foi atribuída.(PARANÁ, 2020)

Entende-se, portanto que o ITCMD é um imposto direto e real e a Constituição Federal destinou a competência tributária para instituir o ITCMD os Estados membros da federação, conforme se elucida no texto do artigo 155, inciso I da Constituição Federal. (BRASIL, 1988)

Para o recolhimento deste imposto não importa qual a natureza do bem, se é sobre bem móvel ou imóvel, interessa apenas se a transmissão do bem é feita a título gratuito ou *causa mortis*.

¹ É uma expressão forense que se usa no lugar do nome do falecido, ou autor da herança, nos termos de um inventário. Não recebe flexão de gênero, sendo usada para masculino ou feminino.

O fato gerador, portanto, é a transmissão por morte (sucessão legítima ou testamentária), ou por doação de quaisquer bens ou direitos (art. 35 CTN). A base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do CTN). O contribuinte (sujeito passivo) do ITCMD é qualquer das partes na operação tributada (art. 42 do CTN). (BRASIL, 1966)

3. A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD

A progressividade dos tributos está diretamente relacionada com o Princípio da Capacidade Contributiva, e fora positivada no ordenamento jurídico brasileiro no art. 145 §1º da CRFB., a saber:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 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. (BRASIL, 1988)

O princípio da capacidade contributiva norteia a possibilidade de contribuintes serem tributados de formas distintas em relação a determinado imposto em razão de possuírem situações econômicas diferentes, sempre que for possível. Desse modo, cada um contribuirá com o quanto puder em detrimento do seu patrimônio, renda e relação de consumo (serviços), respeitando a capacidade contributiva do contribuinte, aplicando aos contribuintes alíquotas progressivas sobre diferentes bases de cálculo.

Como se vislumbra na página 8 deste artigo, este princípio está insculpido no art. 145 § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil, como principal ponto da construção da justiça tributária equânime no sistema democrático de Direito. Isto significa que a preocupação do constituinte a receita também é uma preocupação com capacidade econômica do contribuinte evitando, por consectário, a tributação excessiva e desproporcional.

Para Geraldo Ataliba (1991, p. 50) a capacidade econômica do sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou seja, o contribuinte e/ou responsável é a *“real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”*

Nesse sentido leciona Roque Antonio Carraza (1999, 65-66):

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. Melhor esclarecendo, as leis que *criam in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser a sua alíquota.

De acordo com o autor acima citado, pode-se vislumbrar que o Princípio da Capacidade contributiva está diretamente relacionado com o Princípio da Progressividade e, assim todos os impostos deveriam ser progressivos para que as alíquotas possam ser variáveis conforme a base de cálculo, ou seja, conforme a renda ou o patrimônio for aumentando, maior seria a arrecadação do Estado (sujeito ativo da regra matriz de incidência tributária).

Nas lições de Luis Eduardo Shoueri (2023):

Tradicionalmente, os tributos eram vistos como um retorno pago pela sociedade pelos benefícios auferidos, i.e., os tributos seriam o preço que o contribuinte paga pelos benefícios que recebe. Nesse sentido, a progressividade se justificaria se ficasse demonstrado que quanto maior a renda, maior o benefício que o contribuinte recebe e, mais ainda, que a partir de um certo nível de renda, o benefício cresce mais rapidamente que a própria renda. Ocorre que não é evidente que as pessoas com maior renda recebem mais benefícios do Estado; entretanto, mesmo que isso fosse verdade, não estaria por isso justificada a progressividade, já que também na proporcionalidade existe um crescimento do tributo conforme a renda aumenta. Como visto, a progressividade exigiria que se demonstrasse que os benefícios crescem em taxas mais elevadas que a renda. Se o benefício em questão é a proteção da propriedade, não é evidente que os custos daquela proteção cresçam mais rapidamente que o valor da propriedade protegida. Se o benefício é o bem-estar produzido pela renda, então a progressividade exigiria que se afirmasse que os benefícios que se auferem com a renda crescem mais rapidamente para os ricos que para os pobres, o que dificilmente se sustentaria.

Esses dois princípios, somados ao Princípio da Igualdade conduzem a um sistema tributário ideal do ponto de vista da equidade, e igualdade. Estes princípios revelam que os contribuintes devem contribuir na proporção dos benefícios (renda, patrimônio e serviços) por eles experimentados em decorrência dos gastos realizados pelo Estado.

4. PRINCIPAIS ALTERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA PEC 45/2019

Não é desconhecido da sociedade brasileira que o Brasil possui um verdadeiro manicômio tributário, tanto é que é um dos países em que mais se gastam horas para se apurar o pagamento dos tributos.(RUSSI, 2019)

A proposta de emenda a constituição de n.º 45 apresentada ao Congresso Nacional no ano de 2019, trouxe como objeto principal alterar o sistema tributário nacional, tendo como justificativa da Proposta o seguinte: “O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.”(BRASIL, 2019)

Depois de diversas alterações na Proposta de Emenda à Constituição apresentada, esta foi aprovada, em dois turnos de votação, na Câmara dos Deputados no dia 07 de julho deste ano. O projeto aprovado até então, ficou popularmente conhecido como Reforma Tributária.

