



**Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito**

SANDRA REGINA DA FONSÊCA PAULINO

**A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS:
UMA ANÁLISE DA PROGRESSÃO DE ALÍQUOTAS A PARTIR DO ESTUDO DO
IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS***

**BRASÍLIA
2013**

**Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito**

SANDRA REGINA DA FONSÊCA PAULINO

**A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS:
UMA ANÁLISE DA PROGRESSÃO DE ALÍQUOTAS A PARTIR DO ESTUDO DO
IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS***

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Valcir Gassen.

**BRASÍLIA
2013**

TERMO DE APROVAÇÃO

SANDRA REGINA DA FONSÊCA PAULINO

A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS:

UMA ANÁLISE DA PROGRESSÃO DE ALÍQUOTAS A PARTIR DO ESTUDO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel perante a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, pela banca examinadora composta por:

Valcir Gassen, pós-doutor em Direito pela Universidade de Alicante.

Professor Orientador

Antônio de Moura Borges, pós-doutor em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Georgetown.

Membro da banca examinadora

Othon de Azevedo Lopes, doutor em direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Membro da banca examinadora

Pedro Júlio Sales D´Araújo, mestrando na Universidade de Brasília.

Membro da banca examinadora (suplente)

Brasília, 05 de julho de 2013.

*Aos meus preciosos pais, pela
paciência, amor e cuidado
dedicados a minha criação.*

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, sou grata a Deus, por tudo. Por todas as graças em minha vida, muito mais do que sou merecedora. A aprovação no vestibular da Universidade de Brasília foi a concretização de um primeiro sonho e, agora, a conclusão do curso de Direito é a concretização de mais outro, mais uma graça alcançada.

Em seguida, aos meus pais, Maria Amélia e José Paulino, aos quais quaisquer palavras ou agradecimentos seriam muito pouco, frente a tudo o que representam e a tudo que fizeram para que isto se tornasse realidade. Agradeço pelos exemplos de luta, simplicidade, coragem e determinação. Pela paciência, confiança, amor incondicional, apoio irrestrito dispensado a mim, para que chegasse ao final de mais essa etapa da minha vida e por me incentivar a sempre lutar pelos meus sonhos.

Às minhas irmãs, Danielle, Marianne e Nathália, aos meus sobrinhos amados, Matheus e Gabriel, pelas orações e por toda a confiança que sempre depositaram em mim, acompanhando meus passos e vibrando a cada conquista.

Ao meu orientador, Professor Valcir Gassen, pelas contribuições que culminaram no aprimoramento deste trabalho.

Aos colegas do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário, pelas inúmeras discussões que contribuíram para a minha pesquisa nos últimos anos.

Aos meus preciosos amigos, que estiveram ao meu lado, torcendo pelo meu sucesso e que sempre me deram força e alegria para superar os muitos desafios da vida. Sou muito abençoada por ter todos vocês perto de mim. Gostaria de agradecer em especial aqueles que acompanharam mais de perto cada passo da minha graduação: Guilherme, Luiza, Taynara, Ester, Natália, Mayara, Daniel Guedes e Werllen, devo muito a todos vocês.

Aos meus professores, aos companheiros dos projetos de extensão, em especial, do Fórum de Extensão da Faculdade de Direito e do Projeto Promotoras Legais Populares, dos demais grupos de pesquisa e da gestão Identidade do Centro Acadêmico de Direito da Universidade de Brasília, personalidades inquietantes e questionadoras que tive a sorte de encontrar, por todas as experiências compartilhadas, pelos ensinamentos, pelo apoio ao longo destes seis anos de graduação e por me ajudarem a entender os verdadeiros sentidos de Direito e Justiça e a que(m) se deve o conhecimento científico. Agradeço pelo incentivo à reflexão e à problematização dos problemas sociais e pela oportunidade de me transformar e

de me repensar constantemente com cada experiência vivida, que culminaram no que sou, no que penso e no que busco. A caminhada ao lado de vocês é muito mais prazerosa.

Aos demais funcionários da Faculdade de Direito e do Núcleo de Práticas Jurídicas, por todo o apoio e prontidão no atendimento de nossas demandas.

E a todos que, de alguma forma, foram marcantes em minha vida e sem os quais, viver não faria o menor sentido.

Meu mais sincero muito obrigada.

RESUMO

Há um entendimento doutrinário majoritário, firmado pela jurisprudência, de que os impostos podem ser classificados em reais e pessoais, sendo que a progressividade somente se coadunaria a estes últimos, devido à pessoalidade inerente e à expressa disposição constitucional. Aos primeiros, por não levarem em consideração as condições pessoais e econômicas do contribuinte, não poderiam ser aplicadas alíquotas progressivas. Em decorrência desse entendimento majoritário, aliado às questões culturais, o Brasil, país de uma desigualdade de renda abissal, insiste na manutenção do mesmo modelo de transferência de propriedade aos herdeiros para pessoas com distintas capacidades de pagamento, de 92% do patrimônio, de acordo com a Resolução 9 de 1992 do Senado Federal, que fixa a alíquota máxima do ITCM em 8%. Acrescenta-se o fato de ainda serem muitos os empecilhos colocados para impedir a progressividade dos demais impostos reais. Tendo em vista que as escolhas políticas e a estruturação da matriz tributária são, simultaneamente, espelho e causa dos problemas socioeconômicos do país e, que a progressividade se apresenta como elemento central de uma política fiscal verdadeiramente compromissada com a promoção de justiça social, o objetivo do presente trabalho é demonstrar a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais, em especial ao ITCM. Assim, partindo-se do ITCM, como objeto de estudo, analisa-se a possibilidade de sua progressividade e, então, busca-se verificar a aplicação aos outros impostos ditos “reais”, tendo em vista que a matriz tributária brasileira precisa ser repensada, a fim de diminuir a sua regressividade e adequar a tributação aos objetivos e anseios constitucionais da Carta Magna de 1988.

PALAVRAS-CHAVE: ITCM – imposto real – progressividade – matriz tributária – desigualdade social – capacidade contributiva – função social da propriedade – justiça fiscal.

Índice de Siglas

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
LC	Lei Complementar
ICMS	Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
ISS	Imposto sobre Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. ESTADO BRASILEIRO E TRIBUTAÇÃO	13
1.1. Breves considerações sobre a configuração atual da Matriz Tributária Brasileira.....	13
1.2. Impostos: Conceito e Classificação	17
1.3. Limitações ao Poder de Tributar: Os Princípios Tributários na Constituição Cidadã.....	19
1.3.1. O Princípio da Igualdade	21
1.3.2. O Princípio da Capacidade Contributiva e a técnica da progressividade	22
1.3.3. O Princípio da Solidariedade.....	27
1.3.4. Os Princípios do Mínimo Existencial e da Vedação aos Efeitos Confiscatórios da Tributação.....	27
1.3.5. Princípio da Função Social da Propriedade.....	29
2. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS: ASPECTOS ESSENCIAIS	31
2.1. Breve retrospectiva histórica do ITCM no Brasil	31
2.2. Regime legal do ITCM no Sistema Tributário Brasileiro.....	34
2.2.1. Competência Tributária.....	34
2.2.2. Aspecto temporal.....	37
2.2.3. Aspecto espacial.....	38
2.2.4. Aspecto pessoal	38
2.2.5. Aspecto material.....	40
2.3. A tributação sobre a herança no cenário internacional	45
3. A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS: UMA ANÁLISE A PARTIR DO ESTUDO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS	51
3.1. Os impostos reais na jurisprudência do STF: Os casos do IPTU e ITBI.....	51
3.2. A constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas ao ITCM: o julgamento do RE 562045 - RS	54
3.3. A progressividade dos impostos reais: reflexões e possibilidades.....	59
CONCLUSÃO	63
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	66
ANEXOS	70

INTRODUÇÃO

“Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses”.
(Douglas Yamashita e Klaus Tipke)

Com a tendência de constitucionalização dos direitos, as diversas searas jurídicas passam a se adequar ao princípio-base ou fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro: a dignidade da pessoa humana, como o mandamento essencial do sistema, que o modela e o confere racionalidade.

É como expressão desse princípio maior que o Direito Tributário assume sua função social, buscando diversas formas para tornar-se instrumento de concretização de direitos fundamentais. No Direito Tributário, o maior reflexo do princípio da dignidade da pessoa humana é a capacidade contributiva.

Para a adequação dos objetivos de uma política fiscal de fato comprometida com a distribuição de renda e, conseqüentemente, diminuição das desigualdades sociais, são muitos os princípios constitucionais aplicados ao Direito Tributário. Como exemplo, pode-se citar a igualdade, a capacidade contributiva e seus consectários lógicos como a seletividade e a progressividade tributária, objeto de estudo deste trabalho.

O grande impasse é saber se a tal capacidade contributiva e, conseqüentemente, a progressividade, podem ser aplicadas aos impostos reais, já que, quanto aos impostos pessoais, não restam dúvidas, por expressa disposição constitucional.

A progressividade dos impostos reais é um assunto ainda bastante divergente na doutrina. Uma moderna e expressiva corrente defende a aplicação do princípio da capacidade contributiva a todas as cinco espécies tributárias brasileiras, sem distinção, por entender que uma interpretação sistemática do texto constitucional permite tal entendimento. A grande maioria, no entanto, ainda sustenta o discurso antigo, de que só se permite a pessoalidade e, conseqüentemente, a aplicação da capacidade contributiva aos impostos pessoais, baseados numa literalidade do texto legal.

Em decorrência desse entendimento majoritário, até então confirmado pela jurisprudência, o Brasil, reduto de uma desigualdade de renda abissal, insiste na manutenção do modelo de transferência de propriedade de cerca de 92% do patrimônio, (a Resolução 9 de 1992 do Senado Federal fixa a alíquota máxima do imposto sobre a herança e doação em 8%).

Ademais, pessoas com distintas capacidades de pagamentos são tributadas da mesma forma. Isso apenas sedimenta o contexto de desigualdades.

Em 1960, Liam Murphy e Thomas Nagel em um estudo sobre a transmissão de herança nos Estados Unidos, diziam que “a transmissão da riqueza por herança é uma das principais causas da desigualdade econômica nesta sociedade que não têm consciência de suas classes”¹.

Este se apresenta como um dos muitos problemas do país, em que os 10% mais ricos se apropriam de 75% da riqueza, segundo dados do IPEA, e a estrutura tributária contribui em muito para esse cenário. A estrutura tributária brasileira, por taxar mais o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, é, simultaneamente, espelho e causa da desigualdade.

Uma das possíveis formas de amenizar tais problemas, acredita-se, é repensar o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e os demais impostos reais. O ITCM, por tratar mais diretamente da herança geracional, acaba por perpetuar a concentração de riquezas em poucas famílias, contribuindo para o ciclo vicioso da concentração de renda no país. Desse modo, a aplicação de alíquotas maiores e, aplicadas de forma progressiva, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva, mostra-se como uma das possíveis alternativas viáveis à mudança gradual da matriz tributária brasileira.

Ademais, deve-se levar em consideração a baixa participação que tal imposto possui na arrecadação nacional, disputando com o ITR federal, o posto de imposto com receita mais irrisória no país.

A partir do ITCM, pode-se imaginar um modelo de tributação mais justo, expandindo-se o mesmo entendimento aos demais impostos ditos “reais”, rompendo-se com a clássica divisão doutrinária dos impostos em reais e pessoais e aplicando-se a progressividade a todos os impostos, como instrumento minimizador das desigualdades sociais e econômicas.

O presente trabalho tem por objetivo, assim, realizar um estudo da constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas sobre os impostos ditos “reais”, a partir de uma análise do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* – ITCM. O estudo concentrar-se-á nos aspectos relativos ao imposto de transmissão *causa mortis*, não apresentando, portanto, uma pesquisa aprofundada em relação às doações de quaisquer bens ou direitos,

¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 194.

razão pela qual, será utilizada a abreviatura ITCM (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*) ao longo do escrito.

Desse modo, o trabalho se inicia com uma abordagem geral da estrutura da matriz tributária brasileira, com dados estatísticos, demonstrativos de sua regressividade e da perversidade da política fiscal adotada no país, que contribui para o aumento da concentração de renda. Serão tratados também, os princípios constitucionais tributários balizadores da atividade estatal que mais se relacionam com o tema proposto.

Em seguida, apresenta-se uma breve perspectiva histórica do ITCM no Brasil e sua estrutura tributária. Ao final, é feito um estudo comparado com outros países como Alemanha, França, Inglaterra e Estados Unidos, buscando evidenciar como o imposto sucessório é tratado nesses locais.

Por fim, apresenta-se o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação aos impostos reais e sua progressividade. Em especial, a recente decisão proferida no RE 562045 – RS, que sinaliza uma importante mudança de entendimento da Corte Suprema não apenas na forma de se conceber o fenômeno tributário, mas também da própria noção que se tem de propriedade. E, ainda, serão apresentadas algumas contradições que se tornam evidentes com o julgamento do referido RE, evidenciando a necessidade de uniformização do entendimento não apenas na jurisprudência, mas também na doutrina nacional.

Espera-se que o estudo possa vir a colaborar, de alguma forma, ao debate acerca da progressividade dos impostos reais, apresentando novas alternativas ao problema da estruturação regressiva da matriz tributária brasileira. De tal forma, acredita-se que possa ser construído um sistema tributário sustentável, em que a política fiscal seja utilizada como instrumento para a implementação dos objetivos constitucionais básicos da República Federativa do Brasil e, conseqüentemente, para a transformação social.

1. ESTADO BRASILEIRO E TRIBUTAÇÃO

1.1. Breves considerações sobre a configuração atual da Matriz Tributária Brasileira

O fenômeno tributário se apresenta como intrínseco ao Estado constitucional, justificando a intervenção e a própria existência deste. Nas sociedades contemporâneas, o Estado é posto como um agente gerenciador de recursos advindos de terceiros, sendo por meio dessa atividade arrecadatória legítima que o Estado consegue grande percentagem de recursos para sua manutenção e implemento de importantes políticas públicas para seus cidadãos.

Tomando a política fiscal adotada pelo setor público como delimitadora dos contornos da atividade estatal, o estudo da matriz tributária brasileira é fundamental para a compreensão da tributação e da estrutura socioeconômica do país.

Por matriz tributária, tem-se o conjunto de “escolhas feitas em um determinado momento histórico no âmbito da ação social no que concerne ao fenômeno tributário”, tratando-se da “possibilidade de perquirir (no campo zetético) e de responder e explicitar (no campo dogmático) o fenômeno tributário de forma mais consequente”².

A matriz tributária, por representar as escolhas políticas, é fator determinante na estruturação socioeconômica das sociedades, interferindo de forma direta na (des)concentração de riquezas.

No que concerne à estrutura tributária brasileira, de forma pragmática, um dos assuntos mais abordados é a elevada carga tributária. De fato, o país possui uma arrecadação anual bastante elevada e paradoxal em relação ao baixo índice de renda por habitante. O que se deve observar, no entanto, é que a carga tributária brasileira é mais injusta que elevada, sendo, simultaneamente, tanto espelho, quanto causa da desigualdade social.

Um estudo mais aprimorado dos dados revela que a distribuição dessa carga se dá de uma forma bastante desigual entre a população brasileira: são as famílias mais pobres que pagam mais impostos, proporcionalmente à renda que possuem, do que as mais ricas.

² GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil*. In: *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 47.

O conceito de matriz tributária possui como intrínseco, a interdisciplinaridade de abordagem. Assim, é que “incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos (Idem, p. 32).

Tal quadro é consequência da adoção de uma matriz tributária regressivamente estruturada, que contribui para o aumento de disparidade no espectro da distribuição de renda no país. No Brasil, o imposto é altamente objetivo e pouco progressivo.

Os países, de uma maneira geral, estruturam a tributação em três bases principais, quais sejam, a renda, o patrimônio e o consumo, sendo complementados com tributos com objetivos de regulação, como o do comércio internacional e o da movimentação financeira, e com taxas cobradas devido à prestação de serviços públicos³.

Os países da OCDE possuem na renda e no patrimônio suas maiores bases de arrecadação, em detrimento do consumo. Neles, os indicadores representam respectivamente 36,9%, 5,4% e 30,4%⁴ da carga tributária.

