

IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES: RELEVÂNCIA ECONÔMICA DE UM TRIBUTO MARCADO PELO DESINTERESSE ESTATAL¹

INHERITANCE AND DONATIONS TAX: ECONOMIC RELEVANCE OF A TAX MARKED BY STATE DISINTEREST

TASSA SUL PATRIMONIO E SULLE DONAZIONI: RILEVANZA ECONOMICA DI UN'IMPOSTA CONTRASSEGATA PER DISINTERESSE DELLO STATO

Jeferson Teodorovicz²

Victor Augusto Faria Morato³

ÁREAS DO DIREITO: Direito Tributário; Direito Constitucional; Direito das Sucessões; Direito Financeiro.

Resumo

O presente artigo tem por escopo a análise, sob a perspectiva constitucional, do Imposto Sobre Heranças e Doações, ressaltando o histórico desinteresse da União em legislar sobre a matéria de sua competência e, de outra monta, das Unidades Federadas acerca de sua fiscalização e cobrança, não obstante se verifique, atualmente, crescente interesse no potencial inerente ao imposto. Almeja-se uma abordagem de sua classificação doutrinária, em especial, as já realizadas pelo Supremo Tribunal Federal no que toca as suas peculiaridades, seu potencial de arrecadação e a possibilidade de sua utilização nas políticas aplicáveis à concentração de renda e distribuição de riqueza.

Palavras-chave: Imposto. Heranças. Doações. Capacidade Contributiva.

Abstract

¹ Recebido em 10/setembro/2020. Aceito para publicação em 23/novembro/2020.

² Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialista em Gestão Contábil e Tributária pela UFPR. Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado Acadêmico) em Direito da Universidade Católica de Brasília - UCB - DF. Professor do Curso de Graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília - UCB - DF. Editor-Chefe da Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET). E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

³ Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília. Possui graduação em Ciências Náuticas pelo Centro de Instrução Almirante Graça Aranha (1993) e graduação em Direito pela Universidade Federal de Goiás (2000). Conselheiro fiscal no CAT-GO entre 2010 e 2021. Atualmente é Assessor Especial na Representação Fazendária no CAT-GO. E-mail: victor.morato@goias.gov.br

This article aims to analyze, from a constitutional perspective, the Inheritances and Donations Tax , emphasizing the historic Union's lack of interest in legislating on its subject, and, on the other hand, of the Federated Units regarding its supervision and collection, although, currently, there is realized the potential inherent to the tax. The aim is to clarify its doctrinal classification, approaches already taken by the Federal Supreme Court regarding its peculiarities, its collection potential and the possibility of its use in policies applicable to income concentration and wealth distribution.

Keywords: *Tax. Inheritances. Donations. Capability to contribute.*

Sommario

Lo scopo di questo articolo è quello di analizzare, da un punto di vista costituzionale, la Tassa su successioni e donazioni, evidenziando lo storico disinteresse dell'Unione a legiferare su materie di sua competenza e, d'altra parte, le Unità federate in merito alla sua ispezione e raccolta Tuttavia, attualmente vi è un crescente interesse per il potenziale insito nell'imposta. Mira ad un approccio alla sua classificazione dottrinale, in particolare a quelle già svolte dalla Suprema Corte Federale in merito alle sue peculiarità, alle sue potenzialità di raccolta e alla possibilità del suo impiego nelle politiche applicabili alla concentrazione del reddito e alla distribuzione della ricchezza.

Parole chiave: *Tasse. Eredità. Donazioni. Capacità contributiva.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Dados Estatísticos; 2 Breve Histórico nas Constituições Brasileiras; 3 O Imposto Sobre Heranças e Doações Na Constituição Federal de 1988; 4 O Imposto Sobre Heranças e Doações Na Lei Complementar; 4.1 O Exercício da competência Suplementar Pelos Estados e Distrito Federal; 5 A Personalização do ITCD; 5.1 A Personalização do Imposto Como Consecução da Igualdade Material; 5.1.1 A Progressividade da Alíquota Conforme a Base Imponível do Imposto Como Critério de Discriminação; 5.1.2 A Progressividade da Alíquota Conforme o Grau de Parentesco Como Critério de Discriminação; 6 Desinteresse dos Estados e do Distrito Federal versus Interesse da União; 7 Conclusão; Referências.

SUMMARY: *Introduction; 1 Statistical data; 2 Brief History in the Brazilian Constitutions; 3 The Inheritance and Donation Tax in the 1988 Federal Constitution; 4 The Tax on Inheritances and Donations in the Complementary Law; 4.1 The exercise of supplementary competence by the States and the Federal District; 5 The Personalization of the ITCD; 5.1 The Customization of the Tax as Achievement of Material Equality; 5.1.1 The Progressivity of the Rate According to the Tax Basis as a Discrimination Criterion; 5.1.2 The Progressiveness of the Rate According to the Degree of Kinship as a Discrimination Criterion; 6 Disinterest of States and the Federal District versus Union Interest; 7 Conclusion; References.*

SOMMARIO: *Introduzione; 1 Dati statistici; 2 Breve storia nelle Costituzioni brasiliane; 3 L'imposta sulle successioni e sulle donazioni nella Costituzione federale del 1988; 4 L'imposta sulle successioni e donazioni nella legge complementare; 4.1 L'esercizio della competenza supplementare da parte degli Stati e del Distretto Federale; 5 La personalizzazione dell'ITCD; 5.1 La personalizzazione dell'imposta come raggiungimento dell'uguaglianza materiale; 5.1.1 La progressività dell'aliquota in base alla base imponible come criterio di discriminazione; 5.1.2 La progressività del tasso in base al grado di parentela come criterio di discriminazione; 6 Disinteresse degli Stati e del Distretto Federale rispetto all'interesse dell'Unione; 7 Conclusione; Riferimenti.*

INTRODUÇÃO

A doutrina específica acerca do imposto sobre heranças e doações (ITD, ITCD ou ITCMD) ainda é rara e pouco densa no direito pátrio. É fato consabido que no decorrer da existência desse imposto, os entes tributantes jamais envidaram relevante esforço para que a sua arrecadação fosse de fato aprimorada. A razão talvez se deva a sua ínfima participação no total da arrecadação de impostos, em especial, quando se o compara com a arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que representa o carro-chefe da receita oriunda de tributos Estaduais.

