



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
LAURA DOMINGUES DIAS**

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL E  
SUAS IMPLICAÇÕES NA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

**Juiz de Fora  
2016**

**LAURA DOMINGUES DIAS**

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL E  
SUAS IMPLICAÇÕES NA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

Monografia apresentada à  
Faculdade de Direito da  
Universidade Federal de Juiz de  
Fora, como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel. Na  
área de concentração Direito  
Tributário sob orientação da  
Professora Doutora Elizabete Rosa  
de Mello

**Juiz de Fora  
2016**

# **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**LAURA DOMINGUES DIAS**

## **A TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL E SUAS IMPLICAÇÕES NA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Professora Doutora Luciana Gaspar Melquiades Duarte  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Professora Doutora Waleska Marcy Rosa  
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 28 de novembro de 2016.

## RESUMO

O presente trabalho visa analisar a tributação sobre heranças e doações no Brasil a partir do regime legal do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, o ITCMD, e da sua relação com o princípio da capacidade contributiva e com a progressividade. Buscou-se identificar em qual medida os Estados aplicam as alíquotas conforme o limite fixado pelo Senado Federal, e como o tributo tem sido tratado diante das instabilidades políticas e econômicas que assolam o país. Com base no estudo da tributação sobre herança de Thomas Piketty na obra “O Capital no século XXI”, e após pesquisa documental e bibliográfica baseada em variadas fontes jurídicas, analisou-se como o imposto estadual poderia propiciar uma tributação mais justa, através do desestímulo aos excessos da acumulação de riquezas, e conseqüente avanço da justiça distributiva. Para tanto foram sugeridas algumas modificações na cobrança do imposto.

Palavras-chave: Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, Justiça distributiva, Princípio da capacidade contributiva, Progressividade.

## **ABSTRACT**

*The research aims to analyze the taxation of inheritances and donations in Brazil based on the legal regime of Inheritance tax and donation tax, ITCMD, and its relation with the principle of contributory capacity and progressive taxation. It was sought to identify to what extent the states apply the rates according to the limit set by the Federal Senate, and how the tribute has been treated in the face of the political and economic instabilities that devastate the country. Based on Thomas Piketty's study of inheritance taxation in "Capital in the Twenty-first Century", and after documentary and bibliographical research based on various legal sources, it was analyzed how the state tax could provide a more just taxation, by discouraging the excesses of the accumulation of wealth, and consequent advancement of distributive justice. For this, some modifications were suggested in the collection of the tax.*

*Keywords: Inheritance tax and donation tax, Distributive Justice, Principle of Contributory Capacity, Progressivity.*

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Alíquotas do ITCMD conforme legislações estaduais vigentes no ano de 2016.... 20

Tabela 2 - Alíquotas médias e máximas do imposto sobre heranças e doações em determinados ordenamentos jurídicos estrangeiros no ano de 2014..... 21

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC	Código Civil
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis <i>inter vivos</i>
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	10
2 BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO.....	12
3 REGIME LEGAL DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	15
3.1 Competência .....	15
3.2 Aspecto temporal .....	16
3.3 Fato gerador .....	17
3.4 Base de cálculo .....	18
3.5 Alíquotas.....	18
3.6 Sujeito ativo e sujeito passivo.....	21
4 A TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NO CENÁRIO ATUAL.....	23
4.1 Projeto de Lei nº 5205 de 2016.....	23
4.2 Proposta de Emenda Constitucional nº 96 de 2015 .....	27
4.3 Ofício do Consefaz nº 11 de 2015.....	31
5 A TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES E A EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA .....	33
5.1 O Princípio da capacidade contributiva.....	33
5.2 Progressividade .....	37
5.3. Propostas de modificações na incidência do ITCMD para fins de justiça distributiva.....	39
6 CONCLUSÃO .....	43
REFERÊNCIAS .....	44

## 1 INTRODUÇÃO

É comum em momentos de crise econômica que as atenções voltem-se para a estrutura do Sistema Tributário Nacional, e busque-se no Direito Tributário a panacéia para todos os problemas, da forma mais conveniente conforme a posição política e econômica assumida.

Em momentos assim, é imperioso que quaisquer discussões acerca de uma reforma tributária voltem-se ao tema da justiça distributiva. Ao contrário, qualquer interferência pode agravar seriamente um sistema que já é precipuamente desigual, cumulativo e regressivo.

A estrutura do Sistema Tributário Brasileiro é manifestamente regressiva, com alta incidência de impostos indiretos e sobre o consumo. Trata-se de um sistema que, além de não corrigir a desigualdade, agrava a cumulação e concentração de renda.

O propósito dessa monografia é analisar a tributação sobre heranças e doações no ordenamento brasileiro, a partir da forma como as legislações estaduais regulam o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, com base no princípio da capacidade contributiva e na progressividade. As análises e críticas realizadas nesse estudo prestam-se, sem a pretensão de esgotar o tema, a responder a seguinte indagação: como a aplicação do ITCMD pode contribuir para realizar a justiça distributiva?

Todas as reflexões realizadas no trabalho foram pautadas por investigações e afirmações realizadas por Thomas Piketty na obra “O Capital no século XXI”. O autor afirma que existe uma tendência de que as riquezas vindas do passado, aquelas que independem do trabalho, progridam de forma mais rápida que as produzidas pelo trabalho. Isso tende a gerar uma importância desproporcional e duradoura das desigualdades criadas no passado, das heranças. A partir dessa constatação ele sugere um imposto progressivo sobre a herança para reduzir a ínfima parcela da sociedade que concentra a maior quantidade de riqueza, buscando a distribuição de riqueza ao longo prazo.

Piketty parte de pressupostos teóricos de uma ordem social justa, analisando a economia em função da justiça distributiva. Ele preocupa não apenas com a redução da desigualdade de partida, mas também com a igualdade nos resultados. Ele não defende a igualdade absoluta, que seria impossível. A desigualdade é aceita quando justificada e útil a todos.

Para o autor a acumulação do capital é o grande problema. O crescimento, o progresso tecnológico e a competitividade não são suficientes para corrigir a acumulação. A solução

estaria no Direito tributário, e, para tanto, a progressividade é sugerida em algumas oportunidades.

Foram realizadas pesquisas documentais e bibliográficas, a partir de análise de fontes, tais quais, artigos científicos, doutrinas variadas, legislações e projetos de leis. Para o desenvolvimento do trabalho foi utilizado o tipo jurídico propositivo, que visa questionar norma, conceito ou instituição jurídica, a fim de propor mudanças ou reformas legislativas.

No primeiro capítulo, busca-se delinear um breve histórico do imposto sobre heranças e doações, desde o seu surgimento, até sua inclusão nas Constituições brasileiras.

No segundo capítulo, são analisados os elementos que compõe o ITCMD, e é feita uma breve comparação das alíquotas previstas nas legislações dos diversos Estados e em determinados países.

O terceiro capítulo cuida de analisar o tratamento atual conferido à tributação de heranças e doações, através de propostas legislativas que visam aumentar a arrecadação do imposto. São realizados alguns apontamentos acerca da constitucionalidade dessas propostas.

No último capítulo, são tecidas considerações acerca do princípio da capacidade contributiva e da progressividade. Procura-se entender algumas falhas no Sistema tributário e na incidência do referido imposto, que facilitam a desigualdade econômica e social no país, dificultando, assim, a concretização da justiça distributiva.

## 2. BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

A tributação de heranças e doações é prática antiga no Brasil e no mundo. Há relatos de sua existência na Roma antiga, sob a forma de vigésima sobre heranças e legados<sup>1</sup>.

Em “O capital no século XXI”, Thomas Piketty analisa a evolução da tributação sobre heranças em diversos países. Por dispor de material bastante aprofundado referente a um período mais remoto da história da França, a análise de dados deste país é mais satisfativa.

Em meados de 1791, com a abolição dos privilégios fiscais da nobreza, surgiu o Imposto sobre heranças e doações. Como um produto da Revolução Francesa, o imposto incidia de forma uniforme sobre quaisquer bens, independente de seus detentores ou do montante. Além de angariar receitas, o novo tributo tinha como propósito possibilitar um registro inovador para a época, de todas as transmissões patrimoniais. Corroborava, também, para a garantia do pleno exercício do direito de propriedade, de forma que todos pudessem registrar seus bens a fim de acionar a autoridade responsável em caso de qualquer ameaça a seus direitos<sup>2</sup>.

Até 1901, o imposto incidia conforme o grau de parentesco, com alíquotas irrisórias, que variavam entre 1% e 2%<sup>3</sup>. Já em 1901, o imposto se tornou progressivo, com alíquotas ainda muito baixas, de até 5%<sup>4</sup>.

Foi durante o período de intenso confronto bélico na Europa, em meio à 2ª Guerra Mundial, que os países mais ricos passaram a taxar grandes heranças com alíquota de 20% a 30%, em média<sup>5</sup>.

No Brasil, a existência de tal imposto é marcada pela vinda da família real. Foi no Período Joanino que a cobrança de tributos intensificou para atender aos anseios da sociedade que se formava. Através do Alvará de 17 de junho de 1809, D. João estabeleceu o imposto sobre heranças e legados, determinando o dever de pagamento em razão da morte, de acordo com o grau de parentesco e o tipo de sucessão realizada. Com alíquota de 10% para parentes

---

<sup>1</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar. 2013. p. 385.

<sup>2</sup>PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 329.

<sup>3</sup>Idem. p. 330.

<sup>4</sup>Ibidem p. 365.

<sup>5</sup>Ibidem.

até o segundo grau, e de 20% para os demais parentes. Tratando-se de transmissão em linha reta, envolvendo ascendentes e descendentes, havia isenção<sup>6</sup>.

Mister ressaltar que, no mesmo período, foi expedido o Alvará de 03 de junho de 1809, regulamentando a transmissão *inter vivos* de escravos e imóveis<sup>7</sup>.

Em 02 de outubro de 1811, o imposto sobre heranças e legados no ordenamento brasileiro foi regulamentado, em razão do retardo dos testamenteiros em adimplir a dívida fazendária, de maneira que a quitação do tributo deveria ser realizada no momento do pagamento aos herdeiros ou legatários, dentro do prazo de 30 dias da abertura da sucessão. Deveriam, ainda, registrar a quitação da verba fazendária no testamento, podendo incorrer em graves penas pelo não cumprimento, os testamenteiros, os escrivães e os magistrados<sup>8</sup>.

