

## TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES: VIA DE MÃO DUPLA? TAXATION ON HERITAGES AND DONATIOS: DOUBLE HAND ROTE?

Guilherme Henrique Feriani (IC) e José Geraldo Romanello Bueno (Orientador).

**Apoio: PIVIC Mackenzie**

### RESUMO

O presente artigo tem a função de demonstrar o surgimento do imposto pelos romanos e de como este, similarmente, passou a ser aplicado no Brasil por Dom João VI e sucessivamente pelas Constituições que seguiram. As alíquotas de ITCMD mínimas e máximas do Brasil foram apuradas e comparadas as de outros países. Foram apresentados os impactos internos para a arrecadação brasileira com base em dados estatísticos de recolhimento do ITCMD entre os anos de 2001 a 2016. Posteriormente, são definidas as técnicas da seletividade, proporcionalidade e progressividade, abordando, nesta última, o RE 562.045/RS julgado pelo Supremo Tribunal Federal em fevereiro de 2013, que confirmou a inexistência de vedação Constitucional para progressão das alíquotas de ITCMD. Por fim, é feita uma análise de como a sociedade está caminhando para o acúmulo de riquezas e para valorização do rendimento proveniente deste e de como se pode alcançar uma possível solução: a redistribuição de renda captada por impostos em heranças e doações. Por meio de políticas de aplicação proporcional das alíquotas e levando em conta os resultados fiscais e extrafiscais, pode-se buscar menores índices de desigualdade, trazendo benefícios sociais.

**Palavras-chave:** Alíquotas. Progressividade. Redistribuição.

### ABSTRACT

The main objective of the following article is to demonstrate the emergence of taxes applied by the Romans and how, similarly, taxation had been applied in Brazil by Dom Joao VI and by The Constitutions that came after the end of the monarchy. The highest and lowest form of taxation rate were previously compared and examined to those of different countries around the globe and will also be stated in this article. There will be presented the domestic impact caused by tax collections based on the data taken from ITCMD's (a type of taxation applied when transferring or acquiring a property) collection for the years of 2001 to 2016. After that it will be described selectivity, proportion and progressiveness techniques, addressing the last by the Supreme Federal Court (RE 562.045/RS ref) who confirmed the non existence of a Constitutional compliance to the ITCMD rates advancement. Last but not least, this article will analyze how society is walking towards the accumulation of wealth its appreciation and how

there could be a possible solution to this factor: redirecting the revenue acquired by taxation on inheritance and donations. By the application of proportional policies on taxation rates, taking into consideration fiscal and non-fiscal results, there could be expected a decrease on inequality, bringing social benefits to all.

**Keywords:** Rates. Progressiveness. Redirecting.

## 1. INTRODUÇÃO

A tributação, usada como demonstração de poder do Soberano na antiguidade e posteriormente como uma forma de arrecadação de recursos pelo Estado para investimento social, começou a ser aplicada pelos romanos, exigindo-se 5% do valor que se transmitia em heranças e doações. Posteriormente, conforme trata este artigo, o Sistema Tributário no Brasil se iniciou por Dom João VI, foi dividido em heranças e doações e houve a fixação de alíquotas pelas Constituições que seguiram.

A atual Constituição, por fim, dividiu essas taxas de arrecadação em Impostos sobre Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a ele relativos (ITBI) e Impostos sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), mantendo a fixação de alíquotas e atribuindo cada uma a um ente federativo.

Quanto aos sujeitos da obrigação tributária, é explanado quais os seus deveres, quem são e como é feita a base de cálculo para tributação. A seguir, com base na alíquota máxima estipulada pela Constituição brasileira (podendo variar entre os Estados), cria-se a base para posterior discussão sobre a progressividade do ITCMD e há uma comparação entre alíquotas de outros países com o Brasil. A partir das tabelas comparativas apresentadas, é exposto o debate sobre a tributação de heranças via imposto de renda e sua contribuição e do ITCMD para arrecadação nacional.