No Brasil, no entanto, a estrutura tributária, herança do período colonial, incide pouco sobre a renda e o patrimônio. Contrariando a tendência dos países da OCDE, 46,8% da carga tributária brasileira provem de impostos indiretos, incidentes sobre o consumo e embutidos nos preços dos produtos e serviços. A porcentagem restante divide-se em 22,1% correspondentes aos impostos sobre a renda e 3,4 % referente à tributação sobre o patrimônio⁵.

Assim, percebe-se que a tributação brasileira mantém-se basicamente pelo consumo e impostos indiretos, representados especialmente pelo IPI, ICMS e ISS.

Tal escolha política é perversa com o sistema social do país, por contribuir para a concentração de renda e aumentar as desigualdades e mazelas sociais. Isso porque, a tributação indireta é regressiva proporcionalmente à renda dos cidadãos-contribuintes.

A tributação do consumo, por sua vez, dificulta a personalização e as ponderações acerca da situação socioeconômica do contribuinte. Entende-se, assim, que a tributação do consumo se opera por repercussão, deixando o contribuinte entre o anonimato do mercado, permitindo apenas auferir sua condição econômica de forma objetiva revelada nas transações avulsas que ele realiza⁶.

Por tributos indiretos, entendem-se aqueles incidentes prioritariamente sobre o consumo e a despesa, operando a transferência do ônus tributário ao consumidor final por

³ LAGEMANN, Eugenio. **Tributação: Seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios**. In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 63.

⁴ OCDE. **Revenue Statistics**. 1965 – 2008.

⁵ BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do sistema tributário nacional**. Relatório de Observação número 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2. Ed., 2011, p. 23.

⁶ VASQUES, Sérgio. **Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio**. In: Revista de Direito e Gestão Fiscal, Número 23, 2005, p. 30.

intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou do serviço. Eles admitem o repasse do encargo econômico do tributo, ou seja, a pessoa responsável em recolher o tributo aos cofres públicos, não é a mesma que efetivamente suporta o ônus econômico do tributo, surgindo os conceitos de contribuinte de fato e contribuinte de direito.

Os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, acabam por favorecer a justiça fiscal, já que permitem a graduação da carga tributária de acordo com as características socioeconômicas dos contribuintes. Ao contrário, os tributos indiretos não oferecem as mesmas possibilidades.

No país, a participação dos tributos indiretos e diretos na renda da população se dá da seguinte forma:

PARTICIPAÇÃO EM % DOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS NA RENDA TOTAL DAS FAMÍLIAS NO BRASIL (2008 – 2009)			
Décimos de renda disponível	Tributação Indireta	Tributação Direta	Total dos Tributos
1º	28	4	32
2º	22	4	25
3º	19	4	23
4º	18	5	23
5º	17	5	22
6º	16	5	22
7º	15	6	21
8º	15	7	21
9º	13	8	21
10º	10	11	21
Total	13	8	22

Fonte: IPEA. Equidade Fiscal no Brasil. Impactos distributivos da tributação e do gasto social. Comunicado IPEA número 2, maio, 2011.

Dos dados, percebe-se que o ônus da tributação indireta, em especial, recai com mais intensidade sobre os contribuintes com menor capacidade de contribuição.

Outro ponto interessante a ser abordado diz respeito à carga tributária. Uma carga tributária elevada não significa necessariamente algo ruim, já que os direitos possuem seus custos e o Estado vale-se especialmente dos tributos para devolvê-los à população em prestação de serviços e políticas públicas. O que deve ocorrer é uma contraprestação adequada, com os respectivos gastos públicos maximizados e distribuídos de uma maneira mais justa à população, prestando-se serviços de qualidade.

Estudos recentes mostram, no entanto, que essa não é a realidade do país. Em pesquisa feita com os 30 países de maior carga tributária do mundo, o Brasil apresentou o

pior retorno da arrecadação estatal, ficando atrás de países da América do Sul como Argentina e Uruguai⁷.

É essa a configuração da matriz tributária instalada no país, que alimenta um contexto de iniquidade e um círculo vicioso de concentração de renda e aumento das desigualdades sociais.

O Brasil ocupa a décima posição no *ranking* mundial dos países com pior distribuição de renda, com índice de Gini⁸ igual a 0,550, maior que países da África Subsaariana. Tal posição convive com seu posto contrastante de 9ª economia mundial.

Maiores Economias do Mundo		Piores Distribuições de Renda	
Países	PIB (US\$ Bilhões)	Países	Índice de Gini
Estados Unidos	14.256.300	Namíbia	0,743
China	8.887.863	Comores	0,643
Japão	4.138.481	Botsuana	0,610
Índia	3.752.032	Haiti	0,595
Alemanha	2.984.440	Angola	0,585
Rússia	2.687.298	Colômbia	0,586
Reino Unido	2.256.830	Bolívia	0,590
França	2.172.097	África do Sul	0,578
Brasil	2.020.079	Honduras	0,553
Itália	1.921.576	Brasil	0,550

Fonte: World Bank (2010) e Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2010).⁹

Segundo dados do IBGE, em 2009, os 1% mais ricos da população brasileira detinham 12,6% da renda, enquanto os 50% mais pobres sobreviviam com apenas 17,5% da renda nacional.

Esses dados nos mostram como a estruturação da matriz tributária e, conseqüentemente, das escolhas políticas, possuem reflexo direto na concentração de renda no

⁷ O estudo utilizou como parâmetros para a comparação a carga tributária dos países, entendida como a arrecadação em relação ao PIB e o índice de Desenvolvimento Humano (IDH). (IBPT. **Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH**. Edição de 2012. Obtido em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/64/RetornoDeImpostosNoBrasilEPiorQueNoUruguai.pdf>. Acesso em 02.12.2012).

⁸ O coeficiente ou índice de Gini é o método mais conhecido para se auferir objetivamente a desigualdade em um país. Trata-se de um indicador criado pelo matemático italiano Conrado Gini, que aponta o grau de concentração de renda em determinado grupo e a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, vai de 0 até 1, sendo que zero representa a situação de igualdade na qual todos têm a mesma renda.

⁹ Luchiezi Jr, Alvaro; Maria, Elizabeth de Jesus. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional: Brasília, 2010, p. 130.

país. Revelam-nos, ainda, a necessidade da adoção de uma política fiscal direcionada à realização do fim supremo do Estado, qual seja, o desenvolvimento e prosperidade social. A atividade da tributação deve ser traçada com o fim de resultar na distribuição da riqueza produzida entre os indivíduos e as classes sociais.

Afinal, apesar de a obtenção de receitas ser o objetivo do Estado com a tributação, para o financiamento de suas atividades, este não deve ser objetivo único. Ao lado de sua função fiscal, a tributação também tem sua importante função extrafiscal.

No tópico seguinte, serão apresentados o conceito e a classificação dos impostos, reveladores da controvérsia sob estudo no presente trabalho.

1.2. Impostos: Conceito e Classificação

Comumente os institutos jurídicos valem-se de classificações, baseadas em critérios diversos. Tais critérios não deixam de ter um viés arbitrário e, desse modo, essa catalogação deve ser feita com um mínimo de rigor, respeitando-se os princípios que a Constituição prestigia e adota, sob pena de resultar inútil, inoperante ou mesmo inconstitucional.

No que diz respeito aos tributos, os doutrinadores não chegaram a um consenso, havendo classificações que os dividem em duas, três ou mais espécies. A Constituição Federal adota em seu texto a perspectiva tripartite, ao defender em seu art. 145 que os tributos podem ser impostos, taxas e contribuições de melhoria¹⁰.

A classificação, no entanto, que parece ter mais adeptos na doutrina é a quinpartite, por contemplar espécies presentes tanto no texto da Constituição Federal de 1988, quanto no do CTN. Segundo tal classificação, os tributos dividem-se em cinco espécies, a saber: os impostos (arts. 153, 154, 155, 156 e 157), as taxas (art. 145, II), as contribuições de melhorias (art. 145, III), os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais (i. contribuição social – art. 149; ii. contribuição de intervenção no domínio econômico – art. 149; iii. contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas – art. 149 e ii. contribuição previdenciária – art. 40).

Dentre as espécies citadas, o imposto, objeto de estudo do presente trabalho, é definido pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 16, como “tributo cuja obrigação tem

¹⁰ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O imposto é entendido como tributo não vinculado, isto é, tributo cujo fato gerador é uma situação não vinculada a uma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Assim, o fato gerador nada mais é que um fato da esfera jurídica exclusiva do contribuinte.

Desse modo, o legislador escolhe determinadas situações materiais, como aquisição de renda, propriedade de imóvel ou veículo automotor, doação e venda de bens móveis e imóveis etc, que evidenciem capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária¹¹.

É possível encontrar na doutrina e jurisprudência várias classificações para os impostos, com base em critérios diversos. Dentre essas, a mais difundida é a que os divide em impostos reais e pessoais, com base no sujeito passivo da obrigação tributária, levando-se em consideração a sua condição econômica e os indícios que melhorem essa situação. No entender de Geraldo Ataliba,

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência 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 hipótese de incidência (...)

São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras, estas qualidades influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência. 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 hipótese de incidência, que não se pode conhecer este sem considerar aquele¹².

Por sua vez, Jarach entende que:

Denominam-se impostos pessoais aqueles impostos cujas bases imponíveis leva em consideração qualidades pessoais do ‘contribuinte’. (...) Denominam-se impostos reais, ao contrário, os impostos para os quais são indiferentes as qualidades pessoais do contribuinte. Estas qualidades podem ser o sexo, a idade, o estado civil e de família, a religião, a nacionalidade, a residência ou domicílio, a profissão¹³.

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 52.

¹² ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 9ª Tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 141.

¹³ Tradução Livre. “Se llaman impuestos personales aquellos impuestos en cuyos hechos imponibles tienen importancia cualidades personales des ‘contribuyente’. (...) Se llaman impuestos reales, al contrario, los impuestos para los cuales son indiferentes las cualidades personales del contribuyente. Estas cualidades pueden ser el sexo, la edad, el estado civil y de familia, la religión, la nacionalidad, la

Impostos pessoais, também chamados de subjetivos, levam em consideração a individualidade do contribuinte para a própria configuração de sua matriz, isto é, a pessoalidade é fator determinante de todos os elementos que integram o imposto. Por assim serem, são os mais apropriados para serem utilizados como instrumento de Justiça Fiscal. Como exemplo de imposto pessoal, tem-se o IR, que possui alíquotas variáveis de 7,5% a 27,5%, a depender da renda auferida durante um determinado exercício financeiro.

Os reais, por outro lado, assentam sobre a coisa e não sobre a pessoa, a qual é abstraída em sua configuração. Como exemplos de impostos reais, tem-se o ICMS, ITBI, IPI, II e IE. Também é considerado real o imposto em estudo neste trabalho, o ITCM, razão pela qual, muitos juristas defendem a impossibilidade de sua progressão, como será abordado adiante.

Tal classificação passou a ter mais força com o advento da Constituição Cidadã, que traz em seu texto o comando normativo de que 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 (CF, art, 145, § 1º). São muitos que ainda sustentam tal classificação a partir de uma interpretação literal deste dispositivo constitucional.

Por fim, ponto importante a se considerar é a fluidez das classificações em geral. Essas não se encontram definidas em lei, tratando-se de distinções meramente didáticas, utilizadas como instrumento de trabalho intelectual. Tratam-se de distinções construídas, reducionismos arbitrários com vistas a facilitar o entendimento do mundo fenomênico.

1.3. Limitações ao Poder de Tributar: Os Princípios Tributários na Constituição Cidadã

A pré-pactuação de normas jurídicas pelo Estado com seus cidadãos confere, de certa forma, legitimidade à atividade arrecadatória.

Esse poder de tributar, sendo parcela da soberania estatal, no entanto, sofre limitações constitucionais como forma de proteger o contribuinte de ingerências arbitrárias do Estado, de oportunismos políticos e de uma tributação ilimitada. Na Constituição Federal de

residencia o el domicilio, la profesión” (JARACH, D. *El Hecho Imponible-Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 195).

1988, essas limitações são representadas pelas imunidades e pelos princípios tributários, tratados no Título VI, Capítulo I, Seção II, intitulada “Das limitações do Poder de Tributar”.

As imunidades são verdadeiras normas de incompetência tributária, representando situações que o legislador entende por bem manter fora do campo da tributação para a proteção de determinados valores constitucionais considerados relevantes.

Já os princípios são verdadeiros “pontos de apoio normativo”¹⁴, constituindo a base do ordenamento jurídico e o conferindo unidade e racionalidade. São de tamanha importância que atuam como vetores interpretativos, servindo de baliza para o legislador, o intérprete e o aplicador da norma.

Ronald Dworkin denomina princípio como “um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade”¹⁵.

No âmbito tributário, os elementos que formam seu sistema são os princípios e as regras¹⁶ que pautam o exercício da tributação. Esses princípios e regras são reunidos harmonicamente, ordenadamente e unitariamente em torno do conceito constitucionalmente pressuposto de tributo.

Vem a calhar a lembrança de que os princípios possuem uma função positiva, no sentido de influenciarem a tomada de decisões e seus conteúdos, além da função negativa, correspondente a essa limitação que sofrem o legislador, o intérprete e o aplicador da norma.

Para uma melhor compreensão do tema sob análise, a seguir serão abordados alguns princípios tributários que envolvem mais diretamente o imposto *causa mortis*.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Ed Malheiros, 2011, p. 47.

¹⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. 2ª Ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2007, p. 36.

¹⁶ Para a distinção qualitativa entre princípio e regras, importante e suficiente para os fins deste trabalho, a interessante explicação de Ronald Dworkin, segundo o qual:

“A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão *Ibid p. 39* (...) Mas não é assim que funcionam os princípios apresentados como exemplos nas citações. Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas. *Ibid p. 40* (...) Já os princípios obedeceriam a lógica da dimensão de peso ou importância, no qual ao conflituarem com outros princípios para a resolução de determinado caso, cumpriria destacar qual é o mais relevante para a determinação da solução. Todavia, o princípio continuaria a ser válido naquele sistema jurídico, ele apenas não seria importante para a resolução daquele caso concreto. Isso não ocorreria com as regras, que quando entram em conflito no caso concreto acaba necessariamente por levar a não aplicação e conseqüente negação de validade para aquele preceito normativo”. *Ibid. 42*.

1.3.1. O Princípio da Igualdade

A superioridade do princípio da igualdade, também conhecido como princípio da isonomia, está evidenciada já no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, indicando a *mens legislatoris* de o considerar como norte ou paradigma interpretativo dos dispositivos constitucionais.

A ideia de que “todos são iguais perante a lei” (art. 5º, *caput*, CF) impõe a “garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrarem em condições iguais”.¹⁷ É o que também consagra o art. 150, II, ao dispor que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Trata-se da mesma noção oriunda da filosofia grega e reproduzida por Rui Barbosa, segundo a qual:

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. (...) Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.¹⁸

A igualdade tratada no sistema jurídico brasileiro deve ser compreendida sob dois aspectos, quais sejam: o material e o formal. Resumidamente, este representa a carga normativa do princípio da igualdade, isto é, o que está positivado, seja em sede constitucional, seja na legislação infraconstitucional. Aquele busca a concreta implementação dos comandos normativos, isto é, a implementação da igualdade entre os cidadãos sob todos os aspectos, inclusive o jurídico. O ideal é que ambos os aspectos coexistam.

Nesse sentido, Maurício Conti entende que:

Que ‘todos são iguais perante a lei’ significa também que as leis fiscais devem ser aplicadas isonomicamente. Para tanto é necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente uma verificação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 39.

¹⁸ Oração aos moços. Nova edição. Ministério da Educação e Cultura, Casa de Rui Barbosa, 1956, p. 32.

isonômica. Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade. O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no final das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento¹⁹.

E, ainda, em relação ao mesmo assunto, para Geraldo Ataliba,

(...) deve o legislador disciplinar as atividades do Estado e dos cidadãos, ou a fim de tornar a isonomia um valor vivo e concreto, a ser incessantemente perseguido pela sociedade, pelo poder público, por todos os cidadãos. A simples atitude de abstenção do Estado diante das gritantes desigualdades sociais e do uso do poder econômico pelos grupos que o detêm termina por operar como fator de desigualação, com consequências – até políticas – alarmantes. Daí o impor-se ação positiva e concreta compensatória das desigualdades. Nessa linha estão inúmeros preceitos constitucionais concernentes à ordem econômica e social.²⁰

No Direito Tributário, o critério que mensura a (des)igualdade é a capacidade contributiva²¹, apresentado abaixo. Esse princípio exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre todos os cidadãos e, para isso, há uma exigência implícita de que os ricos contribuam mais que os pobres, para que haja uma justa repartição da carga tributária.