No ano de 1832, de um Estado até então unitário passou-se à descentralização da receita tributária, de forma a separar a competência entre o governo central e províncias<sup>9</sup>. Nesse mesmo período, a verba decorrente de herança passou a ser competência das províncias. Mais adiante, após autorização pela Lei 1.507 de 1867, integrou, juntamente com a receita advinda da transmissão *inter vivos*, a nova denominação, qual seja Imposto de transmissão de propriedade<sup>10</sup>.

Na Constituição de 1891, a competência para cobrança do imposto sobre transmissão de propriedade foi definida em favor dos Estados<sup>11</sup>. A Constituição de 1934 dividiu esse imposto, conforme a transmissão de propriedade *causa mortis* e a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, ambos permanecendo sob competência dos Estados. No artigo 128 dessa Constituição, foi prevista a progressividade para o imposto sucessório<sup>12</sup>.

<sup>6</sup> BRASIL. Alvará de 17 de junho de 1809. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40073-17-junho-1809-571728-publicacaooriginal-94857-pe.html>>. Acesso em: 20 set. 2016.

<sup>7</sup> BRASIL. Alvará de 03 de junho de 1809. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40064-3-junho-1809-571706-publicacaooriginal-94843-pe.html>>. Acesso em: 20 set. 2016.

<sup>8</sup> BRASIL. Alvará de 02 de outubro de 1811. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-39875-2-outubro-1811-570841-norma-pe.html>>. Acesso em: 20 set. 2016.

<sup>9</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação**. 3. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2013. p. 29.

<sup>10</sup> BRASIL. Lei 1.507 de 26 de setembro de 1867. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LIM/LIM1507.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM1507.htm)>. Acesso em: 20 set. 2016.

<sup>11</sup> BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)>. Acesso em: 20 set. 2016.

<sup>12</sup> BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 20 set. 2016.

A Constituição de 1946, alterada pela Emenda Constitucional nº 18/1965, unificou os impostos sobre transmissão *causa mortis* e *inter vivos* em um único imposto sobre transmissão imobiliária, de competência estadual<sup>13</sup>.

A Constituição de 1967 possibilitou a fixação de uma alíquota máxima pelo Senado Federal<sup>14</sup>. Continuou excluída a possibilidade de incidência do imposto sobre bens móveis, permanecendo apenas sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis.

Com a CRFB/1988, a competência para instituir imposto sobre transmissão de bens *inter vivos* foi transferida para os municípios, cabendo aos Estados instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis* e *doação*, de quaisquer bens, móveis ou imóveis, ou direitos.

---

<sup>13</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação**. 3. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2013. p. 50.

<sup>14</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em: 20 set. 2016.

### 3. REGIME LEGAL DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme afirma Thomas Piketty, a história da renda e da riqueza é sempre política, e a forma como ela se comportará no futuro, depende de como a sociedade irá posicionar-se frente as desigualdades, e quais serão as instituições e políticas públicas utilizadas para transformar a realidade<sup>15</sup>.

Da mesma maneira, a forma como os impostos são exigidos é decidida em momentos de instabilidade política. Nas palavras de Piketty, o imposto não é uma questão meramente técnica, mas principalmente política e filosófica. É fator determinante no modo como as sociedades desenvolveram ao longo da história, e essencial para que os cidadãos decidam o destino dos recursos empregados nos projetos comuns<sup>16</sup>.

Logicamente, haverá grande divergência em determinar qual tipo de imposto deve prevalecer, se aquele sobre a renda, sobre o capital ou sobre o consumo. E ainda, se abarcará critérios como a progressividade, a proporcionalidade, a seletividade e a personalização.

Assim, é vital que a interpretação da regra matriz de um imposto não seja feita a partir de um tecnicismo frio, mas considerando as opções políticas da sociedade.

#### 3.1 Competência

Com base no Pacto federativo, o poder tributário no Brasil é dividido entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios. Com a delimitação e divisão desse poder, tem-se a competência tributária, que consiste no poder atribuído pela Constituição a um dos entes federativos para exigir o tributo a ele pertinente<sup>17</sup>. Esse limite constitucionalmente previsto é uma garantia do contribuinte, de forma que cada ente só poderá exigir o tributo autorizado pelo texto constitucional.

Nesse sentido, a competência para instituição do ITCMD, conforme artigo 155, inciso I da CRFB/88, é dos Estados e do Distrito Federal. O §1º do referido artigo disciplina a forma pela qual essa competência é instituída, de forma que, tratando-se de bens imóveis e respectivos direitos, a competência será do Estado de situação do bem. Tratando-se de bens

---

<sup>15</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 41.

<sup>16</sup> Idem.

<sup>17</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 135.

móveis, títulos e créditos, a competência será do Estado onde processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

A Lei complementar definirá a competência para instituição do imposto em outras situações expressas no dispositivo, quais sejam, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, e nos casos em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

O artigo 146, inciso III, alínea *a*, da CRFB/88 estabelece que cabe à Lei complementar a definição da base de cálculo, do fato gerador e dos contribuintes dos impostos. Embora o CTN tenha o status de Lei Complementar, não foi regulamentada a questão da transmissão de bens e direitos móveis, já que no ano de sua elaboração não havia essa previsão constitucional. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, isso ocorria sob o pretexto de que era necessário preservar a integridade do capital das empresas representado por cotas ou ações<sup>18</sup>. Sendo assim, em razão do Princípio federativo, e diante a previsão do artigo 24 da CRFB/88, e do artigo 34 do Ato das disposições constitucionais transitórias, os Estados e o Distrito Federal podem legislar a respeito da estrutura do imposto<sup>19</sup>.

### 3.2 Aspecto temporal

O princípio de *Saisine* é uma ficção jurídica segundo a qual, aberta a sucessão, a herança transmite imediatamente aos herdeiros legítimos e testamentários, conforme previsão do art. 1784 do CC/2002. Sendo assim, por uma questão lógica, é justamente no momento do óbito que ocorre o fato gerador, com a transmissão dos bens ou direitos.

Conforme ensinamento de Hugo de Brito Machado:

“A morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força da lei, simplesmente, seja por força de ato de última vontade do autor da herança. A formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados. Tratando-se de imóveis, faz-se depois o registro necessário no Cartório de Imóveis. Necessário para formalizar a transmissão da propriedade, que se opera com a morte do proprietário anterior”<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 385.

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 170.

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 378.

Ocorrendo a doação, enquanto contrato escrito<sup>21</sup> em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, conforme disposto no artigo 538 do Código Civil de 2002, a transmissão a título gratuito deve ocorrer com a mudança da titularidade do doador para o donatário. Tratando-se de bens imóveis, o fato gerador se concretiza no momento do registro da escritura do imóvel no Registro de Imóveis. E tratando de bens móveis ou direitos, o fato gerador ocorre com a tradição, e, se necessário, com o registro<sup>22</sup>.

### 3.3 Fato gerador

O fato gerador do tributo caracteriza o aspecto material do imposto, a substância do ato, fato ou situação jurídica sobre a qual incidirá o imposto<sup>23</sup>. Conforme previsão do artigo 114 do CTN, o fato gerador da obrigação “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

O fato gerador do ITCMD ocorre com a transmissão da propriedade de quaisquer bens e direitos por ocorrência do óbito, inclusive por ato de transmissão por meio de fideicomisso, ou por ocasião da doação a qualquer título, ainda que em adiantamento de legítima, ocorrendo tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários, conforme Lei nº 14.491/ 2003<sup>24</sup> de Minas Gerais<sup>25</sup>. Outras especificidades são previstas pelas Leis de cada Estado ou do Distrito Federal.

O verbete sumular nº 331 do STF, legitima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário também em caso de morte presumida.

O instituto da doação para fins de incidência do ITCMD merece atenção conforme cada caso concreto. Determinadas situações podem demandar a incidência do imposto ainda que a denominação dessa forma contratual não esteja expressa. Paulsen exemplifica com

---

<sup>21</sup> Conforme lição de Nelson Rosenvald, a forma escrita do contrato de doação se justifica pela sua classificação como um contrato solene. O artigo 541 do CC/2002 determina que a doação deve ser realizada por escritura pública ou instrumento particular. Ora, considerado que a liberalidade é exceção e a onerosidade regra, o mínimo de formalidade é essencial para que se promova a segurança jurídica da relação. Conforme o art. 541, parágrafo único, a forma verbal apenas é permitida em caso de bens móveis de pequeno valor, seguida pela tradição.

<sup>22</sup> PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 18. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 172.

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 250.

<sup>24</sup> MINAS GERAIS. Lei nº 14.941 de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/114941\\_2003.htm#art4](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.htm#art4)>. Acesso em: 10 set. 2016.

<sup>25</sup> Para identificar os elementos objetivos e subjetivos do imposto, utilizou-se a Lei do Estado de Minas Gerais como referência, uma vez que existem peculiaridades nas legislações de cada Estado, impossibilitando uma caracterização uniforme.

algumas situações, como quando altos gastos de um indivíduo são assumidos por outra pessoa, o que caracterizaria uma doação. Outrossim, quando uma venda é realizada, e mesmo diante a ausência de pagamento pelo suposto comprador, depois de passado o prazo, o vendedor não toma as medidas necessárias para receber o valor que não foi pago, estar-se-ia diante uma hipótese de doação. Outro exemplo é a ocorrência de um pagamento desproporcional em relação a um serviço prestado, que notadamente custaria menos que aquele efetivamente pago. Neste caso o excedente qualifica a doação<sup>26</sup>.

Por fim, não há liberalidade se a transmissão se pautar em obrigação legal, como no caso do pagamento de alimentos. Ainda que reflita ato gratuito, de empobrecimento do alimentante e enriquecimento do alimentado, não decorre de liberalidade propriamente, mas de imposição legal.

Isso demonstra a importância da liberalidade na identificação de uma doação, que não se caracteriza caso a transferência resulte em qualquer tipo de contraprestação. Deve constar a efetiva mudança de titularidade do bem ou direito do doador para o donatário, de forma gratuita, mediante liberalidade e *animus donandi*<sup>27</sup>.