O segundo capítulo é iniciado trazendo a distinção entre impostos diretos, indiretos, de natureza real e de natureza pessoal, relacionando-os ao princípio da capacidade contributiva. São definidas as técnicas de variação de alíquotas dentro do sistema tributário como a seletividade, a proporcionalidade e a progressividade e, em relação a última, é exposto como o RE 562.045/RS julgado em 2013 pelo Supremo Tribunal Federal afetou seu uso no país.

A grande tendência de acúmulo de capital que vem seguindo as sociedades tem as “impulsionado ao passado”, ou seja, o acúmulo de capital está levando as sociedades a constituírem poucas pessoas com um grande patrimônio rentável, ao passo que a grande maioria passará a trabalhar sem perspectiva de conseguir um patrimônio que o sustente, um verdadeiro retorno ao século XIX. Com isso, surge a importância do imposto sobre heranças e doações, cuja função é ajudar o Estado a captar recursos a fim de redistribuir para a sociedade e diminuir a desigualdade ao invés de aumentá-la (como seria o caso de sociedades baseadas na rentabilidade do patrimônio familiar). Para isso, devem ser adotadas políticas que saibam aplicar a progressividade de alíquotas e redistribuir as contribuições em benefício da população.

## 2. DESENVOLVIMENTO DO ARGUMENTO

### 2.1. Alíquotas no Brasil e no exterior e seus reflexos nos cofres públicos

No Brasil, Dom João VI deu início ao sistema tributário por instituir tributos semelhantes aos cobrados em Portugal e por estabelecer o primeiro imposto *causa mortis* através de um documento, denominado Alvará Régio, que criava impostos do papel selado e das heranças e legados (ASAHARA, 2017, pp. 9-10). Nesse imposto era cobrado 10% para os colaterais até 2º grau e 20% para os demais parentes, sendo os ascendentes e descendentes isentos (DIAS, 2016, pp. 12-13).

Com a Constituição de 1934, o imposto foi dividido entre heranças (*causa mortis*) e doações (*inter vivos*), conforme menciona o artigo 128 da Constituição de 16 de Julho de 1934, ao declarar que as transmissões de bens por herança ou legado estavam sujeitas a imposto progressivo (BRASIL, 1934). Posteriormente, com a Constituição de 1967, foi implantada a fixação das alíquotas, cabendo ao Estado e ao Distrito Federal decretar os impostos sobre transmissão de bens imóveis por natureza ou de direitos reais sobre imóveis, conforme o artigo 24 (BRASIL, 1967). Atualmente, com a Constituição de 1988, manteve-se a fixação das alíquotas, dividindo os impostos em: Impostos sobre Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a ele relativos (ITBI) e Impostos sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

O ITBI se tornou de atribuição dos municípios, incidindo sobre a transmissão de bens entre os vivos, e o ITCMD se tornou de responsabilidade do Estado, incidindo sobre as heranças ou doações de quaisquer bens e direitos, conforme o artigo 155, § 1º, da Constituição Federal (Equipe RT, 2016, p. 90).

Definindo aquilo que se conhece como herança, ou transmissão *causa mortis*, temos o que diz Maria Helena Diniz (2015, p. 141), que a classifica como: “O patrimônio do falecido, isto é, o conjunto de direitos e deveres que se transmitem aos herdeiros legítimos ou testamentários, exceto se forem personalíssimos ou inerentes à pessoa do de cujus”. Sobre aquilo que se define doação, o artigo 538 do Código Civil explica seu significado: “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra” (Equipe RT, 2016, p. 216).