Por fim, vale ressaltar que o princípio da igualdade pode sofrer algumas inaplicações frente ao próprio princípio da capacidade contributiva (em especial em seu aspecto subjetivo), aos tributos extrafiscais e àqueles relativos ao poder de polícia.

1.3.2. O Princípio da Capacidade Contributiva e a técnica da progressividade

O princípio da capacidade contributiva é o maior reflexo do princípio da igualdade e do princípio-base do Estado Democrático de Direito, a saber, a Dignidade da Pessoa Humana. Serve de suporte a vários outros importantes princípios tributários e direciona-se ao Estado como mandamento imprescindível em sua atividade de instituição de tributos.

A capacidade contributiva é a capacidade para se realizar a tributação. Trata-se de uma série de critérios discriminatórios²², que recomendam a personalização do

¹⁹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Editora Dialética, 1996, p. 25.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

²¹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Editora Dialética, 1996, p. 27.

²² A esse respeito, Hugo de Brito Machado entende que:

imposto e a sua gradação, segundo as possibilidades econômicas do contribuinte²³ sendo, por isso, utilizada como instrumento para mensurar a isonomia entre os diferentes rendimentos. Por meio dela, cada contribuinte pagará ao Estado de acordo com a sua capacidade de contribuição, que pode ser inferida pela real capacidade de pagamento do indivíduo, desvinculada de uma concreta utilização dos bens e serviços públicos contraprestados pelo Estado.

Tal princípio fez-se presente expressamente, pela primeira vez, já na Constituição Federal de 1946 que, em seu art. 202 apregoava, *in litteris*: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Desapareceu nas constituições seguintes, mantendo-se, no entanto, implicitamente como princípio geral do direito tributário. Na Constituição atual, o princípio vem expresso no art. 145, § 1º, que assim preceitua:

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 esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio em questão pode assumir tanto o viés objetivo, quanto o subjetivo. Pelo primeiro, entende-se a simples manifestação de riqueza que pode ser tributada, isto é, identifica-se o sujeito passivo em potencial. Quanto ao segundo, a capacidade contributiva é considerada *in concreto* e aqui, a capacidade econômica apenas se inicia após deduzidas as despesas do contribuinte necessárias para uma vida digna a si e à sua família. Assim é que o legislador deve levar em consideração os aspectos variáveis dos contribuintes, sejam eles resultantes de gastos ou necessidades pessoais (educação, saúde, encargos da família etc).

Quanto ao assunto, Paulo de Barros Carvalho conclui que a capacidade contributiva

[...] tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a

“Na verdade a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39).

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 847.

capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percução tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções de ocorrência.²⁴

O ideal, portanto, é que ambos os aspectos sejam considerados. A observância de um dos aspectos em separado pode causar claras injustiças na fixação e cobrança dos impostos²⁵.

Quanto ao §1º do supracitado art. 145 do texto constitucional, destacam-se dois pontos. Primeiramente, o legislador não fez o uso expresso de “capacidade contributiva”, mas sim de “capacidade econômica”. Ocorre que ao fazer menção à “capacidade econômica do contribuinte”, o legislador tornou mais preciso o conceito, por referir-se apenas à capacidade econômica daqueles que estão sujeitos a tributação²⁶.

Em segundo lugar, com relação clara à consideração anterior, há uma vagueza na expressão “sempre que possível”, que é objeto de diversas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Em relação a tal ponto, é imprescindível que se entenda a inadmissibilidade de aplicação do então princípio apenas onde “for possível” ou, mais precisamente, aos impostos ditos pessoais, embasado em sua programaticidade.

Como mandamento para um Estado que se pretenda justo e igualitário, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os impostos, irrestritamente,

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 182-183.

²⁵ A fim de exemplificar os vieses do princípio da capacidade contributiva, observemos os seguintes exemplos. Primeiramente, considerando-se apenas a capacidade contributiva por seu viés objetivo, tem-se a aplicação de um imposto com alíquotas progressivas a variar apenas em função da coisa ou de seu valor. Então, se A e B possuem, por exemplo, um patrimônio de R\$ 1000,00, a este valor incidiria a mesma alíquota, já que os rendimentos dentro de uma mesma faixa indicariam mesma capacidade econômica.

Reformulando o exemplo anterior, levando em consideração o seu aspecto subjetivo, aliado ao objetivo, teríamos a seguinte situação: considerando que os mesmos sujeitos A e B, que possuem o mesmo patrimônio (R\$ 1000,00), vivem sob condições pessoais e familiares muito distintas e, assim, supondo-se que A seja casado e possui 5 filhos, enquanto B seja um indivíduo solteiro, o imposto a incidir sobre A certamente deveria ser menor que incidente sobre B. Isso porque, apesar de ambos os sujeitos possuírem o mesmo patrimônio, os gastos e deduções de A para manter a si próprio e a sua família são maiores que o de B, um indivíduo solteiro. Assim, para compensar os gastos maiores de A, o imposto a incidir sobre B deveria ser progressivamente maior.

É esse o fundamento das diversas correntes doutrinárias que trabalham com a ideia de igualdade de sacrifício, no sentido de que a adoção da capacidade contributiva implica numa tributação que imponha aos contribuintes uma igualdade de sacrifício. Claro que o indivíduo B, solteiro, ao pagar o mesmo tributo que A, estaria se sacrificando bem menos.

²⁶ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 41.

sendo inconcebível a instituição de algum tributo que não esteja em pleno atendimento aos seus preceitos. Nesse sentido, Amaro entende que:

(...) o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.²⁷

Assim, somente deve haver tributação, quando for clara a existência de riqueza, sob pena de violação de direitos e garantias básicas do contribuinte.

A expressão ‘sempre que possível’, presente no § 1º, art 145, CF, deve ser interpretada no sentido de que todos os impostos, obrigatoriamente, deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. O não atendimento quer desse caráter pessoal, quer da capacidade econômica dá ensejo às medidas judiciais pertinentes, tendo em vista a autoaplicabilidade das normas constitucionais²⁸.

Como princípio informador do Direito Tributário, a capacidade contributiva deve ser observada tanto na instituição, quanto na arrecadação dos tributos. Para a sua implementação e alcance, são muitos os instrumentos utilizados pelo Direito Tributário, como a seletividade, a extrafiscalidade, a proporcionalidade e a progressividade das alíquotas.

A associação entre progressividade e capacidade contributiva encontra raízes históricas, sendo vista como o maior corolário do princípio da igualdade, dotando-o de uma densidade material muito grande, que extrapola o âmbito fiscal, indo à estruturação da igualdade social.

Por progressividade²⁹, entende-se o “critério de fixação de alíquotas, segundo a qual se estabelecem alíquotas variáveis de tributos”³⁰, sendo que o percentual do

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 162.

²⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p. 59.

²⁹ A adequação da capacidade econômica do contribuinte pode se fazer valer tanto por meio da progressividade, quanto por meio da proporcionalidade. Neste ponto, importante mencionar a diferença entre ambos. Nesta última, a alíquota adotada é uma porcentagem constante, isto é, a alíquota aplicada é fixa, independentemente do valor do objeto da tributação. Acerca do tema, Hugo de Brito Machado acredita que a progressividade não se confunde com proporcionalidade, já que esta conflita com o princípio da capacidade contributiva porque faz com que pessoas economicamente fracas e fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39).

³⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004.

imposto deve crescer à medida que se observa um crescimento da capacidade econômica do contribuinte.

A progressão, no entanto, pode ser de três tipos, a depender do comportamento da alíquota³¹: i. progressão geométrica, em que as alíquotas são progressivamente progressivas; ii. progressão aritmética, em que as alíquotas apresentam-se proporcionalmente progressivas e iii. progressão regressiva, em que as alíquotas são progressivamente regressivas.

O desejável é que a progressão seja progressiva, para que se coadune ao princípio da capacidade contributiva. Acredita-se que a proporcionalidade não se adequa tão bem aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois permitiria que dois contribuintes, com situações econômicas distintas contribuíssem proporcionalmente com o mesmo valor e não seria respeitada a igualdade material, comando que estabelece o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais.

É desejável, ainda, que a progressividade caminhe lado a lado à pessoalidade na tributação, de modo que, quanto mais pessoal o tributo, maior a progressividade, afim de que as incidências mais pesadas das alíquotas mais altas possam compensar o maior volume de deduções, que atendam às necessidades pessoais dos contribuintes³².

Para Leandro Paulsen, por meio de alíquotas progressivas,

(...) é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em maior grau que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, pois, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza³³.

No texto constitucional brasileiro, a progressividade é expressamente admitida para o imposto de renda (art. 153, § 2º, I), para o imposto territorial rural (art. 153, §4º) e para o imposto predial e territorial urbano (art. 156, § 1º, I e II). O art. 182 ainda trata da progressividade ao admitir a utilização do IPTU como instrumento de política urbana.

³¹ Classificação conforme Aliomar Baleeiro. (BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010).

³² BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, 1160.

³³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. Rio Grande do Sul: Editora Livraria do Advogado, 2010, p. 49.

1.3.3. O Princípio da Solidariedade

A Constituição brasileira apresenta em seu art. 3º, inc. I, a organização de “uma sociedade livre, justa e solidária” como objetivo fundamental do Estado.

O Estado, como se sabe, é sustentado por receitas, dentre as quais, incluem-se os tributos. Assim, por meio da tributação, o Estado vale-se dos recursos advindos do patrimônio privado para que tenha verbas suficientes para a gestão da máquina estatal.

Nesse contexto, o pagamento de impostos é fundamental para que o Estado possa cumprir suas funções e prestar os serviços aos contribuintes. Nesse sistema, é necessário que todos concorram no custeio e financiamento do Estado, na medida de suas possibilidades. Assim é que o Direito Tributário vai mais além da relação Estado *versus* contribuinte, adentrando na relação do contribuinte individual com toda a sociedade³⁴.

1.3.4. O Princípio do Mínimo Existencial

Ao se falar em limitações ao poder de tributar, a noção de mínimo existencial ou mínimo vital aparece como consequência lógica.

Tal princípio auxilia na delimitação dos limites da atividade estatal, garantindo-se ao cidadão-contribuinte um mínimo de existência digna.

Entende-se por mínimo existencial, o mínimo necessário à manutenção do cidadão e de sua família, isto é, o mínimo indispensável à satisfação de suas necessidades humanas básicas, como saúde, educação, habitação, transporte, seguridade social, lazer etc. Trata-se, assim, de um núcleo mínimo intributável pelo Estado, visando à garantia de concretização dos direitos fundamentais básicos do contribuinte.

A definição desse mínimo é relativa e sua mensuração depende de particularidades diversas de cada contribuinte, como número de dependentes, remuneração mensal, idade etc, além de outras variáveis, como o tempo histórico, a localidade, dentre outros.

O atual texto constitucional não traz a proteção ao mínimo vital de forma expressa. Pode-se, no entanto, ser inferido do sistema constitucional brasileiro, em especial de alguns dos dispositivos da Carta Magna, como o art. 7º, inciso IV, que estabelece um rol de

³⁴ Considerando-se o direito de pagar impostos como um dever fundamental. Esse é o entendimento do jurista português Casalta Nabais, para o qual, os impostos são “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Editora Almedina, 1998, p. 64).

direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, quais sejam: salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, vedando a vinculação para qualquer fim.

Nesse sentido,

A noção de ‘mínimo existencial’, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (Artigo XXV).³⁵

Tal conjunto de direitos que configuram esse mínimo apresenta-se como necessidades sociais elementares dos contribuintes e, por isso, obrigações do Estado. Assim é que em obediência ao colacionado por Jorge de Oliveira Vargas, segundo o qual, “a Constituição, ao dar competência ao Estado para tributar, não o fez para a sua própria satisfação, mas para a satisfação da sociedade”³⁶, o Estado deve assumir um verdadeiro compromisso com o particular, garantindo suas necessidades básicas e um bom gerenciamento dos gastos públicos.

O mínimo existencial ainda guarda estreita relação com o princípio da capacidade contributiva, de modo que só há de se falar em tributação, depois de garantido esse mínimo de existência digna ao contribuinte. Assim, apenas o que exceder o mínimo existencial é que seria possível de sofrer tributação, respeitando-se o binômio “dever de tributar” e “possibilidade de contribuir”; de acordo com a máxima latina, “*primum vivere, deinde tributum solvere*”.

Desse modo, é necessária uma proteção a um mínimo de disponibilidade de ativo financeiro do contribuinte, de modo que este tenha condições de continuar produzindo riqueza. Nesse sentido, em sentença publicada no RT 284/402:

³⁵ STF. ARE 639337 AgR / SP - SÃO PAULO. Relator Min. CELSO DE MELLO. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ. 23/08/2011. DJe 14-09-2011.

³⁶ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Editora Juruá, 2003, p. 77.

Os contribuintes são na verdade as ‘galinhas de ovos de ouro’ cuja vida é essencial para a continuidade da arrecadação; sacrificá-las ou sufocá-las com impostos (tributos) escorchantes será destruir a fonte dessa riqueza, cujo aumento de condições que possibilitem a instalação de maiores esclarecimentos em número crescente. O pouco de muitos dará resultado compensador.³⁷

Ademais, o Estado não pode retirar do contribuinte tudo aquilo que posteriormente o terá de devolver na contraprestação dos serviços sociais básicos.

1.3.5. Princípio da Função Social da Propriedade

A partir da segunda metade do sec. XIX, deixando-se de lado uma perspectiva fortemente individualista, os direitos passaram a ganhar contornos sociais, sendo colocados ao mesmo nível dos deveres, de modo que houvesse uma mínima compatibilização entre eles.

Nesse processo de constitucionalização do Direito Privado, a propriedade adquiriu um viés solidarista e passou a sofrer forte intervenção estatal. Assim é que o direito à propriedade, seja ela móvel, imóvel ou mesmo intangível, já não mais se desvincularia de sua função social. É o que claramente ocorre na Constituição de Weimar de 1919 que em seu art. 153 preceituava que “A propriedade **obriga** e seu uso e exercício devem ao mesmo tempo representar uma função no interesse social” (*grifos meus*).

No constitucionalismo brasileiro, o princípio da função social da propriedade foi inaugurado em 1934. O art. 113 do então texto constitucional dispunha que o direito de propriedade não poderia ser exercido contra o interesse social ou coletivo.

A Constituição Federal de 1988 faz da propriedade privada um verdadeiro atributo da personalidade humana e uma condição de progresso de todos os indivíduos, motivo pelo qual sujeita seu uso a uma função social (art. 160, III)³⁸. A propriedade então passa a ser vista como um direito que visa conciliar interesses individuais com interesses coletivos. No texto constitucional vigente, o princípio da função social da propriedade se expressa nos arts. 5º, inc. XXIII (entendido como um direito e garantia fundamental), art. 170, inc. III, art. 182, §2º (que determina a observância da função social pela propriedade urbana) e art. 186, *caput* (estabelecendo a função social da propriedade rural).

³⁷ Apud VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **Capacidade Contributiva e Taxa**, op. cit. p. 298.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 901.

A legislação interna, de um modo geral, destaca o princípio em questão, não o tratando como uma simples limitação ao uso, gozo e disposição dos direitos de propriedade e de liberdade, mas como um verdadeiro compromisso positivo do proprietário com os interesses da sociedade (sendo, por isso, as normas de função social, verdadeiras normas promocionais), seguindo a tendência do direito em geral, de conferir aos valores sociais do trabalho aos da livre iniciativa, a mesma dignidade constitucional³⁹.

Assim, analisados esses pressupostos básicos, passar-se-á, a seguir, a estudar o imposto sucessório e sua estruturação, fazendo-se, sempre que possível, uma comparação com outros países.

³⁹ COELHO, Inocêncio Martins, MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p.1408.

2. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS: ASPECTOS ESSENCIAIS

2.1. Breve retrospectiva histórica do ITCM no Brasil

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

Petronio Baptista de Araújo identifica, já no Egito antigo, a existência de um imposto sucessório originário típico. No reinado de Psamético I, de 666 a 654 a.C, foi constatada a presença de um papiro datado do ano 117 a.C., mencionando uma lei que tornava obrigatória a inscrição das heranças nos registros públicos, mediante o pagamento de uma alíquota de 10% a 15% sobre o valor total dos bens transmitidos, abrangendo, inclusive, as sucessões em linha reta⁴⁰.

No Brasil, a instituição do imposto sobre a transmissão de herança deu-se à época da invasão napoleônica em Portugal, que provocou a vinda de D. João VI ao país, elevando o Brasil à categoria de Reino Unido a Portugal e Algarves. Tal incidente é considerado marco histórico da formação do sistema⁴¹ tributário brasileiro no país⁴².

Com a chegada de D. João VI, foi instituída uma série de tributos no país, com base no sistema tributário português.

O primeiro imposto sucessório *causa mortis* brasileiro foi instituído pelo Alvará Régio de 17 de junho de 1809, sob a designação de “décima das heranças e dos legados”⁴³. Tal imposto isentava em absoluto a transmissão da propriedade em linha reta (aos

⁴⁰ ARAÚJO, Petronio Baptista. **O imposto sobre a transmissão da propriedade**. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 197.

⁴¹ Nos dizeres de Geraldo Ataliba:

“O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema” (ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Atlas, 1968, p. 4).

Na verdade, à época, aplicavam-se no Brasil, os impostos que eram considerados necessários para a arrecadação, com base no ordenamento português, motivo pelo qual muitos autores defendem não se tratar ainda de um verdadeiro sistema tributário brasileiro, mas de uma legislação tributária esparsa.

⁴² HUGON APUD NICÁCIO. (NICÁCIO, Antônio. **Do Imposto de Transmissão de Propriedade “Causa Mortis”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, p. 28).

⁴³ O Alvará de 17 de junho de 1809, que “estabelecia os impostos do papel sellado e das heranças e legados”, continha, em seus parágrafos 8º e 9º a matéria reguladora do direito sucessório, preceituando que:
VIII. Nenhuma quitação de herdeiro ou de legatário, por efeito de testamento, poderá ser aceita em Juízo, nem se poderá com ella haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente sellada, pagando-se por este sello a decima da herança ou legado que effectivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros ou legatarios descendentes ou ascendentes do testador. IX. Igualmente se praticará

ascendentes e descendentes) e previa o pagamento de uma alíquota variável entre 10% e 20%, a depender do grau de parentesco⁴⁴ e do tipo de sucessão. Assim, estabelecia-se o pagamento da taxa única de 10% para os parentes colaterais até o 2º grau e para os estranhos e colaterais, nas sucessões testamentárias e a de 20% para os demais parentes, nas sucessões *ab intestato*⁴⁵.

Ainda no ano de 1809, o Alvará de 3 de junho instituiu o imposto de transmissão *inter vivos*, conhecido por *sisa*, prevendo uma alíquota de 5% sobre o valor dos escravos doados ou herdados.

Em 2 de outubro de 1811, para evitar possíveis fraudes que prejudicariam a Real Fazenda na arrecadação da “décima das heranças e legados”, D. João VI editou novo Alvará regulamentando o procedimento de arrecadação do referido tributo.

Antônio Nicácio sustenta a importância desse alvará para o Direito Tributário brasileiro, por entendê-lo como o primeiro regulamento expedido no país que disciplinou a arrecadação do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, instituído pelo alvará anterior⁴⁶.

Fixou-se assim a nulidade da quitação dos herdeiros ou legatários, na qual não fosse averbado o pagamento das taxas estipuladas, tendo sido marcado o prazo máximo de trinta dias, a contar da abertura da sucessão. Determinou-se ainda que as disposições desse alvará se aplicariam apenas às sucessões ocorridas após o Alvará de 17 de junho de 1809.

Com o advento da Constituição de 1824, que tornava o Brasil um Estado Unitário, a sua arrecadação tornou-se de competência do Poder Central, ficando entre as rendas gerais do Império.

Em 1832, implementou-se uma divisão das receitas públicas, passando a existir as receitas gerais, do Poder Central, e as receitas provinciais, que passaram a integrar os cofres dos chamados “poderes locais”.

o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes do falecido ab-intestado; com diferença, porém, que o herdeiro que for parente do falecido ab-intestado; com diferença, porém, que o herdeiro que for parente do falecido ab-intestado até o segundo grau inclusive, contado na forma do Direito Canonico, não poderá ser empossado da herança sem que tendo feito inventario, e constando por documento autentico a quantia liquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o sello, e com elle pago a decima da herança que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fóra do segundo grau. E os Ministros a quem toca, farão que os testamenteiros não sejam omissoes em dar conta dos testamentos e que de todas as heranças ab-intestado, não havendo herdeiros forçados, se proceda a inventario e entrega judicial para poderem ter logar estas providencias. (<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40073-17-junho-1809-571728-publicacaooriginal-94857-pe.html>).

⁴⁴ Interessante notar que desde o período colonial já há uma preocupação da legislação brasileira em proteger a família, colocando o grau de parentesco como critério de aplicação do imposto sucessório.

⁴⁵ Sucessão *ab intestat* é aquela em que não houve a expressão da vontade do *de cuius*, por meio de testamento.

⁴⁶ NICÁCIO, Antônio. **Do Imposto de Transmissão de Propriedade “Causa Mortis”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, p. 32.

Com a Lei de 24 de outubro do mesmo ano, completada pela Lei n. 99, de 31 de outubro de 1835, as receitas advindas da arrecadação das “décimas das heranças e legados” foram incluídas nas receitas provinciais.

A denominação de “Imposto de Transmissão de Propriedade” para o então conhecido “décima ou taxa de heranças e legados”, compreendendo também o imposto sobre a transmissão por ato entre vivos, foi instituída pelo art. 19 da Lei 1507, de 26 de setembro de 1867, que assim dispunha:

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

Para a execução de tal disposto, expediu-se o respectivo regulamento n. 4355, de 17 de abril de 1869, disciplinando a arrecadação do imposto no Município da Corte.

Na fase republicana, a Constituição de 1891 tratou de delinear a repartição das receitas tributárias entre a União e os Estados-membros, passando o imposto sucessório à competência privativa destes⁴⁷, assim permanecendo até os dias atuais.

A Constituição de 1934, por sua vez, manteve a competência dos Estados, mas dividiu o imposto em imposto sobre a transmissão de propriedade *causa mortis* e imposto sobre a transmissão de propriedade *inter vivos*. Ademais, seu art. 185⁴⁸ previu a impossibilidade de aumento dos impostos para além de 20% do seu valor.

Faz-se importante mencionar que a Constituição de 1934 determinava em seu art. 128 a progressividade do imposto sucessório, sob os seguintes termos: “Ficam sujeitas a impôsto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”.

As Constituições seguintes, de 1937 e 1946, mantiveram a divisão dos impostos em seus textos, mas a previsão do art. 185 não foi mantida nas mesmas.

Com a Emenda Constitucional n. 5 de 61, o imposto sobre transmissão de imóveis *inter vivos* passou para a competência tributária dos Municípios, permanecendo o imposto de transmissão *causa mortis* com os Estados. Essa nova orientação da política fiscal foi mantida até a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que agrupou em

⁴⁷ À época, a Constituição de 1891, em seu art. 9º, estabeleceu que “É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2º) sobre imóveis rurais e urbanos; 3º) sobre transmissão de propriedade; 4º) sobre indústrias e profissões”. Assim, com tal previsão, a transmissão de propriedade como um todo, seja ela *inter vivos* ou *causa mortis*, concluiu-se poderiam ser tributas pelos Estados-membros.

⁴⁸ O artigo em questão preceituava que “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”.

um só, sob a denominação de Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (art. 9º) e transferiu a competência novamente para os Estados.

Observa-se que houve verdadeira exclusão dos bens móveis da tributação, já que, com a fusão dos impostos, passou-se a tributar exclusivamente as transmissões de propriedade imobiliária.

Posteriormente, com a Constituição Federal de 1967⁴⁹, implementou-se a possibilidade de fixação de alíquota máxima pelo Senado Federal, novidade à época. Foi prevista também a não incidência do imposto sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas e, por fim, firmou o entendimento de que tanto a sucessão onerosa, quanto a gratuita deveriam ser tributas pelo imposto de transmissão.

Por fim, na Constituição Federal de 1988, foi mantida a previsão de uma possível fixação de alíquotas máximas do imposto pelo Senado Federal. A Resolução 9, de 05 de maio de 1992, fixou essa alíquota em 8%.

Ademais, no atual texto constitucional há o fracionamento do antigo Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), passando a existir 1. o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos, cuja competência é dos Estados-membros e do Distrito Federal e 2. o Imposto de Transmissão *Inter Vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre móveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, de competência municipal, conforme previsão no art. 156, II.

2.2. Regime legal do ITCM no Sistema Tributário Brasileiro

2.2.1. Competência Tributária

No entender de Paulo de Barros Carvalho, competência tributária é, em síntese, “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”⁵⁰.

⁴⁹ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis”.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 270.

Trata-se, portanto, da aptidão dos entes da federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para a criação de determinados tributos, respeitando-se os limites e os critérios de partilha estabelecidos no texto constitucional. Assim, cada ente público é autônomo para a instituição e arrecadação dos tributos constitucionalmente definidos como de sua competência, não podendo um invadir a competência do outro.

No que diz respeito à competência para instituição do ITCM, o Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, lei complementar material, determina ser esta dos estados e do Distrito Federal. Assim é que preceitua, *in litteris*:

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

- I- a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
- II- a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
- III- a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

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

Observa-se, com a leitura deste comando normativo, que ele somente se aplicaria aos bens imóveis, já que não há referência expressa aos bens móveis.

Isso acontece, pois, conforme já apresentado em tópico anterior, à época da elaboração e entrada em vigor do CTN no cenário brasileiro, não havia previsão constitucional para a incidência do imposto de transmissão sobre os bens móveis⁵¹.

Tal falta de regulação deveria ser suprida pela edição de lei complementar⁵² dispondo sobre transmissão de bens móveis a título gratuito (*causa mortis* e *inter vivos*). Ocorre que, passados cerca de 24 anos, ainda não há lei complementar que regule a matéria em questão.

⁵¹ Apenas para relembrar o assunto abordado no tópico anterior, à época da entrada em vigor “do Código Tributário Nacional, sob os auspícios da Constituição Federal de 1946, os impostos sobre transmissão eram de competência exclusiva dos Estados-membros, tendo em vista a Reforma Tributária veiculada pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965, que suprimiu o imposto sucessório sobre todos os bens e criou, na competência dos Estados-membros, um imposto único sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e por acessão física.

Assim, restrito aos bens imóveis e aos direitos a eles relativos, os impostos sobre transmissão *causa mortis* e *inter vivos* fundiram-se num único imposto, e competência estadual” (FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 51).

⁵² Conforme preceitua o texto constitucional em seu art. 146, III, normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser estabelecidas por lei complementar, *in verbis*:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”;
- b) obrigação, lançamento crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Diante da omissão do legislativo, questão que se coloca é se os estados membros e o Distrito Federal seriam competentes para legislar sobre tal matéria.

Em resposta a tal questionamento, Regina Fernandes entende ser plenamente possível, estando o fundamento “no próprio sistema constitucional tributário, ou seja, na outorga constitucional de competência impositiva, bem como nos princípios federativo e republicano”⁵³.

Inobstante isso, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabelece em seu texto a competência impositiva dos entes federativos em matéria tributária, habilitando-os a legislarem em caso de omissão do Congresso Nacional, *in verbis*:

Art.34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§3º. Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§4º. As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§5º. Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele a legislação referida nos §§ 3º e 4º. (...)

Ademais, há quem entenda que o art. 24, I e parágrafos, da CF, que estabelece a competência concorrente entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, igualmente serve como fundamento normativo autorizativo para que os entes legislem no caso em questão, de omissão legislativa. Tal dispositivo prevê, *in verbis*:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, (...)

§1º. No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§2º. A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§4º. A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia de lei estadual, no que lhe for contrário (grifos meus).

De tal forma, portanto, os estados e o Distrito Federal seriam competentes para criação e instituição do ITCM, seja no que concerne aos bens móveis, seja quanto aos bens imóveis.

⁵³ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 55.

Por fim, vale ressaltar que o acréscimo à norma da expressão “de quaisquer bens e direitos”, enseja não apenas a transmissão de bens móveis como, também, a tributação dos chamados bens intangíveis⁵⁴.

A partir de agora, serão abordados os tradicionais aspectos de validade da norma jurídica, quais sejam: temporal, espacial, subjetivo e material.

2.2.2. Aspecto temporal

Nos termos da lei civil, pelo princípio francês da *saisine*, aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se desde logo aos herdeiros legítimos e testamentários⁵⁵, considerando-se que somente a morte pode dar margem à sucessão. Isso se dá efetivamente, com a aceitação da herança pelos herdeiros, como se verá a seguir.

Nesse ponto, Hugo de Brito Machado afirma que:

A morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força de lei, simplesmente, seja por força de ato de última vontade do autor da herança. A formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados⁵⁶.

Observa-se assim que a fixação do tempo da morte é fundamental para fins sucessórios. Ao se falar em aspecto temporal, igualmente deve-se ter em mente que a legislação brasileira admite, sob estrita observância legal, o instituto da comoriência. Por comoriência, entende-se a presunção de morte simultânea, quando dois ou mais indivíduos falecerem em mesma ocasião (art. 8º, Código Civil de 2002) e não ser possível identificar cronologicamente quem morreu primeiro.

Por fim, quanto ao aspecto temporal, vale ressaltar que a lei que regulará a sucessão será aquela vigente no momento de sua abertura, em observância ao comando de que não há direito adquirido a um instituto jurídico.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. Rio Grande do Sul: Editora Livraria do Advogado, 2011, p. 327.

⁵⁵ “Art. 1784 do CC. Aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 378.

2.2.3. Aspecto espacial

A definição do aspecto espacial é importante para, dentro do quadro de competências desenhado pela Constituição Federal, determinar-se a qual ente compete o recolhimento do imposto.

Segundo disposto pelo art. 155, § 1º, inc. I, II e III, b da CF:

§ 1.º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

(...)

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

Observa-se que, em relação ao aspecto espacial, há dois diferentes tratamentos legais a depender do tipo de bem a ser transmitido. Assim, em se tratando de transmissão de bens imóveis, independentemente do local de residência ou domicílio do autor da herança ou mesmo do local de seu falecimento, a competência será dos Estados-membros ou do Distrito Federal em que se situa o bem.

Por sua vez, no caso da transmissão *causa mortis* relativa aos bens móveis, títulos e créditos, o texto constitucional estabelece que o imposto compete ao Distrito Federal ou ao Estado-membro, onde se processar o inventário ou arrolamento dos bens.

2.2.4. Aspecto pessoal

O aspecto pessoal diz respeito aos sujeitos da relação jurídica tributária, quais sejam os sujeitos ativo e passivo.

Sujeito ativo, segundo definição do CTN, é “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento” (Art. 119).

O sujeito passivo, por sua vez, nos termos do art. 121 do CTN, “é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária”. Pode ser qualificado como contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo

fato gerador e, como responsável, quando, sem assumir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

No caso do tributo sob estudo, o texto constitucional fixa como sujeitos ativos os Estados-membro e o Distrito Federal, ao dispor que é destes entes a competência tributária para sua instituição. Assim é que preceitua, *in verbis*: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

Os referidos entes, no entanto, são a regra geral, o que não impossibilita a atribuição legal da titularidade da exigência, ou seja, a capacidade ativa tributária, do ITCM a outra pessoa.

Como sujeitos passivos do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, a Constituição Federal não os trouxe de forma explícita, como fez com o sujeito ativo, mas é possível inferir-se de seu texto que os destinatários da carga tributária são os herdeiros ou os legatários do *de cujus*.

O parágrafo único do art. 35 do CTN dispõe que “nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”. Assim sendo, a transmissão do patrimônio para cada sucessor (herdeiro ou legatário do *de cujus*) caracteriza um distinto fato gerador, devendo o imposto ser recolhido calculado sobre o quinhão hereditário de cada um individualmente.