### 3.4 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido pela abertura da sucessão ou pela doação, expresso em unidades fiscais do Estado ou por moeda nacional, avaliado na data de abertura da sucessão ou avaliação, ou realização da doação<sup>28</sup>. Tal valor deve ser atualizado monetariamente conforme índices oficiais até o momento do efetivo pagamento, conforme estabelecido pela Lei nº 14.941 de 2003 de Minas Gerais, e, também, pelo verbete sumular nº 113 do STF.

Conforme art. 6º da Lei estadual em comento, tratando-se de bens imóveis, deve-se utilizar como referência de valor mínimo para base de cálculo, o fixado para o lançamento do IPTU ou do ITR, conforme o imóvel seja urbano ou rural.

### 3.5 Alíquotas

---

<sup>26</sup> PAULSEN, Leandro, MELO; José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 18. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 172.

<sup>27</sup> Idem.

<sup>28</sup> Ibidem, p. 177.

Conforme determinado pelo artigo 155, §1º, inciso IV da CRFB/88, a alíquota máxima do ITCMD foi estipulada pelo Senado Federal, através da Resolução nº 9 de 1992, no percentual de 8%. Assim, será livremente prevista pela legislação estadual, respeitando o limite estabelecido pela Resolução, e aplicada aquela vigente no momento da abertura da sucessão, conforme verbete sumular nº 112 do STF.

A Resolução estabelece a possibilidade de aplicar a progressividade conforme o quinhão recebido por cada herdeiro na sucessão. No entanto, conforme Paulsen, tal permissão não encontra amparo constitucional<sup>29</sup>.

Ricardo Lobo Torres também destaca a inconstitucionalidade de tal previsão, por extrapolar a competência que lhe foi concedida. Além disso, segundo o autor, há desrespeito ao princípio da personalização, previsto pelo artigo 145, §1º da CRFB/88, já que estabelece a progressividade em razão do valor recebido, sem considerar a posição do herdeiro em relação ao *de cuius*. Além disso, discriminou a condição de herdeiro da condição de donatário ou legatário. O autor critica, também, o fato de se autorizar a progressividade tendo como teto uma alíquota consideravelmente baixa, quando se analisa a realidade de outros países<sup>30</sup>.

No Brasil, as alíquotas dos Estados variam conforme o valor máximo de 8%. Apesar de ter função precipuamente fiscal, ou seja, conduzir recursos financeiros aos cofres públicos é razoável que se defenda seu caráter extrafiscal. Como afirma Hugo de Brito Machado, a função extrafiscal do ITCMD consiste em desestimular, a concentração de renda, o que é possível através da progressividade<sup>31</sup>, técnica que será abordada no último capítulo desse trabalho.

Com base no entendimento de que todos os impostos têm uma condição de extrafiscalidade, de forma a intervir na economia, o limite de 8% estabelecido pelo Senado para as alíquotas é profundamente criticado. Além de haver forte resistência pelos governos dos Estados em atingir esse valor máximo, quando comparado a outros ordenamentos, o Brasil se mostra extremamente defasado em termos de tributação de heranças e doações.

As tabelas abaixo possibilitam a comparação das alíquotas em cada Estado brasileiro<sup>32</sup> e em determinados ordenamentos estrangeiros.

---

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro, MELO; José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 18. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 178.

<sup>30</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 386.

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 377.

<sup>32</sup> As informações utilizadas na confecção da tabela foram colhidas nas legislações de cada Estado, localizadas nos endereços eletrônicos oficiais das Secretarias da Fazenda dos respectivos Estados.

Tabela 1: Alíquotas do ITCMD conforme legislações estaduais vigentes no ano de 2016.

Estado	Legislação	Alíquota mínima	Alíquota máxima	Progressividade
Acre	271/2013	2% (D) <sup>1</sup> 4% (CM) <sup>2</sup>	2% (D) 4% (CM)	-
Alagoas	5.077/1989	2%	4%	Conforme grau de parentesco
Amapá	400/1997 atualizada por 868/2004	3% (D) 4% (CM)	3% (D) 4% (CM)	-
Amazonas	19/1997	2%	2%	-
Bahia	4.826/1989	3,5% (D) 0% (CM)	3,5% (D) 8% (CM)	Conforme base de cálculo
Ceará	15.812/2015	2%	8%	Conforme base de cálculo
Distrito Federal	3.804/2006 atualizada por 5.549/2015	4%	6%	Conforme base de cálculo
Espírito Santo	10.011/2013	4%	4%	-
Goiás	11.651/1991	2%	4%	-
Maranhão	7.799/2002 atualizada por 10.283/2015	1% (D) 3% (CM)	2% (D) 7% (CM)	Conforme base de cálculo
Mato Grosso	7.850/2002	0%	4%	Conforme base de cálculo
Mato Grosso do Sul	1.810/97 atualizada por 4.759/2015	3% (D) 6% (CM)	3% (D) 6% (CM)	-
Minas Gerais	14.941/2003	5%	5%	-
Pará	5.529/1989	4%	4%	-
Paraíba	5.123/1989	2%	8%	Conforme base de cálculo
Paraná	18.573/2015	4%	4%	-
Pernambuco	13.974/2009 atualizada por 15.601/2015	2%	8%	Conforme base de cálculo
Piauí	4.261/1989	4% (D) 2% (CM)	4% (D) 6% (CM)	Conforme base de cálculo
Rio de Janeiro	7.174/2015	4,5%	5%	Conforme base de cálculo
Rio Grande do Norte	5.887/1989 atualizada por 9.993/15	3%	6%	Conforme base de cálculo
Rio Grande do Sul	8.821/89 atualizada por 14.741/2015	3% (D) 0% (CM)	4% (D) 6% (CM)	Conforme base de cálculo
Rondônia	15474/2010	2%	4%	Conforme base de cálculo
Roraima	59/1993	4%	4%	-
Santa Catarina	13.136/2004	1%	8%	Conforme base de cálculo e grau de parentesco
São Paulo	10.705/2000	4%	4%	-

<b>Sergipe</b>	29.994/2015 atualizada por 8.044/2015	4% (D) 2% (CM)	4% (D) 8% (CM)	- Conforme base de cálculo
<b>Tocantins</b>	1.287/2001 Atualizada por 3.019/2015	0%	8%	Conforme base de cálculo

Legenda: (1) Doação

(2) *Causa mortis*

Fonte: Elaborada pela própria autora (2016)

Tabela 2: Alíquotas médias e máximas do imposto sobre heranças e doações em determinados ordenamentos jurídicos estrangeiros no ano de 2014.

País	Imposto sobre heranças		Imposto sobre doações	
	Alíquota média	Alíquota máxima	Alíquota média	Alíquota máxima
<b>Brasil</b>	3,86%	8%	3,23%	8%
<b>Alemanha</b>	28,5%	50%	28,5%	50%
<b>Austrália</b>	0%	0%	0%	0%
<b>Canadá</b>	0%	0%	0%	0%
<b>Chile</b>	13%	25%	18,2%	35%
<b>China</b>	0%	0%	0%	0%
<b>Estados Unidos</b>	29%	40%	29%	40%
<b>França</b>	32,5%	60%	25%	45%
<b>Índia</b>	-	-	15%	30%
<b>Inglaterra</b>	40%	40%	30%	40%
<b>Itália</b>	6%	8%	6%	8%
<b>Japão</b>	30%	50%	30%	50%
<b>Luxemburgo</b>	24%	48%	8,1%	14,4%
<b>México</b>	0%	0%	0%	0%
<b>Noruega</b>	0%	0%	0%	0%
<b>Rússia</b>	0%	0%	0%	0%
<b>Suécia</b>	0%	0%	0%	0%
<b>Suíça</b>	25%	50%	25%	50%

Fonte: ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED.

### 3.6 Sujeito ativo e sujeito passivo

Considerando que o sujeito ativo da obrigação tributária é a “pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”, conforme delineado pelo artigo 119 do CTN, o imposto em análise compete aos Estados e ao Distrito Federal, segundo regra do artigo 155, inciso I da CRFB/88.

O sujeito passivo da obrigação tributária é entendido como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, na figura do contribuinte ou do responsável, conforme art. 121 do CTN.

Conforme art. 42 do CTN, a definição do contribuinte do ITCMD restou a critério da Lei de cada estado competente.

O artigo 12 da Lei nº 14.941 de 2003 do Estado de Minas Gerais determina que o contribuinte de tal imposto será o sucessor ou o beneficiário, na transmissão por ocorrência do óbito; o donatário, na aquisição por doação; o cessionário, na cessão a título gratuito; e o usufrutuário. Conforme parágrafo único do referido artigo, em caso de doação de bem móvel, título ou crédito, bem como dos direitos a eles relativos, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte será o doador.

Não sendo possível exigir o cumprimento da obrigação do contribuinte, outros sujeitos deverão responder de forma solidária, conforme disporá a Lei de cada Estado. No Estado de Minas Gerais, poderão responder conforme seus atos:

- I – a empresa, a instituição financeira ou bancária e todo aquele a quem caiba a responsabilidade pelo registro ou pela prática de ato que resulte em transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações;
- II – a autoridade judicial, o serventuário da Justiça, o tabelião, o oficial de registro e o escrivão, pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles ou perante eles em razão de seu ofício, ou pelas omissões a que derem causa;
- III – o doador;
- IV – a pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido;
- V- o despachante, em razão de ato por ele praticado que resulte em não-pagamento ou pagamento a menor do imposto.

Importante destacar que, no âmbito das sucessões, se o *de cuius* era casado em regime de comunhão de bens, metade dos bens listados no inventário não é submetida ao cálculo do imposto.

Assim, o viúvo não figura como sujeito passivo quando o montante em apreço não exceder a meação, uma vez que o imposto deve incidir apenas sobre a meação partilhável<sup>33</sup>. Nesse caso, não há que se falar em transmissão ou herança, pois aquela parcela do bem já pertence ao meeiro, não havendo qualquer fato gerador. Tal entendimento é consolidado na Lei mineira, e, também, na jurisprudência do STJ<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> PAULSEN, Leandro, MELO; José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 18. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 175.