É bem possível que ambas as realidades - parca abordagem doutrinária e pouco interesse estatal pelo ITCD - sejam grandezas que se interpenetram. Com efeito, uma performance mais aprofundada da doutrina sobre o tema se incrementará na medida em que também se aumente o empenho das Fazendas Públicas em arrecadar tal imposto.

Reputa-se que o histórico tratamento conferido ao tributo, há tanto tempo relegado a certo ostracismo dentre o rol dos tributos, não tem feito a devida justiça ao seu potencial de auferir riqueza na atividade financeira do Estado.

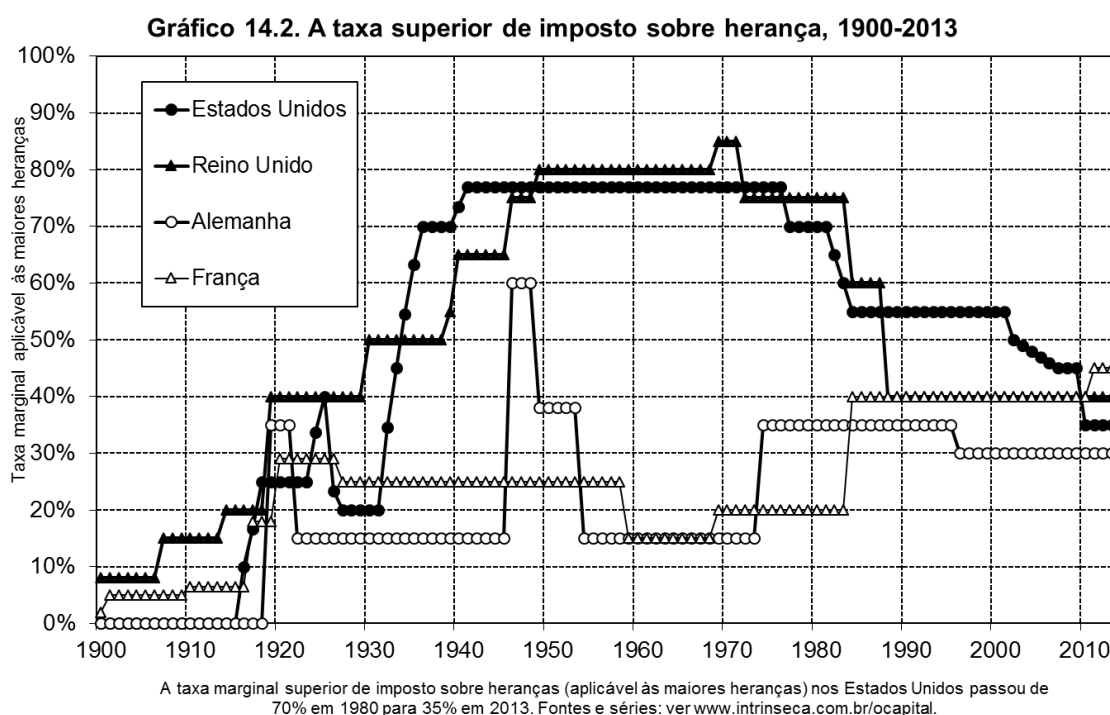
1. DADOS ESTATÍSTICOS

Segundo pesquisa realizada em 2014 pela Ernest & Young Consultoria (EY), divulgada em reportagem no jornal "Estadão" (LIMA, 2014), o Brasil é um dos países que menos tributa as heranças e doações no mundo. Demonstrou-se, em termos de alíquotas médias praticadas em 18 (dezoito) países, quanto à tributação das heranças, que o Brasil possui alíquota média de 3,86%, contra 40% na Inglaterra,

32,5% na França, 30% no Japão, 29% nos Estados Unidos (EUA), 28,5% na Alemanha, 25% na Suíça, 13% no Chile e 6% na Itália.

Também se verificou que países como Austrália, Canadá, Noruega e Suécia não tributam as heranças. Em contrapartida, possuem forte tributação sobre as rendas e outros tributos diretos.

Nos estudos realizados por PIKETTY (2014, p. 486), confirma-se que as alíquotas máximas aplicáveis ao imposto sobre heranças em outros países não são inferiores a 30%, a exemplo do gráfico abaixo:



Não obstante as arrecadações históricas do ITCD nos Estados, em linhas gerais, gravitarem em torno de 1% a 2% do que se arrecada a título de ICMS, é inegável que as administrações fazendárias têm paulatinamente voltado suas atenções para o aprimoramento da fiscalização desse tributo.

A título exemplificativo, veja-se o quadro seguinte, com dados extraídos dos Portais da transparência dos Estados do Paraná, São Paulo, Goiás e do Distrito Federal, com vistas a demonstrar o significativo salto percentual na arrecadação do ITCD frente ao ICMS, no interstício entre 2005 e 2018. Com efeito, no Estado de Goiás, v.g., enquanto o incremento nominal do ICMS fora em torno de 297%, o ITCD variou na ordem de 1410%, o que evidencia o crescente interesse administrativo na consecução de novas ferramentas e políticas de arrecadação do tributo:

		2005	ITCD/ ICMS	2014	ITCD/ ICMS	2015	ITCD/ ICMS	2018	ITCD/ ICMS	Varição
PR	ICMS	8.707.026.434,83	0,61%	22.680.751.676,99	1,46%	24.861.717.915,66	1,97%	26.667.295.100,00	1,69%	206%
	ITCD	52.896.610,19		331.575.513,41		489.425.525,70		451.003.656,95		753%
SP	ICMS	37.704.900.000,00	0,85%	122.212.800.000,00	1,45%	122.849.000.000,00	1,94%	135.498.788.184,61	1,93%	259%
	ITCD	320.300.000,00		1.774.400.000,00		2.387.100.000,00		2.611.918.760,75		715%
DF	ICMS	2.906.600.539,58	0,42%	6.540.460.063,10	1,36%	6.481.462.214,58	2,06%	7.988.960.000,00	1,42%	175%
	ITCD	12.183.696,87		89.086.117,96		133.417.375,36		113.110.000,00		828%
GO	ICMS	3.969.727.703,23	0,65%	12.961.158.620,82	1,36%	13.508.269.435,46	2,19%	15.754.652.558,98	2,48%	297%
	ITCD	25.909.473,95		176.661.315,15		296.147.337,06		391.174.181,30		1410%

Fonte: Portais de Transparência - elaboração própria.