A PEC aprovada traz diversas alterações no Sistema Tributário Nacional, entre elas a estipulação dos seguintes princípios: ”Art. 145... § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente.” (BRASIL, 2019)

Além da inclusão desses princípios ao Sistema Tributário Nacional, a PEC trouxe como um de seus pontos centrais a criação do tributo que ficou conhecido como imposto do pecado, que nada mais é, que a possibilidade da União instituir impostos a produtos ou serviços que representem danos à saúde ou ao meio ambiente.(BRASIL, 2019)

O tributo seletivo que poderá ser instituído pela União terá como função principal a extrafiscal, que possibilita ao ente federado a instituição de tributos com a finalidade não arrecadatória, mas sim com a finalidade de intervir no mercado de consumo afim de regular e dirigir o consumo dos cidadãos, desestimulando assim o mercado, em razão do preço, de bens danosos à saúde e ao meio ambiente.

Outra inovação tributária trazida pela PEC aprovada é a criação de dois novos tributos nominados como Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, que será de competência dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, e o tributo denominado Contribuição sobre Bens e Serviços de competência federal - CBS. Os tributos até então conhecidos como PIS, COFINS e IPI serão substituídos pelo nova Contribuição sobre Bens e Serviços, e os tributos denominados como ISS e ICMS serão substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços.

Com isso, objetiva o Estado simplificar o Sistema Tributário Nacional, vez que aglutinará 05 (cinco) tributos existentes em apenas 02 (dois), que possuirão: “I - os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos.” (BRASIL, 2019)

A princípio, da leitura do inciso acima é possível remeter-nos a impossibilidade do IBS e CBS serem cobrados, vez que claro caso de bitributação, ocorre, que conforme os

ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo (2023): “(...) Ressalvadas as hipóteses expressamente previstas no texto constitucional, e por isso mesmo autorizadas.” Como vê-se, havendo autorização expressa do texto constitucional, é possível portanto a ocorrência da bitributação.

Além da junção dos tributos mencionados acima, a PEC trouxe também alterações ao tributo denominado Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD/ITCD) ao incluir os seguintes incisos ao § 1º do Artigo 155:

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 da transmissão 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, 2019)

Pode-se vislumbrar da simples leitura dos incisos criados, o ITCMD, também denominado de ITCMD, o segundo inciso inova ao alterar a competência do pagamento do pagamento do tributo para que seja devido o ITCMD referente a bens móveis, títulos e créditos ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, vez que anteriormente tal tributo era recolhido ao estado em que se processava o inventário ou arrolamento: “Relativamente à transmissão de imóveis e dos direitos a eles relativos, o ITCMD é devido ao ente tributante (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o bem. No caso de bens móveis, títulos e créditos, compete ao ente tributante onde se processar o inventário ou o arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador.” (MACHADO SEGUNDO, 2023)

Como vê-se a proposta de reforma tributária aprovada na Câmara dos Deputados altera o Estado credor do tributo em questão, vez que deixa de ser o local em que se realizar o inventário ou arrolamento de bens e passa-se a ser o do local onde era domiciliado o *de cujus*.

Tal alteração, poderá implicar no aumento de burocracia os beneficiários da herança ou do legado, vez que em determinadas situações poderão ver-se obrigados a realizarem duas declarações do tributo, e ainda, considerando a progressividade tributária também prevista na reforma, poderão em cada Estado credor terem uma alíquota a ser aplicada.

Indo contra os princípios que a própria reforma traz ao Sistema Tributário Nacional quando afirma que este será regulado pelos princípios da simplicidade e da transparência.

O inciso VII traz nova hipótese de isenção ao ITCMD, ao isentar a incidência deste tributo quando da doação de bens para instituições sem fins lucrativos. O próprio texto constitucional deixa claro que serão estipuladas condições em futura lei complementar.

A grande novidade legislativa referente ao ITCD/ITCMD refere-se ao disposto no inciso VI que trouxe que imposto será progressivo, considerando o valor da doação ou da transmissão. Como visto, o imposto de transmissão *causa mortis* ou doação deixará de ser fixo e passará a ser progressiva, com a reforma tributária proposta.

Essas são umas das principais alterações trazidas ao Sistema Tributário Nacional, porém a progressividade tributária a ser incluída no ITCD poderá acarretar a aumento da incidência tributária aos bens doados ou transferidos.