<sup>34</sup> REsp 821.904-DF, 2.<sup>a</sup> T., rel. Min. Herman Benjamin, j.03.09.2009. DJ 11.09.09. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6059988/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-821904-df-2006-0038202-1/inteiro-teor-12193416>>. Acesso em 21 set. 2016.

#### **4. A TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NO CENÁRIO ATUAL**

Em razão das instabilidades políticas e econômicas que assolam a sociedade, várias propostas legislativas incompatíveis entre si e com o ordenamento jurídico são divulgadas frequentemente. A resistência em realizar uma reforma tributária no Direito brasileiro, e em regulamentar o imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 153, inciso VII da CRFB/88, provoca a propositura de medidas paliativas que buscam, concomitantemente, uma maior arrecadação e finalidades extrafiscais de redução da desigualdade.

No entanto, tais propostas carecem de uma análise cuidadosa, com detida observância das normas constitucionais.

##### **4.1 Projeto de Lei nº 5205 de 2016**

O artigo 6º, inciso XVI da Lei 7.713 de 1988, que altera a legislação do Imposto de renda, prevê a isenção do ITCMD para todo e qualquer valor de bens recebidos por doação ou herança por pessoa física. Ao conceder o privilégio fiscal, o dispositivo não faz qualquer discriminação de rendimentos, conferindo ampla isenção.

Todavia, o Projeto de Lei nº 5.205 de 2016 propõe uma limitação a essa prerrogativa. De iniciativa do Governo da Presidenta Dilma Rousseff, a proposta prevê diversos ajustes na tributação, inclusive a possibilidade de incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos em razão de herança ou doação. Com a proposta, a isenção abrangeria apenas heranças e doações em adiantamento de legítima cuja transmissão não exceda o valor de cinco milhões de reais, e para demais doações com transmissão de até um milhão de reais. Para os valores excedentes, o imposto incidiria a cada dois anos-calendário subsequentes, por alíquotas progressivas de 15%, 20% ou 25%, a depender do valor da transmissão recebida pelo beneficiário. A tributação progressiva seria uma forma de compensar o aumento proposto no mesmo projeto para isenções no Imposto de renda.

Conforme o projeto, na definição do valor dos bens e direitos recebidos a título de doação ou herança, pode haver descontos das dívidas transferidas com o bem, desde que vinculadas a ele, das despesas relacionadas a eventual litígio judicial, e do recolhimento do ITCMD pelos respectivos Estados. Esse dispositivo demonstra uma tentativa do Ministério da Fazenda de minimizar o inevitável conflito da incidência do IR sobre as grandes heranças e doações, com a cobrança do ITCMD de competência constitucionalmente atribuída aos Estados e Distrito Federal.

Todavia, haverá isenção do imposto em comento para os valores dos bens e direito decorrentes de herança e doação se o adquirente for cônjuge ou companheiro do doador.

O projeto prevê, ainda, que estaria sujeito ao pagamento, também, o beneficiário residente no exterior, caso o bem em questão esteja localizado no Brasil, o doador resida em território brasileiro ou o *de cujus* seja residente no Brasil à época do falecimento.

As justificativas do projeto são sustentadas pelo princípio da capacidade contributiva e pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade que permeiam o imposto sobre a renda. Segundo o antigo ministro da Fazenda, Nelson Henrique Barbosa Filho, à época do envio do projeto ao Congresso Nacional, a finalidade é promover maior justiça tributária<sup>35</sup>. Limitando-se a isenção do imposto sobre renda advinda de herança e doação prevista no modelo vigente, estar-se-ia minimizando a desigualdade fiscal e gerando maiores oportunidades e igualdade na sociedade brasileira.

É necessário destacar que o projeto não trata de proposta de um novo imposto de competência federal incidente sobre grandes heranças e doações. Trata-se, tão somente, de revogação parcial de isenção.

A proposta reflete a tendência de buscar soluções passíveis de remediar a desestabilização da economia nos últimos anos, algo que reflete uma conduta não só em âmbito político, mas que tem sido uma prática constante entre os juristas brasileiros. Ademais, segue indubitavelmente a abordagem suscitada por Thomas Piketty, quanto ao aumento da tributação sobre heranças e fortunas, que tem influenciado inúmeros governos e estudiosos de países desenvolvidos.

Assim, é em um Sistema Tributário fortemente defasado, em razão da resistência histórica em discutir uma reforma tributária efetiva, que buscam-se medidas paliativas nos momentos mais delicados, política e economicamente.

O projeto tem fomentado debates em meio à prática do Direito Tributário e do Direito Sucessório. Por conseguinte, algumas questões carecem de análise no que tange à constitucionalidade da proposta. Por ora, urge analisar a possibilidade de configuração de bitributação ou de *bis in idem*.

Conforme lições de Kiyoshi Harada, há bitributação quando duas pessoas jurídicas de Direito Público tributam o mesmo contribuinte pelo mesmo fato gerador, sendo prática

---

<sup>35</sup> **Entrevista coletiva sobre Projeto de Lei que altera o Imposto de Renda.** Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/medidas-anunciadas-pelo-mf-aumentam-progressividade-tributaria-de-forma-responsavel-diz-barbosa>>. Acesso em: 17 out. 2016.

inconstitucional, pois um ente estaria invadindo a competência tributária do outro. De acordo com o autor, essa seria a denominada bitributação jurídica<sup>36</sup>.

No entanto, a própria CRFB/88 pode prever ressalvas, legitimando essa dupla cobrança. Como exceção expressa, o artigo 154, inciso II do texto constitucional prevê que a União pode instituir imposto extraordinário, mesmo que não compreendido em sua competência, em caso de iminência ou ocorrência de guerra.

Já o *bis in idem* ocorre quando uma só entidade política tributa o mesmo fato gerador mais de uma vez, de forma a instituir um adicional, que pode ser destinado a outro ente, diferente daquele que detém a competência principal. Seria a hipótese da bitributação econômica, que é constitucional, desde que atenda o princípio da capacidade contributiva e a proibição do confisco. Como ocorrência no plano constitucional, há a previsão de um adicional do imposto sobre a renda de até 5% sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital<sup>37</sup>. Assim, quando uma empresa auferir lucro, pode sujeitar-se ao pagamento de imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

A análise dos conceitos doutrinários acima dispostos enseja dúvida quanto à ocorrência da bitributação na eventual aprovação do projeto. Sabe-se que a CRFB/88 prevê a competência dos Estados e do Distrito Federal para a cobrança do ITCMD, de forma que a transferência de bens em razão da morte ou da doação configura o fato gerador para a tributação por esses entes, e considera-se o valor venal dos bens ou direitos, a base de cálculo.

Assim, surge a questão da possibilidade de dois impostos incidirem sobre a mesma base de cálculo, ou seja, União e Estados compartilharem uma mesma base de cálculo na cobrança de seus respectivos impostos.

O artigo 43 do CTN determina ampla incidência para o imposto sobre a renda de competência da União, sendo cabível sobre renda e proventos de qualquer natureza. Conforme o § 1º do dispositivo sua incidência “independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

O Ministério da Fazenda defende que apesar da base de incidência ser a mesma economicamente, a gênese do tributo seria diferente. Enquanto os Estados, através do ITCMD, tributam a transmissão, a circulação da riqueza, a União, por meio do imposto sobre

---

<sup>36</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 377.

<sup>37</sup> Idem.

a renda, tributaria o acréscimo patrimonial<sup>38</sup>. Seria uma espécie de compartilhamento da base de cálculo entre os entes políticos. Contudo, essa justificativa não encontra respaldo no arcabouço tributário brasileiro.

Apesar da amplitude de incidência do imposto sobre a renda no CTN, havendo um imposto estadual com competência específica instituída constitucionalmente para essa base de incidência, qualquer alteração dessa competência deveria partir de proposta de emenda da Constituição.

A CRFB/88 elevou a forma federativa do Estado à condição de cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, §4º, inciso I. Através do Princípio Federativo deve prevalecer a harmonia entre os entes da Federação, de sorte que qualquer ameaça ao equilíbrio das competências determinadas para cada ente deve ser repelida. O Federalismo deve ensejar uma cooperação leal entre os entes, a fim de evitar as chamadas guerras fiscais, e quaisquer outras ameaças a um sistema federativo harmônico.

Apesar da necessidade de discutir a otimização da tributação sobre heranças e doações no Brasil no momento da transferência, essa análise aparenta ser cabível ao âmbito da competência estadual para cobrança do ITCMD. Ao adquirir renda e proventos ao longo da vida, o imposto de renda já foi devidamente recolhido pela União. No momento da transferência do patrimônio, constituído a partir dessa renda, com a aquisição de bens, não é devido no imposto sobre a renda, mas sim sobre a transferência, resguardada a competência dos Estados e Distrito Federal. A isenção prevista pelo artigo 6º, inciso XVI da Lei 7.713 de 1988 refere a uma não incidência posta em razão de limitação prevista pela CRFB/88, de forma que sua revogação não deveria ser tratada por projeto de Lei ordinária.

Aluizio Porcaro Rausch explica que há uma distinção entre o acréscimo patrimonial gratuito, como o proveniente de herança e doação, e o acréscimo oneroso, proveniente da renda. No entanto, através da leitura do art. 43 do CTN, não é possível concluir pela exclusão do enriquecimento advindo do acréscimo gratuito da incidência do imposto de renda. Segundo Rausch, mesmo que esse enriquecimento não configure renda, por não advir de trabalho ou do capital, ainda poderia ser configurada como provento. No entanto, aderindo essa interpretação, estar-se-ia diante de um nítido conflito de competência<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> BRASIL. Projeto de Lei nº 5.205 de 2016. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2083686>>. Acesso em: 17 out. 2016.

<sup>39</sup> RAUSCH, Aluizio Porcaro. **Sobre a necessidade de maior tributação de heranças e doações no Brasil**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de (Coord.). *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte; Del Rey, 2016. p. 5.

Outra incompatibilidade possível advém do conceito de renda. Segundo conceito de Aliomar Baleeiro, pelo conceito econômico de renda como acréscimo de valor, herança e doação seriam englobadas. No entanto, pelo conceito jurídico, a transferência gratuita levaria ao empobrecimento da fonte, o *de cuius*, e isso é incompatível com o conceito de renda, que deve ser retirada da fonte sem empobrecê-la<sup>40</sup>.