Importante ainda mencionar o instituto jurídico da aceitação no Direito Sucessório. A bem da verdade, a transmissão dos bens e direitos do falecido não se dá de forma direta e concomitante à sua morte, exigindo a lei civil, a aceitação da herança pelos herdeiros e legatários, para sua aquisição.

Entende-se por aceitação de herança, “o ato jurídico pelo qual a pessoa chamada a suceder declara que deseja ser herdeiro e recolher a herança”⁵⁷. Uma vez aceita a herança, os efeitos retroagem à data da morte do autor da sucessão.

Por outro lado, pode acontecer também a renúncia à herança aberta. Nesse caso, o herdeiro ou legatário, mediante escritura pública ou termo judicial, abdica de seus direitos na sucessão em nome do monte-mor.

É interessante registrar que a renúncia à herança em benefício do monte (renúncia abdicativa) impede a ocorrência do fato gerador, não havendo a incidência do imposto, pois, ao abdicar seu quinhão hereditário, está abdicando também da sua condição de herdeiro ou legatário, não operando assim a transmissão.

⁵⁷ MONTEIRO APUD VENOSA (VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito das Sucessões**. 12ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012, p. 17).

Desse modo é que os sujeitos passivos do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, os herdeiros e legatários, são aqueles que verdadeiramente aceitarem a herança⁵⁸.

2.2.5. Aspecto material

O aspecto material é caracterizado pela identificação do fato gerador (ou ainda, fato imponible, pressuposto legal etc) do tributo, sendo este definido pelo art. 114 do CTN como a “situação definida em lei como necessária e suficiente para a sua concorrência”. Trata-se da imagem abstrata de um fato jurídico, como a propriedade imobiliária, o patrimônio, a renda etc⁵⁹ que, ao ocorrer, dá origem ao nascimento do crédito tributário.

No caso do tributo em questão, a materialidade é o óbito ou a abertura da sucessão, lembrando-se que ao óbito equiparam-se as situações de ausência e de morte presumida⁶⁰ (presunção relativa), previstas no Código Civil. Por morte presumida entende-se a constituição em juízo de prova indireta do óbito mediante os meios probatórios admitidos na legislação (art. 212 do Código Civil de 2002).

Com o óbito, dá-se início à abertura da sucessão e, assim, à transmissão⁶¹ em si da propriedade do *de cuius*.

Ainda no que diz respeito à materialidade, situam-se dois elementos básicos para a determinação do tributo relacionados à técnica tributária, quais sejam: a base de cálculo e a alíquota.

É por meio da operação matemática envolvendo esses dois elementos (base de cálculo x alíquota) que se auferem o *quantum debeatur* do tributo, isto é, o valor em pecúnia a ser exigido pelo sujeito ativo em cumprimento à obrigação tributária.

No que diz respeito à base de cálculo ou fato imponible, nos dizeres de Geraldo Ataliba, corresponde a uma dimensão “do aspecto material da hipótese de incidência

⁵⁸ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 88.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 9ª Tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 107.

⁶⁰ Nesse sentido, a Súmula 331 do STF: “É legítima a incidência do Imposto de Transmissão "causa mortis" no Inventário por morte presumida”.

⁶¹ Por *transmissão*, são interessantes as ponderações de Regina Celi:

“A palavra transmissão é tomada como sinônimo de sucessão. E, em geral, sucessão significa a continuação de uma relação jurídica em outro sujeito. (...) Já a sucessão por causa de morte a caracteriza com exclusividade e determina a transmissão sucessória, e isso porque o objeto do direito das sucessões é precisamente a sucessão por morte. Então, a sucessão é a transmissão dos bens que uma pessoa natural, ao morrer, deixa a sucessores herdeiros e legatários”. (FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 72).

que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”⁶².

O CTN, em seu art. 38, estabelece como base de cálculo do ITCM o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Vale a pena frisar que tal comando legal destina-se apenas aos bens imóveis, por motivos já apresentados anteriormente. Os Estados-membros e o Distrito Federal, entes competentes para a instituição do tributo, no entanto, igualmente estabeleceram em legislação específica, que a base de cálculo no que se refere aos bens móveis é também o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

A alíquota é o elemento do tributo que integra sua estrutura da regra-modelo de incidência. Ela é congregada à base de cálculo, produzindo o montante do tributo que pode ser exigido pelo Estado (sujeito ativo), em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acontecimento do fato típico⁶³.

As alíquotas podem assumir duas feições: i. um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo ou ii. uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por quantia monetária)⁶⁴.

Nessa segunda feição assumida pela alíquota, ela pode ser progressiva (a alíquota aumenta em função do aumento da base de cálculo), regressiva (a alíquota diminui, com o aumento da base de cálculo) ou proporcional (a alíquota se mantém independentemente da variação da base de cálculo).

A delimitação das alíquotas e da base de cálculo para o cálculo do valor do tributo deve ter como base o critério da igualdade material. Assim, às bases de cálculo distintas deveriam ser aplicadas alíquotas distintas, apresentadas em um escalonamento, permitindo a aplicação da capacidade contributiva na configuração do tributo.

A definição das alíquotas aplicáveis a cada tributo compete à lei que o institui, como regra. Ocorre que, para determinados tributos, a Constituição estabelece limites em seu texto ou prevê a necessidade de outras normas específicas fixadoras de alíquotas.

É o que acontece com o ITCM. A Constituição Federal, em seu art. 155, §1º, IV, determina que as alíquotas máximas do imposto estadual sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos serão fixadas pelo Senado Federal. Nesse sentido, o art. 39 do CTN prevê que:

⁶² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 9ª Tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 97.

⁶³ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 93.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 412.

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

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

O quadro⁶⁶ abaixo apresenta as alíquotas cobradas pelas respectivas fazendas estaduais e do Distrito Federal na arrecadação correspondente ao ITCM no que se refere às transmissões *causa mortis*.

ESTADO BRASILEIRO E DISTRITO FEDERAL	ALÍQUOTA DO ITCMD
Acre	4%
Alagoas	Alíquotas variáveis entre 2% a 4%, a depender do grau de parentesco: - Nas transmissões feitas entre parentes consanguíneos até o 2º grau: 2%; - Nas demais hipóteses: 4%.
Amapá	4%
Amazonas	2%
Bahia	Alíquotas variáveis a depender do grau de parentesco e da base de cálculo:

⁶⁵ Seguem abaixo os arts. 1º e 2º da Resolução n. 9 do Senado Federal:

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

Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”.

⁶⁶ Os dados referentes às alíquotas do ITCM exigidas pelos Estados membros da federação foram coletados dos sítios eletrônicos das Secretarias de Estado da Fazenda (SEFAZ) dos respectivos Estados e do Distrito Federal, correspondentes ao período de novembro de 2011, para a construção da presente tabela.

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

	<ul style="list-style-type: none"> - De 3.085 UFIR a 61.700 UFIR: 4% (parentes em linha reta, cônjuge e irmãos), 8% (os restantes); - de 61.700 UFIR a 617.000 UFIR: 6% (parentes em linha reta, cônjuge e irmãos), 8% (os restantes); - Acima de 617.000 UFIR: 8%, independentemente do grau de parentesco.
Ceará	<p>Alíquotas variáveis entre 2% e 8%, a depender da base de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Até 5.000 UFIRCE: 2% - de 5.000 a 15.000 UFIRCE: 4% - de 15.000 a 40.000 UFIRCE: 6% - acima de 40.000 UFIRCE: 8%
*Distrito Federal	4%
Espírito Santo	4%
Goiás	<p>Alíquotas variáveis de 2% a 4%, a depender da base de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Até R\$ 25.000,00: 2%; - de R\$ 25.000,00 a R\$ 110.000,00: 3%; - Acima de R\$ 110.000,00: 4%.
Maranhão	4%
Mato Grosso	<p>Alíquotas variáveis entre 0% a 4%, a depender da base de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - até 500 UPFMT: isento; - de 500 a 2.250 UPFMT: 2% - acima de 2.250 UPFMT: 4%
Mato Grosso do Sul	4%
Minas Gerais	5%
Pará	4%
Paraíba	4%
Paraná	4%
Pernambuco	5%
Piauí	4%
Rio de Janeiro	4%
Rio Grande do Norte	3%
Rio Grande do Sul	4%
Rondônia	<p>Alíquotas variáveis entre 2% a 4%, a depender da base de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Até 1.250 UPF/RO: 2% - De 1.250 a 6.170 UPF/RO: 3%;

	– Acima de 6.170 UPF/RO: 4%.
Roraima	4%
Santa Catarina	Alíquotas variáveis entre 1% a 8%, a depender da base de cálculo:
	- Até R\$ 20.000: 1%
	- de R\$ 20.000,01 a R\$ 50.000: 3%
	- de R\$ 50.000,01 a R\$ 150.000: 5%
	- Acima de R\$ 150.000: 7%
	- Parente colateral e não parente: 8%
São Paulo	4%
Sergipe	4%
Tocantins	Alíquotas variáveis de 2% a 4%, a depender da base de cálculo:
	- Até R\$ 20.000,00: 2%;
	- de R\$ 20.000,00 a R\$ 100.000,00: 3%;
	- Acima de R\$ 100.000,00: 4%.

Observa-se, a partir dos dados apresentados, uma variedade de alíquotas, todas respeitando o teto estipulado pelo Senado Federal. Observa-se ainda que, inobstante as divergências doutrinárias e até mesmo jurisprudenciais, há legislações estaduais que estipulam alíquotas variáveis e progressivas, ainda que dentro da faixa de 1 a 8%. Conforme se verá adiante, a progressividade das alíquotas do ITCM, mesmo que com essa pequena variação até o limite do teto, não é de todo aceita na doutrina e jurisprudência de forma pacífica, devido à natureza do imposto.

Outro ponto interessante a se observar é que as alíquotas nos Estados-membros variam segundo dois aspectos: i. o grau de parentesco e ii. a base de cálculo. O primeiro aspecto é revelador de importantes aspectos culturais do país, a começar pela importância dada ao grupo familiar, em detrimento do indivíduo. Assim, é tanto mais onerosa quanto mais se afasta do *de cuius*, privilegiando parentes mais próximos e, conseqüentemente, já demonstrando a importância à instituição “família” dada pelo ordenamento. Assim, as alíquotas incidentes são menores para os sucessores em linha reta, aumentando conforme o grau de parentesco e maiores para os colaterais e não parentes, igualmente aumentando conforme o grau.

Muitos são os doutrinadores no cenário nacional e internacional que entendem ser essa variação da alíquota de acordo com o parentesco uma forma de progressão.

Assim é que a tarifação do imposto se modela pelo grau de parentesco, servindo-se de auxílio à família concomitantemente serve-se de obrigação ao Estado.

Sobre o tema, Klaus Tipke e Douglas Yamashita afirmam que essa progressão por meio do parentesco é claramente uma forma de o Estado proteger seu cofre, de modo que o imposto *causa mortis* vai garantir o futuro da família, diminuindo ou quase anulando a participação de possíveis subsídios estatais posteriores⁶⁷.

É o que ocorre nos Estados da Bahia e Alagoas, em que a alíquota varia de acordo com o valor do quinhão hereditário e do grau de parentesco concomitantemente.

Após apresentada a estrutura do ITCM no sistema tributário brasileiro, segue abaixo um estudo do imposto sucessório no cenário internacional.

2.3. A tributação sobre a herança no cenário internacional

Ao se projetar a tributação sobre a herança no cenário internacional para fins de Direito Comparado, são duas as principais conclusões: i. os diversos sistemas tributários carregam em si fatores culturais que os influenciam de maneira determinante, em especial o que se entende por família e propriedade e ii. a utilização do critério progressivo no imposto sucessório é muito comum nos outros países, além de as alíquotas adotadas serem bem maiores, se comparadas à fixada pelo Senado Federal brasileiro, o que faz com que a participação do imposto sucessório no PIB seja bastante expressiva.

Tal fato encontra correspondência nos dados já abordados que revelaram que os países da OCDE, de maneira geral, apresentam uma maior tributação do patrimônio e renda, em detrimento do consumo.

Misabel Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, expõe que inobstante o advento do movimento neoliberal desencadeado em toda a parte na última década, a progressividade persiste nos países mais desenvolvidos, mesmo que com diferentes nuances. É mais suave em países como Inglaterra e EUA, mas bastante agressiva nos países nórdicos, Alemanha e França, por exemplo⁶⁸.

É grande a diversidade de sistemas para a tributação da transmissão da propriedade *causa mortis*. Com ressalvas às peculiaridades legislativas e históricas de cada

⁶⁷TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p. 37.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 1165.

país, é possível identificar características comuns entre os vários impostos sucessórios, que acabam por se assemelhar por seus elementos básicos.

Considerando, por exemplo, as alíquotas do imposto, como regra geral, estas apresentam variações de acordo com o valor dos bens transmitidos (base de cálculo) e o grau de parentesco entre os sucessores e o *de cujus*, aumentando à medida que se distancia o parentesco ou que se eleva o valor da herança⁶⁹.

Essa variação de alíquotas em razão das relações de parentesco é antiga e possui uma boa aceitação no cenário internacional.

Em relação ao parentesco em linha reta, em alguns países, como a Argentina, as legislações o subdividem em diversas classes, discriminando-se as alíquotas e, em outros, como Itália e França, englobam-nas em uma única categoria ou classe.

Com relação à linha colateral, na Itália, por exemplo, as alíquotas reduzidas atingem somente os colaterais até o terceiro grau; na Argentina, Brasil e França, até o 4º grau. Os demais pagam o tributo como terceiros estranhos.

Quanto aos cônjuges, igualmente não há uniformidade. Atualmente existe forte tendência para equipará-los aos parentes em linha reta, sujeitando-os às mesmas alíquotas. A equiparação tributária já existe na França, na Argentina e no México. Na Itália e em Portugal, os cônjuges formam uma classe separada, que se situa entre os parentes em linha reta e colaterais.

A progressividade das alíquotas em razão do valor da herança também encontrou aceitação universal, sendo bastante comum nas legislações tributárias dos países. É claro que essa progressividade não se aplica de maneira uniforme, assumindo diversas configurações entre os países.

Na França, por exemplo, já a partir do início do século 18 começaram a existir impostos cobrados sobre a transmissão de bens tanto *inter vivos* quanto *causa mortis*, com alíquota de 1% sobre o valor desses.

Atualmente, o imposto sobre a herança (*les droits de succession*) é calculado sobre a parcela líquida herdada por cada herdeiro, alcançando alíquotas que variam progressivamente entre 5% a 60% (*anexo I*) a depender do valor da herança e do grau de parentesco dos herdeiros.

⁶⁹ NICÁCIO, Antônio. *Do Imposto de Transmissão de Propriedade “Causa Mortis”*. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, p. 37.

No caso francês, estão isentos do imposto sobre herança o cônjuge sobrevivente, companheiros vinculados por um PACS⁷⁰; irmãos e irmãs que vivem sob o mesmo teto e que cumpram certas condições.

Para o cálculo do imposto, inicialmente realizam-se algumas deduções da parte de cada um dos herdeiros, sendo o montante variável em função do grau de parentesco. Tais deduções variam entre 1.594 € a 159.325 €. Ao valor resultante desse cálculo inicial é aplicada a alíquota correspondente. Por fim, podem ainda ser conferidos alguns descontos para dependentes, caso estes tenham pelo menos três filhos.

A lei francesa igualmente estabelece isenções tributárias em favorecimento a uma classe de pessoas físicas que foram vítimas de guerras, terrorismo, AIDS e doença de Creutzfeldt-Jakob e do amianto.

As alíquotas aplicadas são progressivas e variam segundo a relação do herdeiro com o *de cuius*. Assim, na sucessão de parentes em linha reta, as alíquotas aplicadas são de 5% a 40% (*tabela 1.1. Anexo I*), a depender do montante recebido pelo herdeiro. Nas sucessões entre irmãos e irmãs, a variação é entre 35% a 45% (*tabela 1.2. Anexo I*). Por fim, nas outras sucessões as alíquotas variam de 55% a 60% (*tabela 1.3. Anexo II*).

O imposto sobre a herança tem participação de 0,49% em relação ao PIB francês, o maior percentual na lista dos países com renda alta. Em relação à arrecadação, a França é listada em segundo lugar, com 1,05%⁷¹.