Mais recentemente, ao final de 2015, e motivados pelas baixas arrecadações do imposto e pela própria crise política e financeira que se instalou sobre o país, várias unidades da Federação estenderam a progressividade do imposto até a alíquota máxima de 8%, a exemplo do Distrito Federal, Goiás, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Sergipe, Tocantins e Mato Grosso do Sul.

Naquela mesma reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), realizada em 20/08/15, na qual se deliberou pela necessidade de alterações nas legislações estaduais acerca da alíquota do imposto, também se enviou expediente ao Senado no escopo de aumentar a alíquota máxima permitida ao imposto, elevando-a a 20%, com vistas a aproximar a sua tributação da média do que já se cobra em outros países (MONTEIRO, 2015).

2. BREVE HISTÓRICO NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

Muito embora se mencione correntemente o Alvará Imperial de 03/06/1809 como o marco inicial da cobrança do imposto sobre heranças no Brasil, não se vislumbra, no referido documento, alusão a tal hipótese de incidência (heranças e doações). Na verdade, o citado instrumento instituiu o tributo, denominado “sisa”, apenas sobre a compra e venda de bens de raiz, à alíquota de dez por cento, e sobre a comercialização de escravos, à alíquota de 5%, consistindo no marco inicial da cobrança sobre as transmissões onerosas de bens imóveis.

A primeira alusão ao imposto sobre heranças no Brasil adveio do Alvará Régio de 17 de junho de 1809. As principais características dessa tributação foram a isenção nas transmissões entre ascendentes e descendentes, a alíquota de 10%

para as transmissões entre colaterais até o 2º grau e de 20% para os demais parentes (FERNANDES, 2005, p. 27).

A Constituição Imperial não previu um sistema tributário próprio, relegando às Assembleias provinciais as instituições dos impostos necessários à Coroa (FERNANDES, 2005, p. 45). A primeira previsão constitucional se deu na Constituição republicana de 1891 (BRASIL, 1891), que em seu art. 9º, item nº 3, dispôs ser da competência dos Estados a instituição do imposto sobre transmissão de propriedade, sem distinguir a que título, se oneroso ou não. Noticia-se, entretanto, a ocorrência de conflitos de competência quanto à cobrança do tributo, uma vez que a Constituição fora silente a respeito. Convencionou-se entre os Estados, na sucessão, quanto aos bens imóveis, fixar a competência conforme a situação do bem e domicílio do doador. Entretanto, quanto aos bens incorpóreos, era comum a bitributação (FERNANDES, 2005, p. 45).

A Constituição de 1934 (BRASIL, 1934) manteve a competência dos Estados, mas passou a fazer expressa previsão quanto à incidência *mortis causa*, conforme seu art. 8º I, “b” e “c”:

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

b) transmissão de propriedade causa mortis;

c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;

Também passou a prever solução expressa para dirimir os conflitos de competência dantes suscitados pela constituição anterior, estabelecendo no parágrafo 4º do mesmo dispositivo que:

§ 4º - O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão causa mortis, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

Muito semelhante à prescrição constitucional de 1934 fora a de 1937 (BRASIL, 1937), mantida a competência dos Estados. A previsão veio estampada no art. 23 da Carta Constitucional.

Da mesma forma a Constituição de 1946 (BRASIL, 1946), que originariamente previu redação semelhante à Carta anterior, com a competência dos

Estados para instituir impostos sobre a transmissão de propriedade *causa mortis* e da propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades (art. 19).

Entretanto, com o advento da Emenda Constitucional nº 5 de 1961 (BRASIL, 1961), a competência para instituir impostos sobre a transmissão da propriedade imobiliária passou aos municípios.

Em 1965, a Emenda Constitucional nº 18 (BRASIL, 1965), no escopo de se promover uma reforma tributária, reuniu novamente ambos os impostos, em capítulo próprio que dispunha sobre o sistema tributário (art. 9º). A Constituição de 1967 (BRASIL, 1967) manteve os contornos conferidos ao imposto, tratando-o no art. 24.

À época, BALEEIRO (1996, p. 363) já tecia severas críticas ao fato de o constituinte ainda não haver contemplado a transmissão de bens móveis na hipótese de incidência do imposto, omissão que continuaria até a promulgação da Constituição de 1988. Advertiu o professor que

A Emenda n. 18/65, e a Emenda n. 1/69 o limitaram apenas à transferência, por sucessão de imóveis, política tanto mais estranha quanto, no estado atual do desenvolvimento econômico do Brasil, a riqueza mobiliária (estoques comerciais, ações de sociedades anônimas, dívidas ativas etc.), cada vez mais sobrepuja o vulto do valor das terras e edifícios.

Portanto, as constituições de 1967 e 1969 mantiveram a mesma dinâmica de tributação, corroborando o desinteresse da administração em efetivar a regulamentação e cobrança do referido imposto, que segue à contemporaneidade.

3. O IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Na atual constituição, cindira-se novamente o imposto, de forma que passara à competência dos municípios a instituição e cobrança do Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis (ITBI). Permanecera na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal a tributação pela transmissão *causa mortis* e pela transmissão não onerosa de quaisquer bens e direitos, exceto os de garantia (art. 155, I).

As ponderações formuladas por BALEEIRO (1996, p. 363) restaram finalmente ouvidas na atual constituição, com a inclusão dos bens móveis no rol da tributação incidente sobre as doações.

No que toca à necessidade de prevenção de conflitos de competência, o mesmo dispositivo assevera o seguinte:

Art. 155[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

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

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

Em outras palavras, na hipótese de bens imóveis, tanto na sucessão quanto na doação, o imposto competirá ao Estado da situação do bem. Quanto aos bens móveis, competirá ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou, no caso de doação, onde tiver domicílio o doador.

Remete-se a disciplina para a lei complementar nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou o autor da herança possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior ou ali fora o seu inventário processado.

4. O IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NA LEI COMPLEMENTAR

No título da Constituição Federal reservado à Tributação e orçamento, o art. 146 menciona expressamente quais são as matérias para cuja veiculação se exige lei complementar.