Por fim, não se vislumbra a ocorrência de *bis in idem* no projeto. Anteriormente, o doador ou *de cuius* é tributado pela aquisição de rendimentos com a cobrança do IR pela União. Por conseguinte, a eventual incidência de IR sobre os valores dos bens e direitos adquiridos por herança ou doação, recairia sobre o donatário ou herdeiro. Ou seja, o mesmo ente federativo tributaria dois beneficiários diversos.

#### 4.2 Proposta de Emenda Constitucional nº 96 de 2015

A Proposta de Emenda Constitucional nº 96 de 2015, de autoria do Senador Fernando Bezerra Coelho, busca outorgar competência à União para instituir um adicional ao ITCMD, a ser denominado imposto sobre grandes heranças e doações, de forma a tributar a transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos de elevado valor. O produto de arrecadação desse adicional seria destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o intuito de financiar a política de desenvolvimento regional, prevista no Projeto de Lei nº 375 de 2015, de autoria do mesmo Senador, com o propósito principal de reduzir a desigualdade entre regiões e fortalecer a coesão social e econômica do país.

De acordo com o autor da proposta, essa seria uma fonte segura de recursos para financiar a implementação de políticas efetivas de desenvolvimento regional, uma vez que sua ausência desestimula os Estados a negociarem mudanças no sistema tributário, devido ao receio de perder receitas e capacidade de atrair investimentos para seu território. Afirma que, ao autorizar a exigência do adicional pela União, não haveria qualquer prejuízo da capacidade tributária dos Estados, e que a proposta contribui para o debate acerca do equilíbrio entre os entes federados<sup>41</sup>.

Conforme a proposta, o adicional teria alíquotas progressivas conforme a base de cálculo, e sua alíquota máxima seria limitada à mais elevada do IR. Assim, ainda que caiba à

---

<sup>40</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 384.

<sup>41</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 96 de 2015. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>>. Acesso em: 28 out. 2016.

Lei dispor sobre os elementos objetivos e subjetivos do imposto, a limitação da alíquota do adicional seria a alíquota máxima do IR, fixada em 27,5%<sup>42</sup>.

Ao justificar tal limite, o autor afirma que as grandes riquezas advindas da transmissão de heranças e doações no Brasil são submetidas a alíquotas consideravelmente inferiores quando comparadas a outros países. E ainda que o limite fixado pelo Senado seja de 8%, são poucos os Estados que atribuem a alíquota máxima, corroborando para o subaproveitamento do potencial arrecadatório do imposto<sup>43</sup>.

A PEC dispõe expressamente que no art. 153-A da CRFB/88 constaria que o adicional do ITCMD não ficaria vinculado ao disposto pelo inciso IV do §1º, do art. 155 da CRFB/88, que determina a competência do Senado Federal para instituir alíquotas máximas. Também não se submeteria ao Princípio da não afetação previsto no inciso IV do art. 167 da CRFB/88, segundo o qual é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Prevê, também, a alteração do artigo 76 do ADCT, acrescentando o adicional ao ITCMD como exceção à desvinculação.

Em suas justificativas, o autor alega que a arrecadação do ITCMD no ano de 2014 deu-se em torno de quatro bilhões e setecentos milhões de reais, de acordo com dados do Conselho Nacional de Política Fazendária. Mas, com a aplicação de alíquotas progressivas e mais elevadas pela União, que alcancem somente a transferência de altos valores, poderia chegar a um montante que supriria, ao menos em parte, a demanda da Política Nacional de Desenvolvimento Regional.

Após aprovação pela Comissão do Pacto Federativo, a PEC foi apresentada à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, na qual foram suscitadas questões acerca do caráter confiscatório do novo imposto ao determinar como alíquota máxima a mesma do IR. O Senador Roberto Rocha proferiu parecer alegando que, ainda que a definição dos elementos objetivos e subjetivos seja matéria infraconstitucional, e que a atuação parlamentar no momento da elaboração da lei poderia afastar esse limite, opta por limitar de imediato a alíquota máxima ao valor proposto pelo Senado Federal para o ITCMD, qual seja, de 8%<sup>44</sup>.

Assim, como suscitado no caso do PL nº 5.205 de 2016, em que pese seja legítima a discussão acerca do baixo aproveitamento na tributação sobre heranças e doações no Sistema Tributário Brasileiro, alguns aspectos da proposta precisam ser analisados.

---

<sup>42</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 96 de 2015. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>>. Acesso em: 28 out. 2016.

<sup>43</sup> Idem.

<sup>44</sup> Ibidem.

A princípio, é imprescindível determinar do que trata o adicional. Conforme Hugo de Brito Machado<sup>45</sup>, o imposto é considerado um adicional “quando tem o mesmo fato gerador de outro existente no sistema. Os adicionais possíveis, entre nós, são apenas aqueles expressamente previstos como outras espécies tributárias, como ocorre, por exemplo, com as contribuições sociais. A contribuição social sobre o lucro é um adicional do imposto de renda, e a COFINS é um adicional dos impostos sobre a produção (IPI) e a circulação (ICMS)”.

Na análise da constitucionalidade da proposta, deve-se atentar à possibilidade do adicional previsto violar o pacto federativo, em razão da repetição do fato gerador e da base de cálculo, acarretando afronta ao artigo 60, §4º, inciso I da CRFB/88.

O art. 154 da CRFB/88 prevê a competência residual da União, de forma que possa instituir impostos além dos constitucionalmente elencados, desde que não possuam fato gerador ou base de cálculo própria dos demais impostos expressamente previstos, e sejam não-cumulativos. Prevê, ainda, a possibilidade de instituir impostos extraordinários, em caso de guerra ou sua iminência, mesmo que de competência de outro ente.

Importante ressaltar que o mesmo dispositivo determina como instrumento normativo cabível a Lei Complementar. Assim, a CRFB/88 determina a competência, mas é a Lei Complementar que instituirá o imposto. Indicada a nova competência da União, o imposto não poderia ser exigido enquanto a Lei que discriminasse todos os elementos necessários para sua incidência não fosse promulgada.

Contudo, nenhum dos requisitos previstos no artigo em comento parece ter sido observado. De fato, a forma federativa de Estado, enquanto cláusula pétrea, pode configurar um gargalo à instituição do adicional de competência da União. O artigo 60 da CRFB/88 determina limitações materiais ao poder de reforma que visam a estabilidade das instituições fundamentais, de forma que a identidade básica do texto constitucional seja preservada e apelos de determinado momento histórico não aniquilem um projeto duradouro<sup>46</sup>.

Assim, qualquer Proposta de Emenda Constitucional que cogite a questão da divisão de competência deve observar a autonomia dos entes federados. Ao criar um novo imposto de competência da União que incida sobre fato gerador e base de cálculo próprios de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, notadamente haverá algum prejuízo à autonomia estadual. Com a previsão de uma alíquota máxima assegurada por Resolução do

---

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2010. p. 312.

<sup>46</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 140.

Senado Federal, que raramente alcança seu limite, a discussão acerca do aumento do potencial de majoração das alíquotas em favor dos Estados, resta cada vez mais remota.

Ademais, ao criar um imposto que incida sobre o mesmo fato gerador do ITCMD exigido pelos Estados, recaindo sobre um mesmo contribuinte, há nítida bitributação, figurando invasão de competência tributária do outro ente.

Por outro lado, somente ocorreria a figura do *bis in idem*, caso houvesse a cobrança efetiva do imposto sobre grandes fortunas no Direito Brasileiro, tributo previsto no inciso VII, art. 153 da CRFB/88, mas jamais regulado.

Outra discussão relevante diz respeito à possibilidade de ofensa ao princípio da vedação ao confisco, previsto no artigo 150, inciso IV da CRFB/88. Tal princípio determina a proibição de qualquer ação do Estado no campo fiscal que conduza à injusta apropriação estatal do patrimônio do contribuinte, tornando a carga tributária insuportável e comprometendo sua existência digna<sup>47</sup>. O efeito confiscatório deve ser analisado de modo geral, conforme a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte<sup>48</sup>.

Todavia, considerando que, ao determinar a competência, não cabe à Constituição estipular os elementos objetivos e subjetivos próprios do imposto, que possibilitam sua incidência, não há que se falar em efeito confiscatório enquanto não houver Lei que disponha a respeito. Ainda que a alíquota máxima tenha sido indicada na PEC, sem uma regra matriz bem delineada não é possível afirmar a ocorrência de tributação confiscatória, em razão do princípio da legalidade. Significa dizer que a opção política por determinados aspectos da regra matriz, que determinam a incidência das alíquotas, por exemplo, podem influir decisivamente tanto para uma tributação que otimize o princípio da capacidade contributiva, cooperando para a efetivação de justiça tributária, quanto para a incidência de um tributo que revele efeito confiscatório, reprimindo direitos fundamentais do contribuinte.

Por fim, o texto da PEC nº 96 de 2015 apresenta um aspecto digno de debate, ao sugerir que o adicional ao ITCMD não se submeteria à regra do artigo 167, inciso IV da CRFB/88, qual seja, o princípio da não afetação da receita de impostos.

O princípio constitucional da não afetação da receita de impostos é um desdobramento do princípio da universalidade, sendo uma regra complementar à contabilização pelo bruto<sup>49</sup>,

---

<sup>47</sup> STF. Ação Direta de inconstitucionalidade 2.010-MC/DF. Rel. Min. Celso de Mello, 30-09-1999. Disponível em: <[www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=347383](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=347383)>. Acesso em 21 set. 2016.

<sup>48</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2010, p. 46.

<sup>49</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva**. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Direito**

de forma a determinar que o orçamento compreenda todas as receitas e despesas do ente federativo, conforme preconiza o artigo 165, §5º da CRFB/88. Assim, as receitas devem formar uma massa única, sem qualquer dedução prévia, aptas a cobrir o conjunto das despesas. A partir dessa quantia arrecadada e não comprometida antecipadamente, é possível proceder ao planejamento, fundamental para um bom aproveitamento orçamentário.

As exceções à vedação da vinculação, conforme entendimento de Regis Fernandes de Oliveira, mutilam o orçamento, de forma a criar regras a partir de “oportunidades momentâneas, ao sabor de acontecimentos fúteis, volúveis e eleitoreiros”<sup>50</sup>.