Vem a calhar a lembrança de que o país ainda conta com a arrecadação do *Impôt de Solidarité sur la Fortune* (vulgo Imposto sobre Grandes Fortunas, que passa aplicado ao patrimônio superior a € 720.000,00), que incide progressivamente sobre o patrimônio igual ou superior a 1,3 milhões de euros, com taxas de 0,25 a 0,5%⁷².

Já no caso inglês, a tributação sobre a transmissão de bens por herança passou a ocorrer a partir do ano de 1964, de uma maneira mais simples com o *probate duty*, que incidia sobre bens móveis. A estruturação atual dos impostos incidentes sobre as heranças, no entanto, foram consolidados apenas em 1894, com o *estate duty* e o *legacy and succession duty*, adotando-se alíquotas progressivas e o estabelecimento de isenções.

De acordo com a Lei do Imposto sobre Sucessões do Reino Unido, de 1984, todos os bens serão tributados, caso o *de cuius* tiver tido residência no Reino Unido no

⁷⁰ PACS ou Pacte Civil de Solidarité, é basicamente um contrato entre dois adultos do mesmo sexo ou de sexos diferentes para organizar sua vida comum.

⁷¹ Dados coletados do sítio eletrônico <http://aplicacao.sefaz.gov.br/index.php/post/ver/142368/curiosidades>. Acesso em 04.01.2013.

⁷² Dados coletados do sítio eletrônico francês <http://www.impots.gouv.fr>. Acesso em 04.01.2013.

momento da morte ou três anos antes dela. Caso o *de cuius* possuir bens no exterior, estes não são abrangidos pelo imposto britânico, independentemente do local de residência do herdeiro.

O imposto sobre a herança inglês é devido quando a propriedade deixada pelo *de cuius* é maior que £ 325.000. Este é o chamado "limite do imposto sucessório", o *nil rate band* ou *inheritance tax threshold*.

Assim, os valores abaixo de £ 325.000 estão isentos do referido imposto, independentemente do número de herdeiros e da relação de parentesco. Igualmente isentas estão as transferências ao cônjuge ou ao parceiro do *de cuius*.

A alíquota do imposto sobre a herança é de 40%, podendo ser reduzida para 36%, caso mais de 10% da propriedade seja deixada para a filantropia ou caridade⁷³.

Na Alemanha, o imposto sobre a herança (conhecido por *Erbschaft und Schenkungsteuer*) é aplicado de forma uniforme em todo o território, já que definido em nível federal, apesar de a receita ser atribuída aos vários estados federados.

O imposto incide na transferência de propriedade *causa mortis* de qualquer propriedade quando o *de cuius* ou o beneficiário residia na Alemanha ao tempo do falecimento. Se ambos não residiam, o imposto incide apenas nas propriedades localizadas na Alemanha.

Seu valor é variável a depender do grau de parentesco entre os herdeiros (que se encontram divididos em três classes principais) e o *de cuius* e o valor do patrimônio herdado.

Na Alemanha⁷⁴, os beneficiários se agrupam em três classes, conforme o grau de parentesco: i. classe I, englobando o cônjuge sobrevivente, filhos, enteados e netos, pais e avós na aquisição em razão da morte; ii. classe II, englobando pais e avós que adquirirem por doação, irmãos, padrastos, madrastas, filhos, pais e cônjuge divorciado e iii. Classe III, englobando todos os outros beneficiários.

Assim como na França, são previstas isenções (*tabela 2.1. Anexo II*), as *personal exemptions* para algumas classes de herdeiros. A partir desse valor limite, aplicam-se alíquotas progressivas que variam de 7% a 50% (*tabela 2.2. Anexo II*).

⁷³ Dados coletados do sítio inglês <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/intro/basics.htm>. Acesso em 07.01.2013.

⁷⁴ Interessante pontuar a afirmação de Klaus Tipke e Douglas Yamashita ao se referirem ao Direito alemão, segundo os quais, “o direito do imposto sobre heranças (*Erbschaftsteuerrecht*) viola o princípio da capacidade contributiva em razão do princípio da família. O montante do imposto sobre heranças não é apenas determinado pelo valor do espólio, mas também pelo grau de parentesco” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p. 38).

Por fim, os Estados Unidos⁷⁵, adeptos do sistema misto de tributação possui o chamado *estate tax*, pertencente à União Federal e o imposto sobre os quinhões hereditários ou *inheritance tax*, pertencente aos Estados-membros. Em ambos, há isenção para os cônjuges (*marital deduction*).

O *estate tax* é um imposto federal fixado sobre todos os cidadãos e residentes no país. Incide sobre os bens do *de cuius* como um todo, sendo os herdeiros chamados a pagar o imposto apenas no caso de o executor não o pagar. Suas alíquotas variam de 18% a 43% (*tabela 3.1. Anexo III*), a depender do valor da propriedade deixada pelo *de cuius*.

O *inheritance tax*, por sua vez, incide sobre os herdeiros, sendo calculado separadamente sobre os respectivos quinhões hereditários. Por ser de competência dos Estados federados, cada qual possui uma alíquota. Atualmente, são oito os Estados americanos que recolhem o *uninheritance tax*: Indiana (alíquotas variáveis de 1% a 20%), Iowa (alíquotas variáveis entre 5% e 15%), Kentucky (alíquotas variáveis entre 4% e 16%), Maryland (alíquota de 10%), Nova Jersey (alíquotas variáveis entre 11% e 16%) e Pensilvânia (alíquotas variáveis entre 4,5% e 15%).

Por fim, vale ressaltar que os estadunidenses são beneficiados com uma ampla possibilidade de isenções e deduções do imposto sucessório, de modo ele que afeta uma porcentagem ínfima da população⁷⁶.

Nos Estados Unidos, o imposto de sucessão (que inclui tanto o imposto federal, quanto o estadual) corresponde a 0,23% do PIB e 0,75% da arrecadação tributária⁷⁷.

⁷⁵ No caso dos Estados Unidos, a comparação com o Brasil é muito interessante, se levarmos em consideração a primeira conclusão a que se fez referência no início deste tópico, de que os diversos sistemas tributários carregam em si fatores culturais que os influenciam de maneira determinante.

A forma como brasileiros e estadunidenses se relacionam com a herança e o patrimônio em geral se reflete diretamente na base de tributação de ambos os países. Assim é que poderíamos fazer a seguinte correlação: enquanto no Brasil, a noção de herança gira em torno da família, nos Estados Unidos, gira em torno do indivíduo. A bem da verdade, no Brasil, a herança é da própria família, enquanto nas terras estadunidenses, é do indivíduo.

Tal pensamento influencia a configuração da matriz tributária. Assim é que, por exemplo, nos Estados Unidos a origem da renda igualmente é critério de tributação, no sentido de que há um tratamento diferenciado para as rendas provenientes do emprego de capital, do trabalho, de doações e herança etc.

Essa ideia muito marcante na legislação brasileira, não apenas pelas baixíssimas alíquotas adotadas, mas pelo tratamento que o Código Civil brasileiro de 2002 dá a matéria. Tal lei reserva 50% do patrimônio de uma pessoa para os seus herdeiros necessários (cônjuge, descendentes e ascendentes), sendo esta parte do patrimônio indisponível para o proprietário. Assim sendo, uma pessoa apenas pode dispor livremente em testamento metade de seus bens, conforme previsto no art. 1789 do CC (“Havendo herdeiros necessários, o testador só poderá dispor da metade da herança”).

E, ainda, no caso de inexistência de herdeiros legais, o Direito Sucessório também impõe restrições ao proprietário, que não pode dispor indiscriminadamente de seu patrimônio, devendo manter o mínimo necessário a sua subsistência. Nesse sentido, o art. 548 do CC de 2002, *in verbis*: “É nula a doação de todos os bens sem reserva de parte, ou renda suficiente para a subsistência do doador”.

No caso dos Estados Unidos, a estrutura tributária, em especial as altas alíquotas do imposto de sucessão, acaba incentivando atividades filantrópicas entre os milionários e bilionários do país. Assim é que é bastante comum, por exemplo, doações de ex alunos às universidades onde estudaram ou, ainda, o *giving pledge* (recente campanha de iniciativa de Bill Gates e Warren Buffet, para que as pessoas façam doações de grande parte de seus patrimônios à filantropia. Trata-se de uma promessa de doação futura dos *lifetimes legacies* que são abatidos da parte tributável da herança. É uma prática cada vez mais popular no país, conforme se pode observar pelo sítio eletrônico www.givingpledge.org).

⁷⁶ Segundo estudos realizados pelo Internal Revenue Service, no ano de 2004, por exemplo, *estate tax* afetou apenas cerca de 2% dos americanos (Estate Tax Return as a Percentage of Adults Deaths, Selected Years of Death 1993-2004). Disponível em <http://www.taxpolicycenter.org/taxfacts/Content>. Acessado em 09.01.2013.

Diante do exposto no capítulo, observa-se que, guardadas as peculiaridades, os demais países possuem alíquotas bem maiores que as adotadas no Brasil, além de ser bastante comum a progressividade. E, ainda, chama a atenção o fato de o imposto sucessório possuir uma participação relativamente maior no PIB.

Isto se torna bastante expressivo se comparado à alíquota média de 4% adotada pela maioria dos Estados-membros brasileiros, somado a uma participação de cerca de 0,05%, frente aos 36,27%⁷⁸ do PIB equivalentes ao total arrecadado por meio da tributação.

O ITCM, ao lado do ITR (0,02% do PIB)⁷⁹, representam os dois impostos com arrecadação mais irrisória no país. Não por acaso, ambos impostos “reais”, incidentes sobre o patrimônio.

À frente analisaremos a possibilidade de implantação de um modelo também baseado na progressividade fiscal no Brasil e, conseqüentemente, na aplicação de alíquotas maiores que as atuais.

⁷⁷ Dados coletados do sítio eletrônico <http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/index.php/post/ver/142368/curiosidades>. Acesso em 07.01.2013.

⁷⁸ AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes. Carga Tributária Brasileira 2012. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>. Acessado em 31.05.2013.

⁷⁹ AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes. Carga Tributária Brasileira 2012. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>. Acessado em 31.05.2013. Os dados relativos ao ITR são importantes de serem destacados nesse estudo, que aborda justamente as questões relativas à propriedade em um país com dimensões continentais.

3. A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS: UMA ANÁLISE A PARTIR DO ESTUDO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS

3.1. Os impostos reais na jurisprudência do STF: Os casos do IPTU e ITBI

A doutrina tradicional, conforme já visto, distingue os impostos, apresentando-os em reais e pessoais. Com fundamento nessa distinção, firmou-se na jurisprudência a ideia de que os impostos reais não podem ser progressivos, apenas os pessoais permitem tal progressão, por possibilitarem uma direta aferição da capacidade econômica do contribuinte e por existir expressa disposição constitucional.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu expressamente em seu texto original apenas a progressividade do ITR⁸⁰ (§4º do art. 153) e a do IR (§ 2º do art. 253). No caso do IPTU, admitia-se a progressividade, mas apenas em sua conotação extrafiscal, adstrita ao cumprimento da função social da propriedade, o que influenciou bastante as decisões do Supremo Tribunal Federal ao longo dos anos seguintes.

Tanto na jurisprudência, quanto na doutrina, a questão da aplicação da progressividade é tradicionalmente discutida vinculada à aplicação do princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, §1º, da CF, conforme se verá a seguir.

No âmbito do STF, ainda parece predominar uma postura mais conservadora e atrelada às tradições doutrinárias.

A Corte Suprema editou, na data de 09.10.2003, duas súmulas que explicitaram a opção do STF, quais sejam, as Súmulas 656 e a 668. A primeira, referente ao ITBI, apregoa, *in verbis*, 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”. Já a segunda, *in litteris*: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

No caso do IPTU, o posicionamento do STF parecia claro ao classificá-lo como imposto real, apesar de já no mês de dezembro de 1969 ter sido aprovada, em sessão plenária, a Súmula 539⁸¹ que demonstrava alguns traços de sua personalização.

⁸⁰ O ITR ou Imposto Territorial Rural, está previsto no art. 153, §4º da CF de forma progressiva, com vistas a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

⁸¹ Súmula 539. “É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

A Corte Suprema, no entanto, somente foi provocada a se manifestar, pela primeira vez, sobre sua progressividade com o RE 153.771-0 MG, de relatoria do Ministro Carlos Velloso.

O recurso tratava da constitucionalidade da Lei Municipal n. 5.641 de 1989, que implantou a cobrança progressiva do IPTU em razão do valor venal do imóvel, da zona de edificação e da existência ou não de edificação, no Município de Belo Horizonte. Tal lei era semelhante a de outros municípios, que igualmente implantavam uma tributação progressiva do IPTU, como Porto Alegre e São Paulo.

Em seu julgamento, o Min. Relator Carlos Velloso, em um primeiro momento, defendeu a aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos, indistintamente. Nesse sentido, consignou:

A interpretação, pois, do que está inscrito no §1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

Defendeu ainda a existência no texto constitucional de duas formas de progressividade: 1. a progressividade fiscal no espaço, presente nos arts. 145, §1º e 156, §1º e 2. a progressividade extrafiscal no tempo, no art. 182, §4º, II, sendo que uma não impediria o desenvolvimento da outra. Concluiu, portanto, pela constitucionalidade da progressão fiscal de alíquotas do IPTU em razão do valor venal do imóvel.

O redator, Min. Moreira Alves, no entanto, proferiu entendimento no sentido de acolher a distinção dos impostos, atribuindo a progressividade apenas aos impostos pessoais.

Por outro lado, em face desse dispositivo, não se pode pretender que a expressão ‘sempre que possível’ se refira apenas ao caráter pessoal do imposto, e que, por isso, o princípio da capacidade contributiva seja aplicável a todos os impostos ainda quando não tenham caráter pessoal (...).

De feito, a parte final do dispositivo repele essa conclusão, porque a Constituição Federal atribui à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, ‘especialmente para conferir efetividade a esses objetivos’, ou seja, ao objetivo de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).

Diante desse entendimento, seguido pela maioria, o então emblemático acórdão restou ementado da seguinte forma:

IPTU. Progressividade.

- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.
- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).
- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.
- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte". (RE 153771 / MG . Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO. DJ. 20/11/1996. Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

Tal decisão, a primeira a ser proferida firmando a inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU, foi seguida em inúmeras outras oportunidades pela Corte Suprema, inadmitindo a progressão das alíquotas do referido imposto com base no valor venal do imóvel, por ser imposto real.

Observa-se, assim, que até então, a única progressividade expressamente admitida pela Constituição Federal era a extrafiscal, referente à função urbanística do IPTU. Tal progressividade, conforme exposto pelo próprio dispositivo⁸² em sua redação original, atendia aos auspícios da função social da propriedade.

Ocorre que o então dispositivo sofreu alteração legislativa em 2000 com a Emenda Constitucional n. 29, passando a admitir expressamente a progressividade fiscal do IPTU, com o seguinte texto legal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

.....

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) (grifos meus).

⁸² “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;

.....

§ 1º. O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

Diante do advento da Emenda Constitucional e a alteração do texto, o STF editou a Súmula 668 supracitada, consolidando o entendimento de que é inconstitucional a progressão das alíquotas do IPTU em razão do valor do imóvel, sua localização e uso, instituída por lei municipal editada antes da EC 29 de 2000, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Assim, o preceito constitucional emendado seria aplicável apenas aos casos em que se discutisse aplicação da progressividade fiscal do IPTU instituída por lei municipal pós EC 29. Antes desta, continuava sendo inconstitucional a progressão das alíquotas. Esse é o entendimento ainda utilizado pelo STF em suas decisões.

Quanto ao ITBI, imposto de competência municipal relativo às transmissões de bens *inter vivos*, o STF, ao julgar precedentes que versavam sobre sua progressividade, editou a supracitada Súmula 656, ratificando o entendimento de que é inconstitucional lei instituidora de alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis, com base no valor venal dos bens.

Em um dos precedentes que deram causa à referida súmula, o Min. Nelson Jobim negou provimento ao RE 234105-3 SP, sob a razão de “estarmos diante de um imposto real, portanto, insuscetível da sua verificação da condição pessoal”. À mesma oportunidade, o Min. Ilmar Galvão entendeu que “assim como na hipótese do IPTU, estamos diante de imposto a que não se pode emprestar caráter pessoal para o fim de graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

O entendimento sumulado continua em pleno vigor, podendo-se encontrar decisões recentíssimas, dos anos de 2012 e 2013, em consonância com a súmula 656.