4. LIMITES DA PROGRESSIVIDADE NO ITCD EM RAZÃO DO VALOR DA TRANSMISSÃO OU DA DOAÇÃO:

Inicialmente, vale ressaltar que atualmente a alíquota máxima do ITCD é definida pelo Senado Federal, por determinação constitucional do art. 155, IV, da CF. A alíquota máxima atualmente é a de 8% por cento, por força da Resolução de n.º 9/92.

Referida resolução, em seu artigo 2º já previa progressividade do tributo em análise: “Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.”(BRASIL, 1992)

Conforme os ensinamentos de Paulo Caliendo (2022), uma das questões polêmicas do ITCD “(...)está relacionada à possibilidade de exigência do imposto com alíquota progressiva. O texto constitucional não acatou expressamente a possibilidade da progressividade, tal como o fez com outros impostos: ITR, IR e mesmo o IPTU por meio de emenda constitucional.”

Tal assunto já foi enfrentado pelo STF, que inicialmente era considerando inconstitucional, porém no RE 562.045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Redatora do Acórdão Min. Carmen Lúcia, DJu 06/02/2013, foi entendido pela progressividade do ITCD.

Em resumo o STF entendeu o seguinte:

Três foram os argumentos adotados: o texto constitucional exige a consideração da capacidade contributiva em todos os tributos; assim não é preciso a previsão expressa no texto constitucional para se adotar a técnica da progressividade e aplicação nos impostos de natureza real não lesiona o princípio da capacidade contributiva. (CALIENDO, 2022)

Assim, tem-se que o STF entendeu pela constitucionalidade da progressividade tributária do ITCD, porém, deve-se considerar os limites que poderão ser aplicados a progressividade tributária sobre o ITCD. É certo que a herança e os bens recebidos por doação estão protegidos, são direitos individuais, conforme disposto no inciso XXX, do artigo 5º da Constituição Federal.

Por outro lado, tem crescido a discussão quanto ao uso do ITCD para fins de superar as desigualdades sociais, conforme Hugo de Brito Machado Segundo (2023):

Atualmente, tem sido bastante discutido o uso do imposto sobre heranças no endereçamento da questão das desigualdades sociais. Afinal, é através da herança que a desigualdade de patrimônios (e da renda por ele gerada) se perpetua entre as gerações, minando a ideia de igualdade de oportunidades e de diferenças ou desigualdades legítimas porque decorrentes do mérito, do esforço ou do trabalho.

Embora haja a presente discussão a limitação incidente sobre a herança devem seguir o texto constitucional, que em seu artigo 150 traz as limitações ao poder de tributar. Entre essas vedações, encontra-se o disposto no inciso IV do referido artigo: “IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”. (BRASIL, 1988)

Portanto, não é possível ao Estado instituir alíquota que caracterize o confisco da herança, ainda que fundamentado nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Ainda sobre o confisco entendeu o STF. no julgamento da ADI 2.010 o seguinte:

“O Supremo Tribunal Federal, em 1999, quando do julgamento da ADI 2.010, entendeu que o aumento da contribuição previdenciária do servidor público para patamares que poderiam chegar a 25%, associado à incidência do imposto sobre a renda de 27,5%, implicava confisco, razão pela qual suspendeu a majoração da contribuição.” (PAULSEN, 2022)

Considerando esse julgado a análise do efeito do confisco não se pode recair apenas quanto a um dos tributos incidentes, contudo, deve-se incidir sobre a carga tributária total incidente ao contribuinte.

Outro limite, refere-se ao fato de ao estipular a alíquota em razão do valor da transmissão ou da doação, ignora-se o Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva, posto que: “é preciso que se corrijam as leis dos Estados que aferem a aplicação da escala de alíquotas progressivas a partir do total deixado pelo falecido, e não pelo valor a ser recebido por cada herdeiro, em evidente violação aos princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva.” (SEGUNDO MACHADO, 2023)

Assim, ao aplicar a alíquota considerando o valor total da herança ou da doação e não montante recebido por cada herdeiro ou donatário traz ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva destes, posto que um herdeiro poderá receber um percentual inferior aos demais herdeiros, e este será tributado em alíquota superior ao do seu quinhão herdado.

A alteração do tributo ITCMD na forma em que aprovada na Câmara dos Deputados, resultará em tão somente aumento de arrecadação para os cofres públicos, sem atingir o objetivo principal, que é uma maior distribuição social, posto que não leva em considerar a real capacidade contributiva do herdeiro, ao estabelecer que o cálculo será realizado considerando o do valor total transmitido ou doado.

Tanto é que foi objeto da emenda de n.º 59, apresentada pelo Senador Sergio Moro para que referido inciso fosse suprimido: “Suprima-se o inciso VI do § 1º do art. 155 da Constituição Federal, na forma do art. 1º da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, renumerando-se os demais.”(BRASIL, 2023)

Com a justificativa de que tal alteração poderá: “Ademais, é inadequada, pois possibilita o indesejável aumento na carga tributária.” (BRASIL, 2023)

4. CONCLUSÃO

O imposto de transmissão *causa mortis* ou doação – ITCD possui como base de cálculo o montante doado ou transferido, possuindo atualmente alíquota máxima em 8% definida pela Resolução de n.º 9/92 do Senado Federal, por força de comando constitucional.