Outrossim, Misabel Derzi preconiza a necessidade de observar o princípio da não afetação através da justiça distributiva. Sendo o imposto uma espécie tributária cuja receita não é vinculada a uma ação estatal, devendo ser aplicado conforme a capacidade econômica, sua destinação deve servir à totalidade das despesas, sendo aplicada de acordo com o critério da necessidade, após um planejamento orçamentário bem estruturado. Conforme bem afirma a autora, se a destinação é determinada previamente, a função distributiva inerente ao imposto, é reduzida<sup>51</sup>.

Para que seja possível determinar prioridades e traçar o planejamento é necessário que haja disponibilidade de receitas, que uma quantidade considerável de recursos esteja livre para melhor aplicação conforme a necessidade observada.

Assim, a despeito da necessidade de revisar as regras de tributação sobre a herança, doação e renda, em geral, a busca pela função extrafiscal, assim como necessidades momentâneas do Estado, não podem justificar a anuência com um tributo que possui possíveis traços de inconstitucionalidade.

### 4.3 Ofício do Consez n° 11 de 2015

No ano de 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ, em reunião do Conselho de Secretarias de Fazenda, Finanças, Tributação e Receita, o CONSEFAZ, encaminhou o ofício n° 11 ao Senado Federal, com a proposta de elevação da alíquota

---

Financeiro, Econômico e Tributário: Estudos em Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 640.

<sup>50</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 366.

<sup>51</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva**. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário**: Estudos em Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 640.

máxima do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, fixada em 8% pela Resolução nº 09 de 1992, para 20%<sup>52</sup>.

Sendo o Conselho responsável por reunir os representantes das Secretarias da Fazenda de cada Estado e discutir projetos tributários e econômicos de interesse estadual e federal, o envio da proposta foi aprovado por vários representantes das Secretarias estaduais. Considerando a competência do Senado Federal em determinar a alíquota cabível, conforme art. 150, §1º, inciso IV da CRFB/88, a finalidade da proposta é ampliar as possibilidades dos Estados e do Distrito Federal de aumentar a arrecadação através do ITCMD, em razão das dificuldades financeiras, sob a justificativa de tributar uma parcela de contribuintes mais aquinhoados.

Consoante tabela colacionada no terceiro capítulo desse trabalho, as alíquotas aplicadas pelos Estados na exigência do ITCMD são baixas e poucos entes federativos alcançam o teto de 8%<sup>53</sup>. Consequentemente a alíquota média sobre o acréscimo patrimonial gratuito no ordenamento brasileiro é extremamente baixa quando comparada a outros ordenamentos jurídicos.

Considerando as diferentes propostas que visam maior arrecadação da tributação sobre heranças e doações, a majoração da alíquota máxima, que possibilite maior aplicação pelos Estados, parece ser uma providência eficiente, além de manter a arrecadação em poder dos Estados conforme competência constitucional. Tal medida corrobora para a concretização do princípio da capacidade contributiva e para o desincentivo da acumulação excessiva de renda.

Todavia, ainda que se considere a majoração da alíquota máxima pelo Senado a medida mais promissora, a determinação do percentual depende de um estudo e de melhor análise a fim de determinar qual seria o limite condizente com a realidade do Sistema Tributário Nacional.

Além disso, a majoração do percentual limítrofe não será suficiente para alcançar os objetivos traçados se não houver conformação das Leis estaduais no sentido de observar os princípios da capacidade contributiva e a da progressividade.

---

<sup>52</sup> BRASIL. Ofício Consefaz nº 11/15. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/consefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-consefaz-ndeg-11-15>>. Acesso em 02 nov. 2016.

<sup>53</sup> De acordo com as últimas modificações nas Leis estaduais, dentre as vinte e sete unidades federativas, apenas sete preveem a alíquota máxima de oito por cento, quais sejam: Bahia, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins.

## 5. A TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES E A EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Na obra “O Mito da propriedade”, Liam Murphy e Thomas Nagel afirmam que a propriedade, assim como a estrutura tributária, é uma construção jurídica, produto de um conjunto de Leis e instituições. A tributação não é uma forma de expropriação utilizada pelo governo, nem a propriedade é um direito natural<sup>54</sup>.

Na realidade, a cobrança de impostos condiciona o direito de propriedade. O sistema deve definir quais impostos serão exigidos diante os direitos de propriedade que surgem através das inúmeras transações possíveis<sup>55</sup>.

A definição dos impostos que constituem um Sistema Tributário, assim como todos os elementos que constituem a matriz tributária nacional, sempre deve ser feita com observância do princípio da capacidade contributiva, e dos elementos que possibilitam seu melhor alcance.

### 5.1 O princípio da capacidade contributiva

Há várias possibilidades de classificação dos impostos. Pode-se distinguir os impostos diretos dos indiretos, de modo que, nos primeiros, a carga tributária é suportada justamente por quem praticou o fato gerador, não havendo qualquer repercussão econômica do encargo. Ou seja, é devido pelo contribuinte de fato e de direito<sup>56</sup>. Já os impostos classificados como indiretos são aqueles que recaem sobre um terceiro, por meio da repercussão econômica, havendo transferência do ônus ao consumidor final<sup>57</sup>. Assim, o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas repassa o encargo a um terceiro<sup>58</sup>.

Além dessa classificação, importa para o presente estudo aquela que considera o caráter pessoal ou real, conforme a exigência do imposto de vincular-se, ou não, às características individuais do contribuinte.

Os impostos de natureza real são aqueles instituídos em razão da matéria tributada, ou seja, do patrimônio ou de considerações objetivas, que independem da situação do devedor. Nesse caso, o que importa é o próprio bem, objetivamente considerado, como se vê no caso do IPTU e do ITCMD. Já os impostos ditos pessoais são aqueles instituídos em função da

---

<sup>54</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 98.

<sup>55</sup> Idem.

<sup>56</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 99.

<sup>57</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 328.

<sup>58</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 99.

qualificação do contribuinte, apresentando um caráter subjetivo, de forma que as peculiaridades do sujeito passivo são observadas no tratamento legislativo para eventuais diferenciações, como ocorre no caso do imposto sobre a renda<sup>59</sup>.

Essa distinção estanque dos impostos, entretanto, tem sido cada vez mais suavizada ao longo dos anos. Se antes os impostos pessoais aparentavam uma maior aptidão a servirem de instrumento de justiça fiscal a partir da análise do artigo 145, § 1º da CRFB/88, as discussões jurisprudenciais<sup>60</sup> e doutrinárias têm ensejado um novo olhar sobre o tema, principalmente ao relacionar tais conceitos ao princípio da capacidade contributiva e à aplicação da progressividade.

Isso demonstra uma tendência na doutrina e na jurisprudência em personalizar a tributação, ou seja, atribuir natureza pessoal ao tributo. Nas palavras de Sacha Calmon<sup>61</sup>, por exemplo, os impostos sempre serão pessoais, uma vez que sempre atingem a pessoa do contribuinte.

Esse entendimento é fundamental para dar efetividade ao princípio da igualdade na relação tributária, sustentado pelos artigos 5º e 150, inciso II da CRFB/88, e que deve ser uma garantia inderrogável do Estado Democrático de Direito. Sempre oportuno citar a interpretação de igualdade perpetuada por Rui Barbosa, antes eternizada por Aristóteles, no sentido de tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, na medida de sua desigualdade<sup>62</sup>.

A partir dessa caracterização, ao observar a situação pessoal do indivíduo para a cobrança de um imposto, busca-se aferir a capacidade contributiva, um princípio norteador do Sistema Tributário, de vital importância na busca da justiça distributiva.

A capacidade contributiva surgiu de forma expressa no ordenamento brasileiro a partir da Constituição de 1946. Ainda que suprimida das Constituições seguintes, sempre foi

---

<sup>59</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 328.

<sup>60</sup> Ainda que até 2013 a jurisprudência do STF não admitisse a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos de natureza real, alguns magistrados já se insurgiam contra esse entendimento, conforme voto do ministro Carlos Mário da Silva Velloso no Recurso Extraordinário nº 153.771, Rel. Designado Min. Moreira Alves, DJ 05/09/1997, informativo do STF nº 82. Nas palavras do ministro a interpretação ideal do artigo 145, §1º, é no sentido de que “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 estão sujeitos à capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal”.

<sup>61</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.79.

<sup>62</sup> “A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem”<sup>62</sup>. In BARBOSA, Rui. Oração aos moços. Rio de Janeiro: Edições Casa Rui Barbosa, 1999. p. 26.

entendida como um princípio implícito<sup>63</sup>, como corolário do princípio constitucional da igualdade aplicável à relação tributária. Em 1988, a CRFB tornou a prever a necessidade de observância da capacidade contributiva, conforme disposto no art. 145, §2º.

Conforme ensinamentos de Aliomar Baleeiro, a “capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”<sup>64</sup>. Significa, portanto, que cada indivíduo deve contribuir de acordo com sua riqueza, independente da concreta utilização dos serviços públicos oferecidos pelo Estado, sem que seja desrespeitada a proibição de efeito confiscatório ou que reste prejudicado o mínimo vital.

A Lei não pode tratar desigualmente os contribuintes quando há capacidade contributiva equivalente, caso contrário estaria a infringir a proibição genérica de privilégios odiosos<sup>65</sup>. Significa, conforme Ricardo Lobo Torres, que o legislador não pode discriminar os contribuintes com situação econômica equivalente em razão de raça, cor, sexo, profissão, ideologia, política etc.

Diversos autores classificam a capacidade contributiva como um subprincípio da igualdade. No entanto, ao tornar tal previsão expressa, é nítida a importância dispensada pelo constituinte ao preceito, devendo ser tratada propriamente como um princípio tributário constitucionalizado<sup>66</sup>. Trata-se, assim, de um princípio autônomo, pois a CRFB/88 confere um tratamento específico, particularizado, à busca da igualdade em matéria tributária, não se tratando de simples ramificação do princípio da igualdade.

Nesse sentido, mister analisar o artigo 145, § 1º da Constituição Federal que traz a seguinte disposição:

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.

---

<sup>63</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 42.

<sup>64</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 259.

<sup>65</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 95.

<sup>66</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva : análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 42.