Mencionado dispositivo dispõe, *in verbis*, que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
[...]

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), recepcionado pela Constituição vigente na qualidade de lei complementar, estabelece, em seus arts. 35 a 42, normas gerais sobre impostos incidentes sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, e possui seu fundamento de validade no dispositivo retro citado.

Conforme já mencionado, à época da concepção do Código Tributário Nacional, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1946, os impostos sobre transmissão se aglutinavam em um único tributo, da competência dos Estados, por força da Emenda Constitucional nº 18, que reuniu novamente ambos os impostos, dantes separados pela Emenda Constitucional nº 5/61.

Também não se deve olvidar que, ao tempo da vigência do CTN, em 1966, sob o manto da Constituição de 1946, o imposto somente incidia sobre bens imóveis, não havendo previsão constitucional e, portanto, disciplina em lei complementar sobre o tratamento tributário a ser conferido à tributação de bens móveis. Discorre, com efeito, o art. 35 que:

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.

Tal norma guarda plena sintonia com a vigente Constituição, sendo aplicável às operações de transmissão de imóveis, observada a dicotomia do imposto criada pela nova ordem constitucional.

Entretanto, no que concerne aos bens móveis, mesmo a par do lapso de tempo desde a promulgação da Constituição até a presente data, não há normas gerais sobre o ITCD, editadas pelo Congresso Nacional, de forma que os Estados seguem exercendo sua competência suplementar quanto à matéria.

O assunto adquire especial relevância, quando se vislumbra a multiplicidade de normas estaduais no exercício da competência plena, uma vez que inexiste a lei

complementar a que faz alusão o art. 155, §1º, III da Constituição Federal, disciplinadora das hipóteses em que o doador possui domicílio ou residência no exterior e quando o autor da herança possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Tal fator favorece, sobremaneira, a bitributação.

5. O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA SUPLEMENTAR PELOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL

Diante da omissão do Congresso Nacional em editar as respectivas normas, o próprio ordenamento Constitucional prevê a possibilidade de as Unidades Federadas legislarem provisoriamente sobre tais matérias, suplementando suas lacunas. O permissivo advém do art. 24 da Constituição Federal, em especial o seu parágrafo 3º, cuja redação é a seguinte:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
[...]
§ 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 da lei estadual, no que lhe for contrário.

O consentimento do Constituinte, conferido aos Estados e ao Distrito Federal, também possui fundamento de validade no art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de seguinte redação:

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 nº 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 e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Por evidente que a ausência de edição de leis complementares pela União - nas quais se lograria estabelecer os elementos materiais, temporais e subjetivos indispensáveis à cobrança do imposto, tais como sujeição passiva, base de cálculo, local da operação e momento da ocorrência do fato gerador – não poderia ter o condão de inviabilizar a cobrança dos tributos conferidos aos demais entes Federados. Nessa condição, os Estados podem exercer a competência legislativa plena sobre a matéria.

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem, historicamente e de forma pacífica, manifestado tal entendimento, a exemplo do Agravo Regimental (AGReg) no Recurso Extraordinário (RE) nº 601247, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski (BRASIL, 2012), cujo excerto de ementa transcrevemos:

[...] I – Ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a doação de bens móveis, os Estados membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição.

De igual forma, o seguinte julgado, da lavra do Ministro Marco Aurélio (BRASIL, 1997) nos autos do Agravo de Instrumento (AI) nº 167.777-AgR/SP:

RECURSO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.

Mais recentemente, em 25/06/15, o assunto volta à baila, em sede de repercussão geral, nos autos do RE nº 851.108, da relatoria do Ministro Dias Toffoli (BRASIL, 2015):

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ITCMD. BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR. ARTIGO 155, § 1º, III, LETRAS A E B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO. É de se definir, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras a e b, da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre transmissão causa mortis ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Na hipótese, suscitadora do recurso interposto pelo Estado de São Paulo, e amparado em decisão do Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ-SP) em incidente de inconstitucionalidade, reputou-se formalmente inconstitucional a Lei Paulista que pretendia auferir ITCMD sobre doações de bens localizados no exterior, realizadas por doador com domicílio na Itália, ao argumento de que somente lei complementar federal poderia disciplinar a matéria. Na oportunidade, baseado em precedentes do próprio tribunal, o TJ-SP reputou inconstitucional a alínea “b” do inciso II do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000.

O *leading case* estava nos autos da apelação cível nº 990.10.361400-3, julgado pela 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, em 18 de outubro de 2010 (SÃO PAULO, 2010).

Reza o dispositivo questionado que:

Artigo 4º- O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

- a) quando se encontrar no território do Estado;
- b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

- a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
- b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

O legislador Paulista pretendeu fazer incidir o imposto sobre a transmissão de bem incorpóreo, nas hipóteses em que o ato de transferência ocorreu no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário possui domicílio naquele Estado. As situações mais comuns que se verificam – inclusive a que gerara o recurso extraordinário no qual já

se admitiu a repercussão geral - são as transmissões de quotas sociais de empresas sediadas no exterior.

Entretanto, não obstante o dispositivo reputado inconstitucional tenha sido apenas a alínea “b” do inciso II do art. 4º, o que se verifica, mediante pesquisa no sítio do Tribunal de Justiça de São Paulo, é que as reiteradas decisões que reputam inconstitucional o art. 4º da lei Paulista não fazem diferenciação alguma entre os seus incisos, colocando as hipóteses incidência sobre a transmissão de bens corpóreos ou incorpóreos, móveis ou imóveis, sob o mesmo manto de inconstitucionalidade formal. Vide, a título exemplificativo, a apelação nº 10107346820148260562, da 12ª Câmara de direito público, julgada em 29/09/14, que tratou sobre doação de valor em espécie.

As razões de voto expendidas no incidente de inconstitucionalidade se fundamentam, em suma, no fato de não estar o pressuposto de validade de tais normas no art. 146, II da Constituição Federal, mas sim na alínea “a” do inciso III do § 1º do artigo 155, o qual não dispensa a edição de lei complementar pelo Congresso Nacional. O Aresto faz, inclusive, alusão às mesmas razões que justificaram as declarações de inconstitucionalidade de várias leis Estaduais que dispuseram sobre o antigo Adicional do Imposto de Renda, declarado inconstitucional pelo STF.