O tributo em questão é eminentemente fiscal, ou seja, possui como função principal arrecadatória de valores para os cofres públicos, porém, em razão de tributar herança, é objeto de imensa discussão devido a esta ser considerada um dos motivos da perpetuação da desigualdade, sendo inclusive alíquotas maiores sobre a herança, vez que se comparado o Brasil, com países desenvolvidos temos uma alíquota relativamente baixa. (MACHADO SEGUNDO, 2023)

Ocorre que a herança no Brasil possui proteção constitucional, por força do inciso XXX do artigo 5º da CF, que elencou a herança como direito individual, além disso encontra-se sobre a proteção do direito fundamental a propriedade.

Ocorre, que em decorrência do manicômio tributário que é o Brasil, sendo um dos países em que mais se gastam tempo para se calcular os tributos devidos foi proposto no congresso nacional a PEC 45/2019, com o objetivo principal de simplificar o Sistema Tributário Nacional.

E entre as alterações trazidas, foi a junção de 05 impostos incidentes sobre o consumo em apenas dois, o IBS e o CBS, além desta inovação, também foi incluído na citada proposta a alteração do ITCD para que este passasse a ser calculado de forma progressiva considerando o valor da transmissão ou doação.

Referida alteração, encontrará óbice ao princípio da vedação ao confisco, vez que não pode o Estado utilizar-se da instituição ou majoração de tributos para fins de confisco, ainda que fundamentado em outros princípios constitucionais, como da isonomia e da capacidade contributiva.

A vedação ao confisco, ainda conforme decidido pelo STF não pode levar em consideração apenas o tributo incidente de forma isolada, mas todos os tributos incidentes sobre a operação.

E além de alterar para que o tributo ITCMD passe a ser calculado de forma progressiva a PEC 45/2019, determina que a base de cálculo do tributo será o do montante transferido ou doado.

Ao estipular que a base de cálculo do tributo em estudo será o do montante transferido ou doado, o artigo em questão ofende os princípios constitucionais da isonomia ou da capacidade contributiva, vez que a alíquota aplicada será diferente da que seria aplicada sobre o montante realmente recebido pelos herdeiros ou donatários.

Outra possível ofensa a tais princípios é o fato de que herdeiros ou donatários poderão receber montantes menores se comparados uns com os outros, o que fará com que pessoas que tenham recebido um montante menor sejam devedoras da mesma alíquota de quem eventual recebeu um quinhão maior.

Pode-se concluir que a alteração no ITCMD para que este seja progressivo considerando o montante transferido ou doado poderá representar ofensa a princípios constitucionais como da vedação ao confisco, da isonomia ou capacidade tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990.

BECKER. Alfredo Augusto Becker. **Teoria geral do direito tributário**, Saraiva, 1963.

BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federal do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

BRASIL. **Emenda de n.º 59 à PEC 45, de 2019**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=9436515&ts=1693603529073&disposition=inline&ts=1693603529073&_gl=1*13iehyw*_ga*O TQ3NTE4MzQ3LjE2OTMwMTU4NzY.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5MzY3ODE5Mi40Lj AuMTY5MzY3ODE5Mi4wLjAuMA.>>

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição de n.º 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019>

BRASIL. Resolução 02/1992. **Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>>

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>>.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição. São Paulo. 2019.

DESCONHECIDO. **ITCMD – TERMOS JURÍDICOS MAIS UTILIZADOS**. Disponível em: <http://www.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2020-09/TJ_ITCMD_v2015.pdf>.

DIFINI, L. F. S.; JOBIM, E. de S. L. **Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no direito tributário**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, v. 1, n. 41, 2019. DOI: 10.22456/0104-6594.95205. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/95205>. Acesso em: 1 set. 2023.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de Tributo**. São Paulo. 2010. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/handle/handle/89321>> Acesso em: 01 set. 2023.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**: Grupo GEN, 2021. *E-book*. ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>.

RUSSI, Anna. Brasil é o país que mais exige tempo para o pagamento de impostos. **Correio Brasileiro**. Brasília, 24 out. 2019. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/10/24/internas_economia,800509/brasil-e-o-pais-que-mais-exige-tempo-para-o-pagamento-de-impostos.shtml>

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 02 set. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Legalidade Tributária e os seus subprincípios constitucionais**. Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro: RT. n.º 58, 2004.

VIEIRA, José Roberto. **Teoria Geral da Obrigação Tributária em homenagem a José Souto Maior Borges**. São Paulo. 2005.