A tributação no direito brasileiro se dá pela arrecadação de quantias monetárias a fim de que o Estado possa, através desses recursos, manter seu funcionamento. Conforme define o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Sabbag (2018, p. 41) comenta tal definição de forma detalhada por dizer que

a exigência da prestação em pecúnia pelo CTN buscou afastar a prestação dos tributos por meio de bens ou serviços, ou seja, ela deve ser realizada apenas em moeda corrente. Em relação ao seu caráter compulsório, destaca o princípio da supremacia do interesse público em relação ao particular, sendo assim, não é facultado ao contribuinte optar ou não pelo pagamento do imposto, pois o Estado necessita do arrecadamento para funcionar em prol de seus cidadãos. Tal prestação não se caracteriza como multa, pois esta “é a reação do direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado, mostrando-se como uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária” (SABBAG, 2018, p.42), devendo sempre estar prevista em lei (artigo 97, V, do CTN), apesar disso, em casos onde o contribuinte paga o tributo com atraso, pode suportar as duas consequências patrimoniais simultaneamente. Também, deve ser instituída por lei, conforme o artigo 97, incisos I e II, do CTN. Por fim, deve ser cobrada por lançamento, pois conforme o artigo 142 do CTN, esse procedimento torna o tributo exigível como atividade administrativa, sendo necessário que seja feito por escrito.

Para que a aplicação de tributos funcionasse, criou-se a obrigação tributária, ou seja, a relação jurídica com caráter obrigacional onde o Estado passa a exigir uma prestação (tributo) de um sujeito passivo (contribuinte). Passam a existir, portanto, alguns critérios para a incidência tributária que levam em conta o material, o temporal e o espacial. O critério material define que o imposto irá incidir sobre qualquer bem ou direito havido, seja por transações, sucessão legal, por testamento ou por doações. O critério temporal define o momento em que ocorre o fato (a morte do indivíduo é essencial para que haja o ITCMD). O critério espacial mostra o local em que o fato gerou o imposto (no caso de bens imóveis, ocorre no Estado em que se situa o bem e, no caso de bens móveis, onde o inventário for processado).

Quanto aos sujeitos da obrigação tributária, caracterizam-se em sujeito ativo e passivo. Anna Paula Asahara (2017, p. 23) os define como sendo credores e devedores da obrigação tributária, respectivamente. O credor (sujeito ativo) é estabelecido em lei e, no caso do ITCMD, são os Estados-membros ou o Distrito Federal, conforme o artigo 155, inciso I, da Constituição Federal vigente. Por outro lado, o devedor (sujeito passivo), no caso do ITCMD, só é percebido a partir do momento em que o fato gera o tributo, sendo os sucessores do falecido os sujeitos.

A base de cálculo do ITCMD é fixada através da lei pela entidade competente e se refere ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Vale dizer que as dívidas que recaem sobre os bens não são abatidas ao se estipular a base do cálculo.

O artigo 155 da Constituição Federal Brasileira, em seu parágrafo 1º, inciso IV, estabelece que os impostos para transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou

direitos, terão suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal, o qual através da resolução nº 9 de 1992 as definiu em 8%, podendo variar entre os Estados brasileiros. Apesar de ser definido com o fim de arrecadar recursos para os cofres públicos, também é considerado seu caráter extrafiscal, tendo como objetivo o desestímulo à concentração de renda, possibilitado por meio da progressividade.

A progressividade de alíquotas no ITCMD é uma realidade em outros países e, conforme RE 562.045/RS julgado pelo STF, tornou-se realidade no Brasil. O ajuste dos impostos à capacidade contributiva permite que os cidadãos contribuam para as despesas públicas conforme suas capacidades econômicas.

As alíquotas variam de acordo com o valor da base de cálculo, isto é, a alíquota cresce na medida em que a capacidade contributiva aumenta. Essa técnica da progressividade atinge sua função fiscal por promover a arrecadação de acordo com a base de cálculo e extrafiscal por tornar possível o equilíbrio entre as contribuições fornecidas pela população, possibilitando até mesma a isenção das faixas com baixo valor contributivo.

O ITCMD não leva em consideração as características da pessoa do contribuinte para o seu cálculo, portanto, é considerado como critério a capacidade contributiva do indivíduo, em adequação a expressão “sempre que possível”, do artigo 145 da Constituição Federal, no § 1.º (Equipe RT, 2016, p. 88), sendo fornecido à administração tributária a faculdade de tornar efetivos esses objetivos, respeitando os rendimentos e atividades econômicas do contribuinte.