A tese contrária seria no sentido de não ser razoável a interpretação de que o parágrafo 3º do art. 24 da Magna Carta permite a distinção pretendida pelo Julgado Paulista. Não existindo lei complementar federal sobre normas gerais, necessárias à exequibilidade do tributo, os Estados exercerão a competência legislativa plena. Remete-se, nesse particular, à regra de hermenêutica no sentido de que “não cabe ao intérprete da lei distinguir onde essa não o faz” (MAXIMILIANO, 2001, p. 201). O parágrafo 3º do art. 24 tampouco autorizaria a ilação de que a omissão legislativa quanto à edição da norma complementar exigida no inciso III do parágrafo 1º do art. 155 lhe foi excepcionada.

A tese fora, em apertada maioria, finalmente firmada em sessão virtual encerrada em 26/02/2021, consubstanciada no Tema nº 825, com a seguinte ementa:

É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.

Portanto, o Estado de São Paulo teve seu recurso desprovido. Segundo o Relator, o art. 24 da Constituição Federal e o art. 34, §3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não podem ser invocados para os fins pretendidos pela recorrente. Foram vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux e Gilmar Mendes. Entretanto, os efeitos da decisão foram modulados para produção de efeitos a partir da publicação do acórdão, ressalvadas as ações judiciais pendentes de julgamento.

Resta, de todo, a omissão legislativa e o “vácuo” de tributação quanto a tais operações.

É fato conhecido que uma das maiores dificuldades acerca do imposto sobre heranças e doações tem sido a bitributação. O critério de se estabelecer a competência, quanto aos bens imóveis, pela sua localização e, quanto aos incorpóreos, pelo local onde se processa o inventário, fora inserido desde a Emenda Constitucional nº 1/69. Entretanto, ante a renitência do Congresso Nacional em editar lei uniformizadora quanto aos bens móveis e a multiplicidade de normas estaduais no exercício da competência plena, em especial quanto à sujeição passiva, as situações de bitributação tendem a ser correntes.

6. A PERSONALIZAÇÃO DO ITCD

Em subtítulo à parte, BALEIRO (1996, p. 366) discorre acerca da possibilidade de personalização do imposto sobre heranças e doações. Dentre as técnicas possíveis, enumera: 1) a possibilidade de se estabelecer discriminações pelo grau de parentesco; 2) isenções e reduções para pequenos quinhões ou para herdeiros de idade avançada que não sejam ricos; 3) progressividade das alíquotas conforme o vulto dos quinhões; 4) agravação da tributação se o herdeiro reside em outro Estado ou no estrangeiro.

Acerca dos exemplos conferidos pelo Ilustre professor - e conforme se verá - o STF, recentemente, reputou inconstitucional lei pernambucana que estabelecia alíquotas diferenciadas conforme o grau de parentesco, sob o argumento de que tal *discrímen* não guardaria relação de pertinência com a capacidade econômica do donatário ou herdeiro.

Ademais, em sentido contrário à possibilidade de conferir qualquer caráter pessoal aos impostos reais, ao comentar o parágrafo 1º do art. 145 da Constituição Federal, TORRES (2010, p. 96) obtempera acerca da impossibilidade de se conferir qualquer personalização aos impostos reais, visto que estes se abstêm de qualquer critério subjetivo, por absoluta incompatibilidade lógica. Assevera o autor que “os impostos reais não seguirão o subprincípio da personalização, pois até a progressividade, quando admitida (ex. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU), é refratária a critérios subjetivos”.

7. A PERSONALIZAÇÃO DO IMPOSTO COMO CONSECUÇÃO DA IGUALDADE MATERIAL

BANDEIRA DE MELLO (2000, p. 9) assevera que o princípio da igualdade é, antes de tudo, preceito dirigido ao legislador, na consecução das políticas legislativas, uma vez que a lei não pode ser fonte de favorecimentos ou perseguições.

Entretanto - continua o autor -, a célebre afirmação Aristotélica no sentido de que “a igualdade corresponde a tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” não é suficiente para conferir praticidade e densidade ao princípio, porquanto não explica quem são os iguais e os desiguais, não contendo, em si, um critério valorativo que possibilite consolidar a isonomia. O desafio de se buscar o conteúdo real da isonomia passa, necessariamente, pelo questionamento da lei que estabelecer discriminações, conforme seus limites constitucionais.

O autor distingue três questões para se reconhecer uma diferenciação legítima, a saber, 1) qual o elemento tomado como fator de desigualação; 2) qual a justificativa racional entre tal critério utilizado, considerado em abstrato, e a diferenciação estabelecida; 3) qual a pertinência, em concreto, dessa relação lógica com os interesses constitucionalmente protegidos.

7.1.1. A Progressividade da Alíquota Conforme a Base Imponível do Imposto Como Critério de Discriminação

A graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva dos contribuintes tem seu alicerce no princípio da igualdade material, uma vez que o

ente tributante, sempre que possível, deve impor maior gravame tributário aos que detêm maior capacidade econômica, e menor imputação aos que possuem menor patrimônio ou renda.

O princípio da capacidade contributiva fora previsto, de início, na Constituição Federal de 1946 (BRASIL, 1946), havendo sido restabelecido na atual Constituição, em seu art. 145, nos seguintes moldes:

Art. 145[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Historicamente, o STF não admitia a progressividade de alíquotas dos impostos reais, ao argumento de haver absoluta incompatibilidade lógica de sua aplicação aos impostos reais. Também se asseverava que sempre que o Constituinte pretendeu conferir progressividade às alíquotas dos impostos reais, este o fez expressamente e, invariavelmente, com finalidades extrafiscais, como é o caso do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). As hipóteses são as que constam: 1) do art. 153, § 4º, I, quanto ao ITR, "como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas"; 2) do art. 156, § 1º, I, quanto ao IPTU, facultando aos municípios o estabelecimento de progressividade com base no valor do imóvel com o escopo de, no entender de MACHADO (2008, p. 388), desestimular a especulação, com o comprometimento do desenvolvimento urbano; 3) do art. 182, § 4º, II, quanto ao IPTU, com a finalidade de assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Tal posicionamento histórico pode ser extraído dos fundamentos utilizados no Recurso Extraordinário (RE) nº 153771/MG, de 20/11/96, cujo aresto restou assim ementado, com acórdão lavrado pelo Ministro Moreira Alves (BRASIL, 1996):

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.