Em que pesem as discussões doutrinárias que diferenciam o conceito de capacidade contributiva e de capacidade econômica, opta-se, para o presente estudo, por considerar tais conceitos similares<sup>67</sup> para fins de aplicação do dispositivo constitucional. Assim, a capacidade econômica citada é justamente a capacidade contributiva, e significa que cada indivíduo deve contribuir de acordo com sua riqueza – independente de sua disponibilidade financeira e liquidez no momento considerado<sup>68</sup> – alcançando-se, assim, a igualdade.

A observância ao princípio da capacidade contributiva cabe tanto ao Poder Legislativo quanto ao Judiciário, como uma espécie de duplo controle<sup>69</sup>. O legislador, ao descrever os elementos objetivos e subjetivos da incidência de um tributo, deve ser guiado por tal princípio, assim como o juiz, ao analisar e aplicar a lei, sendo sua atuação uma garantia à eventual inércia do legislador.

O alcance da expressão “sempre que possível” enseja algumas discussões, em razão de sua disposição no referido artigo. Conforme entendimento de Ives Gandra da Silva Martins<sup>70</sup>, a expressão vincula apenas o “caráter pessoal”, de forma que a capacidade econômica sempre deverá ser observada para que não configure efeito confiscatório. Assim, sempre que possível os impostos devem ser diretos, ter caráter pessoal, recaindo sobre a renda ou patrimônio do contribuinte. Por outro lado, não sendo possível, podem ser indiretos, sem caráter pessoal, recaindo sobre a aquisição de bens, como o consumo.

No mesmo sentido Hugo de Brito Machado afirma que o dispositivo não confere discricionariedade ao legislador para aplicação do princípio. Ao contrário, a supremacia dessa norma constitucional restaria aniquilada, rebaixando-se do nível constitucional para o de uma Lei ordinária. Sendo assim, sua inobservância pode ensejar a propositura de ações de controle constitucional<sup>71</sup>.

Assim, em razão de sua importância na efetivação da igualdade no campo da tributação, além da proteção do mínimo vital e da proibição do confisco, a capacidade

---

<sup>67</sup> Entende-se a capacidade econômica como um conceito mais amplo, que extrapola a questão da carga tributária a ser suportada pelo indivíduo ao praticar um fato gerador. Vai além, esbarrando nos conceitos econômicos de riqueza e pobreza, sem considerar o dever defronte o ente que arrecada tributos. Ora, ao interpretar o art. 145, §2º da CRFB/88, resta claro que o constituinte tratou da capacidade econômica do indivíduo diante uma imposição do Estado, ao ser tributado, restringindo o campo de interpretação da norma. De qualquer maneira, atribuído um conceito mais amplo à capacidade econômica, ela seria uma condição anterior necessária à aferição da capacidade contributiva.

<sup>68</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 94.

<sup>69</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva : análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 111.

<sup>70</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 76-78.

<sup>71</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2010. p. 45.

contributiva deve ser resguardada, ainda que não haja previsão expressa, como uma limitação ao poder de tributar.

A regra no Sistema Tributário deve ser impostos pessoais, mas, independentemente da natureza pessoal ou real e direta ou indireta dos impostos, a capacidade contributiva deve ser observada.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva corrobora para concretizar a solidariedade social, prevista pelo art. 3º, inciso I da CRFB/88, de forma que, em razão do dever de pagar tributos, o contribuinte concorre para o financiamento dos serviços prestados pelo Estado, na medida de sua capacidade.

## 5.2 Progressividade

Para alcançar a concretização do princípio da capacidade contributiva, este se desdobra em instrumentos, quais sejam a progressividade, a proporcionalidade, a seletividade e a personalização.

Na busca de uma melhor compreensão do ITCMD na realidade tributária brasileira, é crucial analisar a progressividade. De acordo com o entendimento de Roque Carrazza<sup>72</sup>, todos os impostos em nosso ordenamento devem ser progressivos, uma vez que é a progressividade o que possibilita atender o princípio da capacidade tributária.

Segundo Ministro Ricardo Lewandowski em voto proferido no Recurso Extraordinário 562.045/RS, “[...] a função essencial da progressividade consiste em dar concreção ao princípio da capacidade contributiva de modo a promover a justiça social em matéria tributária, servindo como importante instrumento de desconcentração da riqueza”<sup>73</sup>.

De acordo com a progressividade, deve-se aplicar alíquotas variadas, de modo a exigir alíquotas maiores conforme se alarga a base de cálculo. A Constituição Federal de 1988, originariamente trouxe três impostos que se submetem à progressividade, sendo eles o imposto sobre a renda, conforme previsto no art. 153, §2º, inciso I, o IPTU, conforme previsão do art.156, §1º, e o ITR, com base no art. 153, §4º, inciso I.

Com fundamento na distinção entre impostos reais e pessoais, costumava-se entender que os impostos reais não poderiam ser progressivos. Com base na literalidade do artigo 145,

---

<sup>72</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.88.

<sup>73</sup> RE 562.045/ RS. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 06-02-13. Disponível em <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em 21 set. 2016.

apenas os impostos pessoais poderiam progredir, uma vez que teriam relação direta com a capacidade econômica do obrigado.

Em relação ao imposto sobre transmissão de bens *inter vivos*, o Supremo Tribunal Federal proferiu entendimentos categóricos pela inadmissibilidade da progressividade. Conforme verbete sumular nº 656 do ano de 2003, “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”.

Quanto ao ITCMD, após anos de discussões, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário 562.045 do Rio Grande do Sul, no ano de 2013, admitindo a progressão de alíquotas. Até então, as decisões monocráticas pautavam-se na impossibilidade da progressão, com o fundamento de que a Constituição previa hipóteses taxativas, sempre para impostos pessoais.

O Ministro Ricardo Lewandowski, relator do recurso, votou pela negativa de provimento, no seguinte sentido: “[...] embora represente um instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, a progressividade, no caso de impostos reais, em nosso ordenamento legal, só pode ser adotada se houver expressa previsão constitucional. Mesmo assim, ressalte-se, ela não poderá basear-se, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte”.

Acompanhando o relator no sentido de negar provimento ao recurso, mas com novos argumentos, o Ministro Marco Aurélio concluiu que a Lei do Estado do Rio Grande do Sul seria inconstitucional por violar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, não tendo relação alguma a proibição da progressividade com o caráter real ou pessoal do tributo. Para o magistrado, permitir que herdeiros, legatários ou donatários que se encontrem em situações econômicas distintas paguem o mesmo valor de tributo conforme o bem recebido, é ferir o princípio da capacidade contributiva. Ignorar-se-ia a situação real do contribuinte, de forma que, se não há pessoalidade, há injustiça.

No entanto, os dois Ministros foram vencidos pela maioria, que votou pelo provimento do recurso. Sendo assim, apesar de se reconhecer a necessidade de uma análise ponderada para aferir a capacidade contributiva ao estabelecer as alíquotas, considera-se que o referido acórdão traz importante avanço na aplicação do ITCMD para fins de justiça fiscal.

Doravante, é necessário afirmar a possibilidade de extensão do entendimento consolidado no acórdão analisado. É certo que a decisão do STF modificou o entendimento adotado pelo Tribunal até então, de que não era possível a progressividade tratando-se de imposto real. Ora, se o novo entendimento contempla a possibilidade de aplicação de

alíquotas progressivas independente de natureza real ou pessoal do imposto, não há razão em divergir na aplicação de outros impostos além daquele sobre heranças e doações. Sendo assim, é necessária uma uniformização da jurisprudência, no sentido de buscar uma revisão dos entendimentos sumulados citados acima, que se encontram desatualizados conforme o novo entendimento do Supremo Tribunal Federal.

### 5.3 Propostas de modificações na incidência do ITCMD para fins de justiça distributiva

Ao analisar historicamente a dinâmica da distribuição de renda em “O Capital no século XXI”, Thomas Piketty se utiliza da lógica  $r > g$ , sendo  $r$  a taxa de remuneração do capital, ou seja, o quanto o capital rende ao ano, e  $g$  a taxa de crescimento anual da renda e da produção. A partir dessa lógica, Piketty afirma que, se a taxa de remuneração do capital excede a taxa de crescimento da economia, a riqueza herdada também aumenta mais rápido que aquela proveniente da renda e da produção. Por esta lógica, a riqueza herdada supera aquela advinda do trabalho, corroborando para uma alta concentração de renda, contrariando valores democráticos pautados pela meritocracia e justiça social<sup>74</sup>.

O autor afirma que os processos de acumulação e de distribuição de riquezas são influenciados por forças de divergência e de convergência. As forças de divergência garantem que quem possui altos salários se afaste do restante da população, e a permanência de forças atreladas ao processo de acumulação e concentração de riqueza, junto ao baixo crescimento e alta remuneração do capital. Já as principais forças de convergência seriam os processos de difusão do conhecimento, investimento na qualificação e formação de mão de obra<sup>75</sup>.

Nesse sentido, as forças que impulsionam a divergência, como a retratada pela fórmula de desigualdade fundamental  $r > g$ , sempre possuem maior capacidade de se restabelecer, e é essa a situação que caracteriza o início do século XXI, persistindo a lógica da acumulação, de uma concentração de riquezas observada ao longo da história. Restaria às instituições e políticas públicas contrabalancear esse efeito, e Piketty exemplifica com a adoção de imposto progressivo sobre o capital<sup>76</sup>.

Diante esse quadro, uma das conclusões de Piketty é que:

[...] quando a taxa de rendimento do capital é, por um longo período, muito mais alta do que a taxa de crescimento da economia, é quase inevitável que a herança, ou seja, os patrimônios originados no passado, predomine em relação à poupança, que são os patrimônios originados no presente. De um ponto de vista estritamente

<sup>74</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 27-33.

<sup>75</sup> Idem.

<sup>76</sup> Ibidem.

lógico, a consequência poderia ser outra, mas as forças que impulsionam nessa direção são muito poderosas. A desigualdade  $r > g$  significa de certa forma que o passado tende a devorar o presente: as riquezas vindas do passado progridem automaticamente mais rápido — sem que seja necessário trabalhar — do que as riquezas produzidas pelo trabalho, a partir das quais é possível poupar. De maneira quase inescapável, isso tende a gerar uma importância desproporcional e duradoura das desigualdades criadas no passado e, portanto, das heranças<sup>77</sup>.