3.2. A constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas ao ITCM: o julgamento do RE 562045 - RS

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

A meu ver não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação

que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto.

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

(...)

A Constituição Federal adotou o sistema de progressividade de alíquotas para hipóteses taxativamente elencadas, enumerando, expressamente, quais os impostos a serem exigidos dessa maneira, excluindo desse delimitado âmbito o ITCDD, que não possui caráter pessoal.

- Os impostos de natureza real e proporcional, a exemplo do ITCDD, não se submetem ao princípio da graduação tributária, isto é, a uma escala de alíquotas, variável consoante a capacidade econômica do contribuinte.

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

Em julgamento realizado no dia 06.02.2013, o Supremo Tribunal Federal proferiu a constitucionalidade do dispositivo de Lei Estadual, possibilitando a aplicação de alíquotas variáveis de 1% a 8% na tributação *causa mortis* e doação, segundo o valor do patrimônio do *de cuius*⁸⁵.

A decisão teve início em junho de 2008, momento em que o Ministro Relator Ricardo Lewandowski desproveu o recurso, por entender que, mesmo consubstanciando instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, a progressividade dos impostos reais só poderia ser adotada diante de expressa disposição constitucional e desde que não se baseasse na capacidade econômica do contribuinte. Consignou ainda que o §1º do art.

⁸³ Até o momento de escritura deste trabalho, o acórdão do RE 562045-RS de redação sob responsabilidade da Min. Carmén Lúcia, ainda não havia sido lavrado.

⁸⁴ A Lei nº 8.821/89, com redação dada pelo Decreto nº 38.176/98, dispunha, no seu artigo 18 ou 22 do referido Decreto:

“Art. 22 - Na transmissão "causa mortis", por sucessão legítima, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 14, aplicando-se a seguinte tabela:

I - 1% (um por cento), caso a soma dos valores venais não seja superior a 14.012 UPF-RS;

II - 2% (dois por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 14.012 UPF- RS e não exceda a 17.515 UPF-RS;

III - 3% (três por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 17.515 UPF- RS e não exceda a 21.018 UPF-RS;

IV - 4% (quatro por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 21.018 UPF- RS e não exceda a 22.769 UPF-RS;

V - 5% (cinco por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 22.769 UPF- RS e não exceda a 24.521 UPF-RS;

VI - 6% (seis por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 24.521 UPF- RS e não exceda a 26.272 UPF-RS;

VII - 7% (sete por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 26.272 UPF- RS e não exceda a 28.024 UPF-RS;

VIII - 8% (oito por cento), caso a soma dos valores venais exceda a 28.024 UPF-RS”.

⁸⁵ Neste ponto, interessante a observação de que a referida lei foi revogada durante o julgamento da sua constitucionalidade e, até o momento de construção da presente monografia, o Estado do Rio Grande do Sul adota a alíquota fixa de 4%.

145 da CF vedava a progressividade dos impostos de natureza real e que esta vedação configurava garantia constitucional e direito individual do contribuinte que não poderiam ser afastados por lei ordinária estadual⁸⁶. Na ocasião, o Ministro Eros Grau pediu vista dos autos.

Em sessão plenária em setembro do mesmo ano, o tribunal retomou julgamento do recurso. O Ministro Eros Grau, então, deu provimento ao recurso, declarando a constitucionalidade do dispositivo discutido, sob o argumento de que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, conforme o disposto no art. 145, §1º, da CF e, em relação ao ITCM, entendeu ser possível a aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo, já que se trata de imposto direto. Os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa igualmente votaram pelo provimento, no sentido de admitir a progressividade do imposto, pedindo vista o Ministro Carlos Ayres Britto⁸⁷.

Posteriormente, em sessão em agosto de 2011, o Ministro Ayres Britto, em voto-vista, deu provimento ao recurso, no sentido da constitucionalidade do dispositivo em análise. O então ministro afastou a possibilidade de confisco, sob o argumento de que havia o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal. Ao levantar a questão do IPTU, afirmou não ser necessário, diferentemente dele, emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo. Acompanhou-o a Ministra Ellen Greicie, pedindo vista dos autos o Ministro Marco Aurélio⁸⁸.

Finalmente, em sessão plenária realizada no dia 06.02.2013, o Ministro Marco Aurélio deu voto-vista no sentido de negar provimento ao RE. Assim, decidiu ser inconstitucional o dispositivo da lei gaúcha que previa a progressão de alíquotas do ITCM, sob o fundamento de violar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Entendeu ainda que a progressividade, tal qual instituída pela lei estadual, implementaria o imposto sobre grandes fortunas, que é de competência da União e não dos Estados-membros. Nesse sentido, consignou:

⁸⁶ Informativo n. 510. ITCM e Alíquotas Progressivas.
RE - n. 565714. Disponível em
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ITCD+E+PROGRESSIVIDADE%29&base=baseInformativo&url=http://tinyurl.com/cshbdln>. Acessado em 05.06.2013.

⁸⁷ Informativo n. 520. ITCM e Alíquotas Progressivas.
RE - n. 565714. Disponível em
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ITCD+E+PROGRESSIVIDADE%29&base=baseInformativo&url=http://tinyurl.com/cshbdln>. Acessado em 05.06.2013.

⁸⁸ Informativo n. 634. ITCM e Alíquotas Progressivas.
RE - n. 565714. Disponível em
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ITCD+E+PROGRESSIVIDADE%29&base=baseInformativo&url=http://tinyurl.com/cshbdln>. Acessado em 05.06.2013.

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

(...)

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

Na mesma ocasião, os votos dos Ministros Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello foram no sentido de dar provimento, também reconhecendo a possibilidade de progressão do imposto em questão.

Em conclusão, por maioria dos votos, foi dado provimento ao RE, sendo vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Com a decisão, reverteram a decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que havia decidido em grau de recurso pela inconstitucionalidade da lei gaúcha e fixado a alíquota o referido imposto em 1%. Tendo o julgamento ocorrido em repercussão geral, o entendimento servirá de orientação para casos sobre a mesma discussão.

Em relação a tal decisão, cabem algumas considerações.

Apesar de a decisão proferida em relação ao ITCM pelo STF estar em conformidade com a progressividade e com a tributação equânime, ainda são muitos os argumentos doutrinários e jurisprudenciais que sustentam a impossibilidade da progressão de alíquotas ao imposto *causa mortis*.

Ocorre que, em um Estado, cada dia mais preocupado com a constitucionalização das relações jurídicas, não há porque manter a tributação longe das diretivas constitucionais.

No caso do ITCM, o que se deve ter em mente é que a transmissão de herança é uma manifestação de riqueza que pode ser aferida diretamente e objetivamente e que, portanto, pode ser tributada. Nesse caso em específico, conforme apregoadado por Kiyoshi

Harada, o critério de mensuração da capacidade contributiva é o valor venal do bem imóvel que foi transmitido ao contribuinte e não seu patrimônio total⁸⁹.

Afinal, parece razoável a conclusão de que o contribuinte que adquire, por meio da sucessão, um imóvel de R\$ 10.000.000,00 revela uma capacidade contributiva objetivamente maior do que aquele que recebe um imóvel no valor de R\$ 50.000,00.

Deve-se ter em mente ainda que não há conflito entre as garantias de propriedade, desde que funcionalizada, o direito constitucional à herança e a busca da redução das desigualdades sociais. Não se trata de tolher a autonomia do indivíduo em suas escolhas após a sua morte, com uma maior parcela destinada ao Estado por meio da tributação *pos mortem* ou de confrontar a importância cultural brasileira dada ao núcleo familiar, no que concerne à sucessão, mas compatibilizar esses valores aos princípios da solidariedade e da igualdade.

Trata-se de conferir uma aplicação também extrafiscal, se possível, à progressividade. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado, apregoa:

A função do imposto sobre heranças e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isto não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração da renda. Basta a instituição de alíquotas progressivas, com percentuais bastante elevados para os valores mais expressivos. Tal progressividade, (...) deve ser em função da parcela de bens recebida por cada herdeiro, legatário ou donatário. Não em função da totalidade dos bens deixados pelo autor da herança, ou doados⁹⁰.

Assim, a transmissão da herança não deixa de ser importante instrumento para circulação de riquezas. A forma como se estrutura hoje, no entanto, pouco favorece essa circulação, concentrando as riquezas em famílias específicas.

Não há justificativa para se manter esse modelo de transmissão, sustentando uma estrutura de apropriação de riqueza em detrimento de grande parcela do povo brasileiro. Ao lado das garantias do direito de propriedade e do direito de herança, a Constituição apregoa a necessidade de distribuição de riqueza, erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais.

⁸⁹ HARADA, Kiyoshi. **Breve Comentário acerca das Decisões do STF sobre a Natureza Real do IPTU e do ITBI a Impedir a Progressividade Fiscal**. p. 4. Disponível em <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/962.pdf>. Acessado em 13.06.2013.

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 358.

Nesse contexto é que se entende correto o posicionamento da Corte Suprema em relação ao RE 562045 – RS, admitindo-se a progressão de alíquotas do ITCM, mesmo que dentro da faixa fixada pelo Senado Federal⁹¹.

3.3. A progressividade dos impostos reais: reflexões e possibilidades

Os próximos passos do STF e da doutrina brasileira em relação à interpretação e a extensão que se dará à decisão proferida em relação ao ITCM somente poderão ser vistos em um futuro próximo. No entanto, algumas considerações podem ser feitas no presente momento.

Inicialmente, pontue-se que durante os seis anos em que o RE 562045 - RS esteve em processo de julgamento pelo STF, os ministros da corte mantiveram o posicionamento antigo, de impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas aos demais impostos reais, inclusive aqueles que já tinham se posicionado a favor da progressividade.

Com efeito, apesar de entenderem neste processo em específico a aplicação da progressividade, continuaram aplicando em suas decisões ao longo desses anos, os entendimentos exarados nas Súmulas 668 e 656 do STF. Tal como se pode observar nas ementas de alguns julgados recentes colacionados abaixo:

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

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

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS "INTER VIVOS" - ITBI. PROGRESSIVIDADE. ESCALONAMENTO DE ALÍQUOTAS CONFORME CRITÉRIOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. IMPOSSIBILIDADE NO PERÍODO EM QUE AUSENTE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPRESSA. O imposto previsto no art. 156, II da Constituição não admite a técnica da progressividade, enquanto ausente autorização constitucional expressa. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 456768 AgR / MG. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 14/09/2010. Órgão Julgador: Segunda Turma).

⁹¹ Aqui é importante também levantar o debate no que concerne ao teto dessas alíquotas fixadas pelo Senado Federal. Conforme demonstrado no capítulo anterior, no Brasil, por disposição constitucional, cabe ao Senado Federal fixar o seu teto. Em obediência a tal disposição, assim o fez, fixando-o em 8%. É notória a diferença de alíquotas quando comparadas a outros países, o que coloca essa questão como mais um tópico a ser repensado em um país em que a riqueza e a pobreza constituem extremos bastante acentuados.

De tais precedentes, procura-se demonstrar a necessidade de uniformização da jurisprudência da Suprema Corte, no que se refere à constitucionalidade da progressão de alíquotas dos impostos reais, sob pena de dar azo a uma grande contradição jurisprudencial.

De fato, se o discurso é no sentido de serem retrógradas a divisão doutrinária dos impostos em reais e pessoais e a impossibilidade de aplicação da progressividade ao ITCM, que é, dentro desta classificação um imposto real, não há porque restringir tal entendimento apenas a esta decisão.

Assim é que continua sendo considerada inconstitucional a progressividade fiscal do ITBI, por exemplo, cuja súmula supracitada permanece com forte aplicação. Em relação a este imposto, os ministros sustentam suas posições com base em dois argumentos principais: 1. o ITBI é um imposto real e 2. não existe expressa disposição constitucional que autorize a progressão de suas alíquotas.

Tais argumentos, já utilizados inúmeras vezes para justificar no passado a inconstitucionalidade da progressividade do ITCM, como vimos, não mais se sustentam.

Quanto ao primeiro, há de se levar em consideração que a classificação dos impostos em reais e pessoais é doutrinária, obedecendo a um critério meramente pedagógico, sem embasamento constitucional.

Quanto ao segundo, o fato de a Constituição Federal não trazer em seu texto de forma expressa a progressividade de todos os impostos reais não autoriza uma interpretação literal de um de seus artigos, a justificar a sua vedação. Ao contrário, o texto constitucional possui diretivas claras no sentido de concretização da igualdade, dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva. A progressividade, como técnica que é, ao lado da proporcionalidade e da seletividade, por exemplo, são meios de se alcançar essas diretivas, o que as tornam ferramentas fiscais em consonância com a Carta Magna.

Ainda em relação a esse segundo argumento, nessa linha de raciocínio, poder-se-ia também questionar o ISS inserido no SIMPLES Nacional. Tal imposto é progressivo, tendo sua alíquota variável de 2% a 5% com base na receita bruta acumulada nos últimos 12 meses. Igualmente, nesse caso, não há expressa autorização constitucional para a sua progressividade.

Assim, também em relação ao ITBI, parece-nos não existir qualquer vedação para a sua progressividade fiscal e a sua catalogação como imposto real não pode ser um obstáculo para a aferição da capacidade contributiva, que se dá objetivamente.

Afinal, poder-se-ia perguntar, a exemplo do que foi feito com o ITCM no tópico anterior, como tratar de forma igual (e, no caso, aplicando-se mesma alíquota) uma pessoa que adquire um imóvel de R\$ 10.000.000,00, em uma área valorizada da cidade, o que, por si só já revela uma maior capacidade econômica, e outra que, por não ter condições suficientes, a ela somente resta um imóvel no subúrbio por cerca de R\$ 50.000,00? Também aqui parece bastante razoável que uma pessoa com uma maior capacidade de pagamento possa recolher uma alíquota maior.

Outro imposto que sustenta a contradição é o IPTU nos casos anteriores à EC 29 de 2000. O STF já tem sua jurisprudência consolidada no sentido de ser inconstitucional lei municipal que institua a progressividade de suas alíquotas antes da emenda, conforme já visto. Isso porque somente com a referida emenda é que passou a ter expressa autorização constitucional para tal.

Não se trata, no caso do IPTU, de admitir ou de discutir a constitucionalidade de leis municipais frente à emenda do texto constitucional, mas sim de admitir a já constitucionalidade destas leis independentemente de menção expressa, por se acreditar que a Constituição Federal já permitia tal inferência antes mesmo da edição da emenda.

Mesmo com estas considerações e aparentes divergências jurisprudenciais, é de grande valia a sinalização de mudança de entendimento pelo STF, apesar de a doutrina majoritária ainda permanecer bastante firme em seu posicionamento. As decisões proferidas pelo STF revelam uma importante alteração de concepção não apenas do fenômeno tributário, mas também da própria noção de propriedade e de sua funcionalização.

No caso em específico da divisão em impostos reais e pessoais, parece-nos inconcebível a concepção de um imposto totalmente abstrato em relação às condições pessoais do contribuinte. Ademais, o §1º do art. 145 da CF não vincula a aferição de condições pessoais do contribuinte aos impostos pessoais, mas recomenda que essa aferição seja feita a todos os impostos, sempre que isso for possível.

Também é essencial ter em mente que a CF impõe a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades sociais, exigindo um comportamento solidário de todos que são por ela abarcados.

Nesse sentido é que, acredita-se, urge a alteração do paradigma vigente (não de sua completa inutilidade), com o objetivo de promover a circulação de riquezas no país, e a progressividade se apresenta como um interessante instrumento para tal.

Por fim, dois pontos ainda são necessários. Inicialmente, deve-se ter em mente que nem sempre a estruturação progressiva de alíquotas pode representar uma carga progressiva benéfica, sem a configuração dos efeitos confiscatórios⁹².

Tal fato somente vem a confirmar a necessidade de não se utilizar critérios abstratos demais, como uma mera classificação arbitrária de impostos, mas de uma aferição *in concreto* dos tributos, para a aferição de sua progressividade.

O segundo ponto consiste na alta arrecadação no Brasil referente aos impostos indiretos, que correspondem a aproximadamente 60% da arrecadação. No caso dos impostos indiretos, que se dão por repercussão econômica, outros subprincípios como a seletividade e a proporcionalidade se apresentam como mais adequados. Afinal, não há como aumentar alíquotas ou cobrá-las de forma progressiva indiscriminadamente. O aumento de tais valores incidiria, mais uma vez, sobre os mais pobres, diminuindo ainda mais as suas possibilidades de fazer poupança e aumentando seus gastos com suas necessidades mais básicas.