As razões de voto são perfeitamente subsumíveis ao ITCD. Confira-se, no mesmo sentido, o RE nº 234105/SP (BRASIL, VELLOSO, 1999).

Chegou-se, inclusive, à edição de Súmula sobre a matéria, de nº 656 (BRASIL, 2003), cujo enunciado prescrevia 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”.

O voto vencido do Relator, Ministro Carlos Velloso, naquela oportunidade de julgamento do RE nº 153771/MG, já antecipava argumentos cujas ressalvas ao voto vencedor, sete anos após, seriam utilizadas para que houvesse revisão da tese pelo STF, admitindo a progressividade, sob aspecto fiscal, dos impostos reais: “[...] 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.”.

De fato, a discussão sobre a possibilidade de se aplicar a progressividade de alíquotas aos impostos de caráter real voltou novamente a lume, em sede do imposto sobre heranças e doações, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 562045/RS, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em 06/02/13 (BRASIL, 2013). O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ-RS) julgara inconstitucional o art. 18 da Lei Estadual nº 8821/89, que instituía um sistema progressivo de alíquotas aplicáveis ao ITCD. Fora admitida, quanto à matéria, a existência de repercussão geral.

Dando provimento ao recurso, lavrou-se, na oportunidade, a seguinte ementa de acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Forçoso entender que com o novo posicionamento adotado pelo STF, já em sede de repercussão geral, a Súmula nº 656 resta prejudicada, uma vez que vai de encontro à nova interpretação adotada para os impostos reais.

No RE nº 562045/RS, já mencionado, o Ministro Lewandowski, relator do recurso, restara vencido, no que fora acompanhado pelo Ministro Marco Aurélio. Diante disso, o voto condutor do acórdão teve como redatora a Ministra Carmen Lúcia. Em seu voto vencido, argumentou o relator, em extenso e fundamentado voto, a mesma linha de raciocínio tradicionalmente desenvolvida no STF, no sentido da incompatibilidade de se conferir progressividade a impostos reais. Adotou e transcreveu em seu voto as ponderações feitas pelo Ministro Sepúlveda Pertence no RE nº 153771/MG (BRASIL, 1996), o qual, citando tese exposta por Roque e Elizabeth Carrazza - mas somente para o efeito de discordar de seus pontos de vista -, no sentido de que a progressividade atribuída a impostos reais seria uma presunção *juris et jure* de capacidade contributiva, para concluir que a Constituição Federal não autorizaria tal ilação.

Ponderou o voto vencido no sentido de se aplicar ao ITCD o mesmo raciocínio tradicionalmente desenvolvido ao ITBI, qual seja, o entendimento

[...] segundo o qual não é possível presumir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, a partir do valor do bem ou da operação tributada. [...] basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhoado com bens de considerável expressão econômica.

Também assevera que a progressividade permitida a todos os impostos reais torna letra morta os dispositivos constitucionais que a estabelecem somente em algumas situações específicas, de cunho estritamente extrafiscal. A propósito, do assunto, menciona que a extrafiscalidade consubstanciada na intervenção do Estado no domínio econômico, valendo-se da técnica da progressividade com o cunho de redistribuir riqueza, somente poderia ser levada a efeito pela União, para que se evite distorções no plano nacional. A distorção poderia se acentuar entre os Estados, a depender do viés ideológico de que participam os seus governantes.

Antes de concluir que a progressividade somente é admitida para efeito de conferir efeitos extrafiscais, o Ministro também tece duras críticas ao raciocínio expresso no voto condutor do acórdão, ponderando que a mesma premissa, se

válida, poderia ser aplicável aos impostos indiretos, como o ICMS, o Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), o que não se mostraria razoável:

Ora, se fosse possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, pelo valor dos bens ou direitos transmitidos no caso do ITCD, não haveria qualquer razão para obstar a progressividade de outros impostos de natureza real, a exemplo do ISS, ICMS ou IOF, desde que se partisse da mesma premissa, qual seja, a de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base impositiva, tanto maior a capacidade econômica do sujeito passivo, raciocínio que, data vênua, não se afigura juridicamente consistente.

Finalmente, afirma, em *obiter dictum*, que o Senado Federal excedera a competência que lhe fora conferida pelo Constituinte ao estabelecer, por meio da Resolução nº 9/1992, em seu artigo 2º, que o legislador estadual poderia fixar alíquotas “progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber”.

A Ministra Carmen Lúcia, redatora do acórdão, ao abordar a tradicional distinção entre impostos reais e pessoais, ressalva que tais qualidades podem se interpenetrar, não sendo nenhum imposto dotado de características absolutamente reais ou pessoais. Assevera que tal definição estanque:

[...] é apenas uma caracterização genérica, porque é perfeitamente possível que alguns impostos reais sejam personalizados e que alguns impostos pessoais sejam realizados. Vou dar um exemplo. O clássico exemplo de imposto pessoal é o Imposto de Renda e, por isso mesmo, ele admite todas as deduções, ajuntando-se às circunstâncias particulares do contribuinte. No entanto, o imposto de renda pode ser um imposto de base fixa quando, por exemplo, ele incide sobre os investimentos na área financeira. Então, ali, aplica-se uma alíquota única, sem consideração à individualidade do contribuinte e sem possibilidade de posterior acerto dessas contas. Essa é uma hipótese.⁴

Ao tratar dessa interpenetração entre impostos de distintas naturezas, PIKETTY (2014, p. 481), nessa mesma linha de entendimento, assevera que:

Classicamente faz-se uma distinção entre os impostos sobre a renda, os impostos sobre o capital e os impostos sobre o consumo. Podemos encontrar arrecadações relevantes nesses três conjuntos em quase todas as épocas, em proporções diversas. Contudo, essas categorias não são isentas de ambiguidades, e as fronteiras nem sempre são perfeitamente claras. Por exemplo, o imposto sobre a renda se aplica, em princípio, tanto às rendas do capital quanto às do trabalho: trata-se, assim, de um imposto em parte sobre o capital. Por sua vez, em geral se incluem nos impostos

sobre o capital as arrecadações sobre o fluxo de renda do capital (por exemplo, sobre os lucros das empresas), e elas se baseiam no valor do estoque do capital (por exemplo, a contribuição predial, o imposto sobre as heranças ou o imposto sobre a fortuna).