Conforme o autor, a importância da herança para as gerações de hoje, é praticamente a mesma que tinha na sociedade do século XIX. No entanto, hoje em dia, há uma importância atribuída ao mérito que não havia antigamente, de forma que, muitas vezes a riqueza advinda apenas do patrimônio do passado é vista de forma negativa. Atribuí-se um valor maior à educação, por exemplo<sup>78</sup>.

Não significa que a sociedade tenha se tornado mais meritocrática. Há uma crença de que as desigualdades seriam fundadas no mérito e no trabalho, e não mais na questão da filiação e da renda, mas não passa de uma falácia própria do capitalismo. Além da renda nacional advinda do trabalho não ter crescido, as pessoas não possuem as mesmas oportunidades como ponto de partida para alcançar as mesmas qualificações. Como, atualmente, a transmissão de capital humano é ainda menos automática que a transmissão do capital imobiliário e financeiro, de forma que o herdeiro teria que realizar o mínimo de esforço, isso leva a uma crença de que haveria o fim da herança e o nascimento de uma sociedade mais justa<sup>79</sup>.

No entanto, o autor explica que, ao longo do tempo percebeu-se uma diminuição das grandes heranças e o surgimento de heranças médias, que não são suficientes para uma vida de rentista, mas possibilita um bem estar considerável. Ao analisar os dados colacionados, Piketty conclui que cerca de um sexto de cada geração recebe uma herança maior do que metade da população recebe como renda do trabalho ao longo de toda a vida.

Embora não tenha analisado dados de países emergentes, e do Brasil especificamente, Piketty afirma que com a diminuição da taxa de crescimento demográfico e econômico, é plausível considerar que a herança terá a mesma importância analisada para a França e outros países desenvolvidos, no resto do mundo, ainda que isso demore algum tempo<sup>80</sup>.

Diante as considerações travadas por Piketty, é fundamental analisar como a incidência do imposto sobre heranças e doações é capaz de contribuir para a realização da função distributiva do tributo.

---

<sup>77</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 368-369.

<sup>78</sup> Idem, p. 409.

<sup>79</sup> Ibidem.

<sup>80</sup> Ibidem, p. 417.

Ainda que o Brasil tenha reduzido seus níveis de desigualdade e pobreza nos últimos anos, enquanto na maioria dos países a concentração de renda se intensificou<sup>81</sup>, a resistência em eleger instrumentos para diminuir a tributação sobre o consumo e aplicar a progressividade, corrobora para que a redução da pobreza e da desigualdade seja cada vez mais lenta, como comprovado pelo relatório da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe das Nações Unidas, a CEPAL<sup>82</sup>.

Não restam dúvidas acerca da ineficiência da arrecadação do ITCMD no Brasil, e dos efeitos negativos gerados pela transmissão intergeracional, sendo necessárias mudanças pontuais na incidência do imposto, enquanto uma reforma tributária efetiva não é realizada.

À princípio, a técnica de aferimento da base de cálculo é uma medida importante. Caso esteja defasada a apuração do valor dos bens transmitidos, no momento da identificação da base de cálculo para incidência do imposto, os propósitos intentados serão ainda mais prejudicados. Para que o acesso à informação patrimonial seja otimizado, é recomendável a celebração de convênios entre as Secretarias estaduais da Fazenda e a Receita Federal, a fim de proceder a um cruzamento de dados, possibilitando a troca de informações fiscais<sup>83</sup>.

A majoração da alíquota máxima é imprescindível. Como visto no terceiro capítulo desse trabalho, o limite de 8% estipulado pelo Senado Federal, e raras vezes alcançado pelo legislador estadual, mostra-se desarrazoado quando comparado com outros países.

É comum encontrar argumentos no sentido de que a alíquota máxima aplicada no Brasil não seria incoerente quando observado o baixo retorno ao cidadão, por meio das políticas e serviços públicos. Ainda que este seja um problema persistente, a possibilidade de aplicação de alíquotas mais elevadas corrobora para minimizar a concentração de renda, cumprindo sua função extrafiscal.

A fixação de uma alíquota mínima também é uma medida eficaz. Conforme a Tabela 2 apresentada no terceiro capítulo deste estudo, a alíquota média cobrada sobre heranças no Brasil em 2014 era de 3,86%, enquanto sobre as doações incidia uma alíquota média de 3,23%. Devido à ausência de fixação de uma alíquota mínima, os Estados aplicam alíquotas muito baixas e, por vezes, nulas, o que aumenta ainda mais a discrepância entre a realidade do Brasil e de outros países, além de potencializar a concentração de renda.

---

<sup>81</sup> **A Economia para o 1%.** Disponível em: <[http://www.oxfam.org.br/noticias/relatorio\\_davos\\_2016](http://www.oxfam.org.br/noticias/relatorio_davos_2016)>. Acesso em: 15 nov. 2016.

<sup>82</sup> **Estudo econômico da América Latina e do Caribe.** A Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável e os desafios do financiamento para o desenvolvimento. Disponível em: <<http://www.cepal.org/pt-br/node/37887>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

<sup>83</sup> RAUSCH, Aluizio Porcaro. **Sobre a necessidade de maior tributação de heranças e doações no Brasil.** In: DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de (Coord.). *Justiça Fiscal.* Belo Horizonte; Del Rey, 2016. p. 47.

Conforme o *leading case* em que o STF decidiu pela constitucionalidade das alíquotas progressivas do ITCMD, não há dúvidas de que a progressividade seja uma medida indispensável para a concretização dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

A progressividade em razão do valor transmitido já é comum em alguns Estados, como visto na tabela comparativa, ainda que seja aplicada timidamente. Percebe-se que, juntamente à fixação de alíquotas máxima e mínima, que possibilitassem maior gradação entre os valores, a capacidade contributiva seria atingida com maior eficácia.

Também já vigora em algumas legislações estaduais aquela aplicada em razão do grau de parentesco. Poder-se-ia argumentar que, com base na afetividade, muito debatida no Direito das Famílias, esse tipo de progressão corroboraria para a proteção da família. Assim, a progressividade incidiria de forma mais branda sobre a transmissão aos descendentes, ascendentes, cônjuge e colaterais de segundo grau.

Em que pese a importância conferida à progressividade em proveito do princípio da capacidade contributiva, a progressão das alíquotas em função do grau de parentesco não corrobora para medir a capacidade contributiva, podendo gerar um privilégio sem qualquer fundamento que justifique o tratamento desigual. O STF, acertadamente, tem decidido neste sentido, reconhecendo a progressividade do ITCMD, mas negando a possibilidade de progressão das alíquotas em razão do grau de parentesco<sup>84</sup>.

Por fim, a afetação da receita da tributação de heranças à programas educacionais pode ser uma importante medida para justiça distributiva. Uma vez que a herança, da forma como é tributada atualmente, tende a agravar o acúmulo de riqueza através das gerações, a transferência do capital humano, também interfere de forma negativa para a desigualdade.

Mister destacar que não há impedimento à efetivação dessa medida no ordenamento pátrio, uma vez que a vedação contida no artigo 167, inciso IV da CRFB/88 exclui da proibição de vinculação de receita de impostos a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, ressalva complementada pelo art. 212 da CRFB/88, que estabelece o gasto mínimo dos entes federativos com a receita de impostos para a educação, o que não impede que toda a receita auferida por impostos seja destinada à educação.

As medidas acima apresentadas caracterizam simples modificações na exigência do imposto, mas que, ao lado de mudanças orçamentárias, têm o condão de realizar nítidos avanços na diminuição da desigualdade e na busca da justiça distributiva.

---

<sup>84</sup> RE 602.256/PE. Rel. Min. Edson Fachin. 12-11-2015. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Loyst-C8ZhAJ:www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp%3Fid%3D308160156%26tipoApp%3D.pdf+%&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

## 6 CONCLUSÃO

A forma como se estruturou a tributação sobre heranças e doações ao longo do tempo, corroborou para a consolidação de um sistema tributário apto à cumulação de renda e profunda desigualdade econômica e social.

A partir dos elementos que determinam a incidência do imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, nota-se profunda defasagem na eleição de uma alíquota máxima pelo Senado Federal, que, mesmo considerada baixa, é alcançada por poucas legislações estaduais. Assim, o ordenamento brasileiro apresenta uma alíquota média extremamente baixa quando comparada a outros países.

Ainda que seja um imposto pouco discutido, uma vez que as insipientes manifestações de insatisfação são reservadas aos impostos sobre grandes heranças e sobre lucros e dividendos, em momentos de instabilidade política e econômica são frequentes as propostas legislativas com o intuito de aumentar a arrecadação. Porém, muitas vezes as propostas contêm sérias imperfeições, aptas a gerar inconstitucionalidades que nulificam as finalidades legítimas.

Considerando a necessidade de adequar a tributação sobre heranças e doações à finalidade essencial de justiça distributiva, é fundamental a observância do princípio da capacidade contributiva e da progressividade.

Assim, é possível vislumbrar a aplicação de medidas concretas propostas nessa monografia, tais como o aferimento da base de cálculo, a fixação de uma alíquota mínima, a majoração da alíquota máxima, a progressividade em razão do valor transmitido e a afetação da receita do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação para programas educacionais.

A partir das sugestões de modificação na cobrança do ITCMD, não há qualquer pretensão de esgotamento das inúmeras discussões e críticas acerca do tema. Contudo, tais medidas demonstram forte aptidão para influenciar uma reforma tributária capaz de contribuir na efetivação da justiça distributiva, e conseqüente redução da desigualdade.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.
- Coleção de Leis do Império do Brasil**. Disponível em:  
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40064-3-junho-1809-571706-publicacaooriginal-94843-pe.html>>. Acesso em: 15 set. 2016.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de. (Coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.
- DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva : análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010
- ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações**. 2014. Disponível em:  
<[http://www.ey.com.br/br/pt/services/release\\_brasil\\_menores\\_aliquotas\\_heranca](http://www.ey.com.br/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca)>. Acesso em: 29 set. 2016.
- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2014.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tributais, 2013.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário**: Estudos em Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 98.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução Mônica Baumgarten de Bolle. Ed. Intrínseca. Rio de Janeiro. 2013.812 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.