⁹² Quando se fala em efeitos confiscatórios, alguns aspectos são importantes serem abordados. Inicialmente, a Constituição Federal de 1988, traz expressamente em seu art. 150, inc. IV, a vedação aos efeitos confiscatórios do tributo, impondo limites à oneração fiscal do contribuinte. Confiscar é “tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado” (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 167).

Ocorre que, no Brasil, ainda inexistente um critério objetivo para se aferir quando o tributo terá efeito confiscatório, em especial porque “não há e nunca houve na Constituição da República brasileira nenhum limite quantitativo da carga tributária que se pode exigir de cada cidadão ou contribuinte”, restando ao judiciário, assim, dizer qual tributo tem efeito confiscatório (CASTILHO, Paulo Cesar Bária de. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002).

Tal inexistência de critério definidor, no entanto, não deve ser usada para justificar falácias e impedir a tributação progressiva da herança e do patrimônio como um todo. A expressa opção constitucional pela vedação aos efeitos confiscatórios é inegavelmente de extrema importância para o cidadão-contribuinte, mas também deve ser interpretada à luz do princípio da capacidade contributiva e dos demais objetivos constitucionais.

CONCLUSÃO

Conforme visto, firmou-se na doutrina e na jurisprudência a classificação dos impostos em reais e pessoais e tal distinção é utilizada como fundamento para a impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas aos impostos conhecidos como “reais”.

Apenas aos impostos pessoais é que se aplicariam tanto o princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, §1º, da Constituição Federal e seu consectário lógico, a progressividade fiscal. Aos reais, por não possibilitarem uma aferição direta das condições pessoais do contribuinte e por uma ausência de disposição expressa no texto constitucional, impedem-se traços de sua personalização.

O ITCM, típico imposto real, sofreu essas restrições em sua progressividade. Apesar de recente decisão do STF ter alterado o antigo entendimento, confirmando a constitucionalidade de alíquotas progressivas, dentro do limite estipulado pela Resolução n.9 do Senado Federal, a doutrina ainda não é uníssona nesse sentido.

O direito à herança é protegido expressamente no texto constitucional, em seu art. 5º, inc. XXX, como garantia e direito subjetivo. Ademais, é reflexo direto da autonomia do indivíduo para dispor seus bens após a sua morte às pessoas com quem possui laços familiares ou afetivos (no caso de disposição testamentária). Se, no entanto, de um lado, tais valores são importantes para firmar essa liberdade do indivíduo frente ao Estado, de outro, apresentam problemas por contribuir na manutenção da riqueza concentrada em famílias específicas.

O imposto de transmissão de propriedade é ao mesmo tempo tributo e corretivo das desigualdades da riqueza. Em especial o ITCM, que é um imposto que onera uma riqueza que é ganha sem qualquer trabalho realizado pelo contribuinte. Assim é que se defende tanto a sua progressividade fiscal, quanto a extrafiscal, com vistas a se compatibilizar à redistribuição de riquezas.

Partindo para uma análise do panorama internacional, observou-se que, consideradas as peculiaridades das diversas estruturas tributárias, os demais países possuem alíquotas bem maiores que as adotadas no Brasil, além de ser bastante comum a progressividade. Chama também a atenção o fato de o ITCM possui uma participação relativamente maior no PIB destes países do que no Brasil, onde o ITCM, ao lado do ITR, são os impostos de arrecadação mais irrisória.

No que concerne aos demais impostos, apesar de recentes decisões, como a do ITCM, sinalizarem uma importante e expressiva mudança de entendimento não apenas no

que diz respeito a essa classificação, mas também ao que se entende por propriedade, ainda permanece forte a ideia de que impostos reais não podem ser progressivos e de que é necessária expressa disposição constitucional autorizadora.

O anterior entendimento, alicerçado na literalidade do texto constitucional e na classificação, mantém-se em relação ao ITBI, com a aplicação forte da Súmula 656 do STF e ao IPTU anterior à EC 29 de 2000, por exemplo. Tais dados revelam uma aparente contradição jurisprudencial na Corte Suprema que, acredita-se, não mais se sustenta.

A progressividade, conforme já citado, é garantia de justiça fiscal, referendada pelo próprio art. 145 §1º da CF. Não há necessidade de qualquer disposição expressa de uma técnica que se apresenta como consequência de tradicionais princípios jurídicos e como importante instrumento de uma tributação equânime. E o mesmo se entende em relação à seletividade, proporcionalidade e a personalização.

Diante do exposto, debateu-se no presente trabalho a possibilidade de se aplicar a progressividade tanto aos impostos ditos “pessoais”, como aos “reais”, como instrumento minimizador das desigualdades sociais e econômicas. Para isso, utilizou-se o ITCM como objeto de estudo, a fim de se analisar a possibilidade de sua progressividade e, a partir dele, analisar-se a progressividade dos outros impostos “reais”.

Compreende-se bem, no entanto, que há impostos em que a aplicação da progressividade é aparentemente mais difícil, devido à estrutura do imposto, em especial no que concerne aos relativos ao patrimônio e ao consumo.

Conforme visto, a capacidade contributiva pode ser aferida tanto nos impostos reais, quanto nos impostos pessoais, mas deve-se ressaltar as devidas peculiaridades *in concreto*. Assim é que se constatou, por exemplo, em relação ao ITCM e ao ITBI, que a capacidade contributiva se revela de forma direta e objetiva pelo patrimônio que é transmitido por meio sucessório ou por ato *inter vivos*, respectivamente.

Tal colocação levanta a questão da necessidade de não se utilizar critérios abstratos demais, como uma mera classificação arbitrária e didática de impostos, mas sim uma análise compromissada e *in concreto*, a fim de encontrar a melhor forma de se aferir a capacidade contributiva do contribuinte, que se adeque aos preceitos constitucionais.

Entende-se, também, que a análise em torno do complexo fenômeno da tributação e da justiça fiscal não se reduz a uma mera discussão de cargas tributárias ou de hipóteses de incidências. Há diversos outros fatores que devem ser objetos de reflexão.

Os dados apresentados no início do trabalho deixam claro que é necessária uma reforma urgente, não só na estrutura da tributação em si, mas também informacional, de transparência fiscal e de fiscalização e combate à sonegação⁹³.

A progressividade, como consectário do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da igualdade, é apenas uma projeção do Estado que tem como objetivo constitucional a diminuição das desigualdades sociais e o pleno desenvolvimento de seus cidadãos.

Afinal, redistribuição de riquezas não deve ser apenas uma função “não programada” da tributação, mas sim resultado consciente de uma política fiscal comprometida com a igualdade e a garantia de condições mínimas de vida a todos os seus cidadãos. Trata-se de condição da própria cidadania.

Por se acreditar que o direito é (ou deveria ser) instrumento de transformação social, procurou-se apresentar uma alternativa, como a utilização da progressividade a fim de efetivar e concretizar os princípios e objetivos consagrados no próprio texto constitucional.

Não é a intenção do presente trabalho de monografia propor solução definitiva ao impasse explicitado, mas, como anteriormente posto na introdução deste texto, contribuir para o debate, fomentando a reflexão acerca da matriz tributária brasileira.

Afinal, em um país com níveis de desigualdades abissais e com legislações ainda excludentes, algumas alterações na estrutura da matriz tributária devem ser realizadas para que haja a adequação do país aos seus objetivos constitucionais, dentre os quais, “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (inc. III art. 3º CF88).

⁹³ Neste ponto, buscou-se fazer referência a um problema que contribui para os problemas em torno da distribuição de cargas e sua redistribuição: a sonegação fiscal. Segundo o “sonegômetro”, desde o início do ano de 2013, já se deixou de arrecadar no país cerca de 184 bilhões de reais e a estimativa é de que esse valor chegue a 415 bilhões de reais, cujo valor, se comparado à arrecadação de 2011, corresponderia a mais que a arrecadação anual de Imposto de Renda (R\$ 278,3 bilhões); mais que a arrecadação anual de tributos sobre a Folha e Salários (R\$ 376,8 bilhões) e mais da metade do que foi tributado sobre Bens e Serviços (R\$ 720,1 bilhões). (Dados coletados do sítio eletrônico <http://www.sonegometro.com>. Acessado em 11.06.2013).

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

ARAÚJO, Petronio Baptista. **O imposto sobre a transmissão da propriedade**. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 1954.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Atlas, 1968.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 9ª Tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

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

BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do sistema tributário nacional**. Relatório de Observação número 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2. Ed., 2011.

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

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

CARVALHO, Paulo de Barros de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

CASTILHO, Paulo Cesar Bária de. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CATALAN, Marcos. **Direito das Sucessões: Por que e Para quem? Reflexões a partir da realidade brasileira**. In: *Direito Sucessório em Perspectiva Interdisciplinar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, pp. 207-220.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Ed Malheiros, 2011.

COELHO, Inocêncio Martins, MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Editora Dialética, 1996.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a serio**. Tradução Nelson Boeira. 2ª Ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2007.

IBPT. **Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH**. Edição de 2012. Obtido em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/64/RetornoDeImpostosNoBrasilEPiorQueNoUruguai.pdf>. Acesso em 02.12.2012.

INTERNAL REVENUE SERVICE. **Estate Tax Return as a Percentage of Adults Deaths, Selected Years of Death 1993-2004**. Disponível em <http://www.taxpolicycenter.org/taxfacts/Content>. Acessado em 09.01.2013.

EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION. **Study on inheritance taxes in EU member states and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU**. In: Copenhagen Economics. 26 august 2010. Disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance_taxes_report_2010_08_26_en.pdf. Acessado em 05.06.2013.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Editora Momento Atual, 2004.

_____ (org). **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil**. In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

GOUVEIA, Humberto. **Limites à atividade tributaria e o desenvolvimento nacional**. 1ª Ed. Ed. SAFE, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Breve Comentário acerca das Decisões do STF sobre a Natureza Real do IPTU e do ITBI a Impedir a Progressividade Fiscal**. Disponível em <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/962.pdf>. Acessado em 13.06.2013.

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação: Seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios**. In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012, pp. 51-70.

LUCHIEZI JR, Alvaro; MARIA, Elizabeth de Jesus. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional: Brasília, 2010, p. 130.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26^a ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, MÁRTIRES COELHO; Inocêncio e GONET Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4^o Ed. Rev. E Atual., São Paulo: Saraiva, 2009.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Editora Almedina, 1998.

NICÁCIO, Antônio. **Do Imposto de Transmissão de Propriedade “Causa Mortis”**. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes. **Carga Tributária Brasileira 2012**. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/ novelty/ estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>. Acessado em 31.05.2013.

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

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. Ed. QUARTIER LATIN, 2008.

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

SANTIAGO, Julio Cesar. **A importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário Brasileiro**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 20. N. 106. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, pp. 49-72.

SECRETARIA DA FAZENDA. Governo do Estado do Rio Grande do Sul. **Regressividade Tributária no contexto do trade-off entre eficiência e equidade**. In: Estudos Econômico-Fiscais. Ano 14. Número 01 – Maio de 2008.

SOARES, Milton Delgado. **O imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e as suas Hipóteses de Incidência nos Procedimentos Sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2006.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria do Estado e dos contribuintes**. Ed. SAFE, 2012.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

_____. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. Ed. SAFE, 2002.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Capacidade contributiva e taxa.** Dissertação (Mestrado em Direito do Estado), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001.

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa.** Curitiba: Editora Juruá, 2003.

VASQUES, Sérgio. **Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio.** In: Revista de Direito e Gestão Fiscal, Número 23, 2005, pp. 15-45.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito das Sucessões.** 12ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004.

ANEXOS

ANEXO I⁹⁴ - Dados relativos ao imposto *causa mortis* na França

Tabela 1.1 Sucessão em linha reta

Montante taxável após as deduções	Alíquota aplicável
Até 8 072 €	5 %
De 8 072 € a 12 109 €	10 %
De 12 109 € a 15 932 €	15 %
De 15 932 € a 552 324 €	20 %
De 552 324 € a 902 838 €	30 %
De 902 838 € a 1 805 677 €	35 %
Acima de 1 805 677 €	40 %

Tabela 1.2. Sucessão entre irmãos e irmãs

Montante taxável após as deduções	Alíquota aplicável
Até 24 430 €	35 %
Acima de 24 430 €	45 %

Tabela 1.3. Outras sucessões

Montante taxável após as deduções	Alíquota aplicável
Entre parentes até o 4º grau de parentesco, inclusive	55 %
Entre parentes acima o 4º grau de parentesco e entre não parentes	60 %

Anexo II. Dados relativos ao imposto *causa mortis* na Alemanha

Tabela 2.1. Isenções Pessoais na Alemanha

RELACIONAMENTO	ISENÇÃO (€)
Cônjuge	500.000 €
Crianças e enteados, netos na classe I	400.000 €
Netos	200.000 €
Demais pessoas da classe I	100.000 €
Pessoas da classe II	20.000 €
Restante pertencente à classe III	20.000 €

Fonte: Global Property Guide⁹⁵

⁹⁴ Dados traduzidos livremente da tabela disponível no sítio eletrônico francês http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=5Z4A0VMWVSPZJQFIEIPSFFA?espId=1&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_364&temNviPopUp=true. Acesso em 04.01.2013.

Tabela 2.2. Alíquotas do imposto sucessório alemão

IMPOSTO SOBRE HERANÇA NA ALEMANHA			
Base tributária	Classe I	Classe II	Classe III
Até 75.000 €	7%	15%	30%
75.000 € - 300.000 €	11%	20%	30%
€ 300.000 - € 600.000	15%	25%	30%
€ 600.000 - 6.000.000 €	19%	30%	30%
6.000.000 € - 13.000.000 €	23%	35%	50%
13.000.000 € - 26.000.000 €	27%	40%	50%
Mais de € 26 milhões	30%	43%	50%

Fonte: Global Property Guide⁹⁶

Anexo III. Dados relativos ao imposto *causa mortis* nos Estados Unidos

Tabela 3.1. Alíquotas do *estate tax*

ESTATE TAX ⁹⁷	
Base de cálculo US\$	Alíquota
Acima de US\$ 10,000	18.00%
US\$ 10,001 - US\$ 20,000	20% no que exceder os US\$ 10,000
US\$ 20,001 - US\$ 40,000	22% no que exceder os US\$ 20,000
US\$40,001 - US\$60,000	24% no que exceder os US\$40,000
US\$60,001 - US\$80,000	26% no que exceder os US\$60,000
US\$80,001 - US\$100,000	28% no que exceder os US\$80,000
US\$100,001 - US\$150,000	30% no que exceder os US\$100,000
US\$150,001 - US\$250,000	32% no que exceder os US\$150,000
US\$250,001 - US\$500,000	34% no que exceder os US\$250,000
US\$500,001 - US\$750,000	37% no que exceder os US\$500,000
US\$750,001 - US\$1,000,000	39% no que exceder os US\$750,000
US\$1,000,001 - US\$1,250,000	41% no que exceder os US\$1,000,000
US\$1,250,001 - US\$1,500,000	43% no que exceder os US\$1,250,000
US\$1,500,001 - US\$2,000,000	45% no que exceder os US\$1,500,000
US\$2,000,001 - US\$2,500,000	49% no que exceder os US\$2,000,000
Over US\$2,500,000	50% no que exceder os US\$2,500,000

Fonte: Global Property Guide⁹⁸

⁹⁵ Dados coletados do sítio eletrônico <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/germany/Inheritance> e traduzidos livremente. Acesso em 07.01.2013.

⁹⁶ Dados coletados do sítio eletrônico <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/germany/Inheritance> e traduzidos livremente. Acesso em 07.01.2013.

⁹⁷ Atualmente, medidas vêm sendo pensadas no Congresso Americano para se evitar o chamado “abismo fiscal”. Uma dessas medidas é o aumento dos impostos para os mais ricos, em especial, o aumento da alíquota dos impostos sucessórios.

⁹⁸ Dados coletados e traduzidos livremente do sítio eletrônico <http://www.globalpropertyguide.com/North-America/United-States/Inheritance>. Acesso em 08.01.2013.