Por fim, a Ministra Ellen Gracie, ao discorrer sobre a possibilidade de se mensurar a capacidade contributiva nas hipóteses de recebimento de herança ou doação, em contraposição à ideia de que tal capacidade seria de inviável observância ou, ainda, apurada a título de presunção, reforça que há efetivo acréscimo de riqueza no patrimônio do donatário ou herdeiro, sobre a qual incide a tributação, que deduzirá apenas uma parcela desse patrimônio:

O imposto sobre a transmissão causa 'mortis' é devido pelo beneficiário ou receptor do bem ou direito transmitido' por ocasião do direto e necessário acréscimo patrimonial que a transmissão implica.

Aliás, trata-se de um acréscimo patrimonial a título gratuito, que revela, por si mesmo, evidente e clara capacidade contributiva. É que o imposto simplesmente implicará a redução do acréscimo patrimonial líquido. De modo algum, terá o contribuinte que dispor senão de parte do acréscimo percebido.

De todo o exposto, deve-se concluir que a capacidade contributiva é, de fato, uma meta ou alvo a ser perseguido em todas as situações de tributação. Essa é a inteligência da expressão "sempre que possível", descrita no parágrafo primeiro do art. 145. Obviamente, tal mister é mais facilmente e objetivamente alcançado quanto a impostos pessoais, alçados sob critérios eminentemente subjetivos. Entretanto, ainda que se abstraia, *a priori*, de qualidades subjetivas do donatário ou herdeiro, a obtenção de patrimônio ou riqueza, ou seja, o elemento quantitativo do imposto, poderia ser tido como parâmetro autônomo de capacidade contributiva. Com efeito, quem auferir uma doação ou herança vultosa, se antes de seu recebimento sustentava singela capacidade econômica, passaria daí a outra situação, devendo o gravame tributário ser imposto conforme a sua atual situação contributiva.

7.1.2. A progressividade da Alíquota Conforme o Grau de Parentesco Como Critério de Discriminação

Conforme dito alhures, o primeiro ato instituidor do imposto sobre heranças no Brasil – Alvará Régio de 17 de junho de 1809 - teve como critério de progressividade da alíquota a relação de parentesco entre doadores ou autores da herança e

donatários ou herdeiros. Quanto menor o grau de consanguinidade, maior a alíquota, que equivalia a 20% entre não parentes.

BALEEIRO (1996, p. 366) também já havia ponderado acerca da possibilidade de personificação do ITCD mediante o estabelecimento de discriminações pelo grau de parentesco.

Entretanto, em recente decisão, no Agravo Regimental no RE nº 602256 (BRASIL, 2016), de Relatoria do Ministro Edson Fachin, o STF entendeu pela impertinência de tal critério discriminatório, inserto em lei pernambucana, por entendê-lo dissociado do ideal de realização do princípio da igualdade material. Decidiu a Suprema Corte, nos seguintes moldes:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL SOBRE PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GRAU DE PARENTESCO COMO PARÂMETRO PARA A PROGRESSIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. O critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva.
2. Agravo regimental a que se nega provimento.

O Ministro Edson Fachin, após reproduzir a decisão monocrática que negou seguimento a Recurso Extraordinário, interposto em face de decisão do Tribunal de Justiça de Pernambuco (TJ-PE), assim se manifestou:

Na hipótese, o critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva, porquanto não há relação direta entre a relação de parentesco e a manifestação de riqueza que demande do Estado Fiscal a distinção de contribuintes, à luz da equidade vertical.

Com efeito, o critério discriminante, qual seja, o grau de parentesco, não guarda pertinência alguma com a capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo a utilização de tal parâmetro totalmente desarrazoada. Conforme expresso anteriormente, quanto aos critérios de que se deve valer o hermeneuta para aferir a execução da igualdade material, expostos por Bandeira de Mello, o elemento tomado como fator de desigualdade não justifica o objetivo inserto nos valores constitucionais que se pretende atingir.

8. DESINTERESSE DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL *VERSUS* INTERESSE DA UNIÃO

Diante da histórica desídia quanto à arrecadação do ITCD pelos Estados e o Distrito Federal (DF), e considerando o potencial arrecadatário que lhe pode ser conferido, a União almeja a criação de um adicional ao ITCD, cuja base imponible seria grandes heranças e doações, com vistas a elevar a sua carga tributária a patamares compatíveis com as que já vigoram em outros Países. A proposta de emenda prevê alíquotas progressivas, limitadas à maior alíquota praticada na tributação do imposto de renda das pessoas físicas, atualmente fixada em 27,5%.

A pretensão e a justificativa para a criação de um adicional ao ITCD, mediante a inserção de um artigo 153-A à Constituição se tornam cristalinas nas palavras do autor do Projeto de Emenda Constitucional que atualmente tramita no Senado, Senador Fernando Bezerra Coelho (BRASIL, SENADO FEDERAL, 2015), no sentido de que:

[...] atualmente, a Resolução nº 9, de 1992, do Senado Federal estabelece a alíquota máxima de 8% para esses fatos geradores. Ainda assim, somente quatro Estados a praticam em seu limite máximo, e de maneira progressiva (Ceará, Bahia, Santa Catarina e Rio Grande do Sul). Logo, já existe um subaproveitamento do potencial arrecadatário desses tributos, mesmo à luz da atual legislação.

Vingando a criação do novo tributo, estaria aos Estados e ao DF definitivamente sepultada a ideia de aumento do teto da progressividade do imposto, hoje estabelecido em 8%, o que representa claro prejuízo as suas arrecadações, principalmente a se considerar que eles deliberaram, em reunião do CONFAZ, envio de expediente ao Senado pleiteando o aumento da alíquota máxima para o patamar de 20%.

Outro projeto polêmico, enviado pelo Executivo em maio de 2016 à Câmara dos Deputados, diz respeito à cobrança de imposto de renda sobre grandes heranças e doações, conforme explicitado no Projeto de Lei nº 5205/16 (BRASIL, CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2016), o qual, em seu art. 4º, dispõe que

Os valores dos bens e direitos adquiridos por herança ou doação, por pessoa física residente no País, superiores aos limites de que tratam,

respectivamente, as alíneas “a” e “b” do inciso XVI do caput do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, estarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda de acordo com as seguintes alíquotas: [...]

Deve-se questionar, nesse particular, a constitucionalidade da coexistência desse tributo com o ITCD, incidindo sobre idêntico fato gerador, o que configuraria, em tese, bitributação. A justificativa, defendida pelo Governo, é que “transmissão” e “renda” constituiriam bases de incidência diferentes.

Enfim, tais tentativas de preenchimento de potenciais lacunas de arrecadação terminaram por ser suscitadas pela não-adoção, por parte dos Estados e do DF, de uma política mais valorizadora na fiscalização e cobrança do imposto sobre heranças e doações.

9. CONCLUSÃO

O imposto sobre heranças e doações, não obstante o crescente interesse dos Estados e do DF em arrecadá-lo, continua a ser de interesse secundário das administrações.

Há, também, que se ponderar o fato de que os impostos diretos conferem ao administrador maiores condições de promover a justiça fiscal, posto que mais adequados aos critérios de pessoalidade, em contraposição aos tributos indiretos, que atingem a todos indistintamente e que, infelizmente, possuem alta participação na carga tributária imposta aos brasileiros.

Ainda que sob uma abordagem moral, a se considerar que não há mérito, esforço ou trabalho envolvido na sustentação da qualidade de herdeiro ou donatário, a renda auferida por meio do recebimento de herança, legado ou doação não mereceria tributação inferior à decorrente da renda e do trabalho.

A se considerar a falta de padronização decorrente da ausência de lei complementar sobre o assunto, em especial quanto à gradação do imposto por alíquotas progressivas, a qual pode variar entre as unidades Federadas a depender, inclusive, do viés político-ideológico sustentado por seus governantes, melhor seria que tal tributo fosse, de fato, nacionalizado, migrando definitivamente à competência da União. Com efeito, as informações inerentes ao patrimônio dos contribuintes já são, de plano, por ela controladas, por meio da declaração do Imposto de Renda.

Ademais, a intervenção Estatal no domínio econômico no escopo de influir na política de concentração de renda e de distribuição de riquezas, a disciplina do direito à propriedade, e a própria extrafiscalidade com o intuito de atingir tais misteres, são matérias reservadas ao Poder central da União.

Reitera-se, aqui, a ideia de que a conduta dos mandatários em relação ao tributo objeto do presente estudo, há tanto tempo relegado a certo ostracismo dentre o rol dos tributos estaduais, não tem feito a devida justiça ao seu potencial de auferir riqueza na atividade financeira do Estado. A se manter tal política, pelos Estados e pelo DF, o imposto terminará por ser absorvido, por outras vias, à competência da União, como se sói observar das propostas atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14ª edição revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, atualizada. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5205, de 6 de maio de 2016. Proposta: Poder Executivo da União. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2083686>. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. **Bibliotheca da Câmara dos Deputados - Collecção das Leis. Alvará Régio de 17 de Junho de 1809**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/doimperio/colecao1.html>. Acesso em: 13 dez.2019.

_____. Código Tributário Nacional (1966). **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 13 dez.2019.

_____. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.** Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Rio de Janeiro, 1937.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946.** Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961.** Brasília, 1961. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc05-61.htm. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Brasília, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Brasília, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. FUNDAÇÃO BIBLIOTECA NACIONAL. **BN DIGITAL I: Coleção Casa dos Contos.** Rio de Janeiro, 23 fev.2015. Disponível em: http://objdigital.bn.br/acervo_digital/div_obrasraras/or22b_1_5n19.pdf. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96.** Proposta: Senador Fernando Bezerra Coelho. Brasília, 2015. Disponível em:

<https://legis.senado.leg.br/sdleg->

[getter/documento?dm=1398486&ts=1571776455019&disposition=inline](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=1398486&ts=1571776455019&disposition=inline). Acesso em: 17.mar.2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 601247**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 29 mai. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2174192>. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 602256**. Relator: Ministro Edson Fachin. Data de Julgamento: 16 fev.2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10374537>. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 167777-5**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de Julgamento: 4 mar.1997. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279206>. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. **Recurso Extraordinário nº 234105-3**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Data de Julgamento: 08 abr.1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. **Recurso Extraordinário nº 153771-0**. Relator: Ministro Moreira Alves. Data de Julgamento: 20 nov.1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. **Recurso Extraordinário nº 562045**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 06 fev.2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em 17.mar.2021.

_____. **Repercussão Geral no recurso Extraordinário nº 851.108**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de Julgamento: 25 jun.2015. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9185021>.

Acesso em: 9 dez.2019.

_____. **Súmula nº 656**. Data de Publicação: 9 out.2013.

Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=656.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 17.mar.2021.

DISTRITO FEDERAL. **Portal da Transparência**. Disponível em:

www.transparencia.df.gov.br. Acesso em: 17.mar.2021.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. 2ª edição. São Paulo: RT, 2005.

GOIÁS. **Portal da Transparência**. Disponível em: www.transparencia.go.gov.br.

Acesso em: 17.mar.2021.

LIMA, Bianca Pinto. **O Estado de São Paulo- Brasil é um dos que menos tributam herança no mundo**. São Paulo, 23 de maio de 2014. Disponível em:

<http://economia.estadao.com.br>. Acesso em: 9 dez.2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MONTEIRO, Fábio. **Estados querem subir imposto sobre herança e ICMS de diesel**. Folha de São Paulo. São Paulo, 20 de agosto de 2015. Disponível em:

<http://www1.folha.uol.com.br>. Acesso em: 9 dez.2019.

PARANÁ. **Portal da Transparência**. Disponível em: www.transparencia.pr.gov.br.

Acesso em: 17.mar.2021.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Tradução: Mônica Baumgarten de Bolle. 1ª edição. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação nº 990.10.361400-3**. Relator: Desembargador Barreto Fonseca. Data de Julgamento:

18 out.2010. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=4802506&cdForo=0&vI=Captcha=KCtyH>. Acesso em: 17.mar.2021.

_____. **Portal da Transparência**. Disponível em:

www.transparencia.sp.gov.br. Acesso em: 17.mar.2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.