Analisando alguns dos países que possuem baixos índices de desigualdade, percebe-se que o valor de suas alíquotas são maiores e a progressividade se faz presente. Porém, nos países com índices de desigualdade mais altos, a variação dos valores é bastante instável, uma vez que cada um possui suas características históricas diferentes, que originaram as atuais formas de tributação. O EY (2014) trás um comentário com respeito a essa diferença entre as alíquotas ao dizer que o Brasil é um dos países que menos taxa as heranças e doações no mundo, cerca de 3,86%, um valor consideravelmente inferior quando comparado ao Chile (13%), França (32,5%) e Inglaterra (40%).

### **2.1.1. O sistema nacional e internacional de alíquotas**

A instituição da tributação não é apenas uma forma de fazer com que os indivíduos, de forma justa, contribuam para o financiamento dos gastos públicos, ela também é útil para identificar categorias e promover o conhecimento e a transparência democrática (PIKETTY, 2014, pp. 21-22).

A instituição das alíquotas no Sistema Tributário busca a proporcionalidade contributiva, pelo menos em partes. Porém, não se pode ignorar o fato de que a instabilidade política também decide a forma como os impostos serão exigidos. Assim, é de extrema importância que os impostos sejam exigidos considerando as opções políticas sociais, havendo uma melhor adequação para a população.

A competência dos impostos está dividida entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, cabendo a cada um exigir o tributo adequado a si, conforme delimitado constitucionalmente. Nesse sentido, cabe aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do ITCMD (Constituição Federal de 1988, artigo 155, inciso I). No caso de bens imóveis a competência será do Estado em que o bem está situado. Tratando-se de bens móveis, títulos e créditos, a competência será do Estado em que ocorrer o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Quando o doador estiver domiciliado ou residir no exterior ou em casos em que o inventário é processado no exterior, a Lei complementar definirá a competência para instituição do imposto (DIAS, 2016, pp. 15-16).

Nos estados do Brasil, as alíquotas variam de acordo com o valor máximo de 8% (BRASIL, 1992), como já mencionado, portanto, é de grande relevância uma demonstração das alíquotas médias e máximas do Brasil e sua comparação a outros países, conforme as tabelas 1 e 2 à seguir.

Tabela 1: Demonstra as diferenças entre as alíquotas médias e máximas para transmissões *causa mortis* e *inter vivos* nos estados do Brasil, fornecendo, por fim, uma ponderação geral.

Brasil - UF	Imposto sobre herança		Imposto sobre doação	
	Alíquota média	Alíquota máxima	Alíquota média	Alíquota máxima
<b>Acre</b>	4,00%	4,00%	2,00%	2,00%
<b>Alagoas</b>	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
<b>Amapá</b>	4,00%	4,00%	3,00%	3,00%
<b>Amazonas</b>	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
<b>Bahia</b>	6,00%	8,00%	2,00%	3,50%**
<b>Ceará</b>	5,00%	8,00%	3,00%	8,00%*
<b>Distrito Federal</b>	4,00%	6,00%*	4,00%	6,00%*
<b>Espírito Santo</b>	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
<b>Goiás</b>	3,00%	8,00%*	3,00%	8,00%*
<b>Maranhão</b>	4,00%	7,00%**	2,00%	2,00%

<b>Mato Grosso</b>	3,00%	8,00%*	3,00%	8,00%*
<b>Mato Grosso do Sul</b>	4,00%	6,00%*	2,00%	3,00%*
<b>Minas Gerais</b>	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
<b>Pará</b>	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
<b>Paraíba</b>	4,00%	8,00%*	4,00%	8,00%*
<b>Paraná</b>	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
<b>Pernambuco</b>	5,00%	8,00%*	2,00%	8,00%*
<b>Piauí</b>	4,00%	6,00%*	4,00%	4,00%
<b>Rio de Janeiro</b>	4,00%	5,00%*	4,00%	5,00%*
<b>Rio Grande do Norte</b>	1,50%	6,00%*	1,50%	6,00%*
<b>Rio Grande do Sul</b>	4,00%	6,00%*	3,00%	4,00%*
<b>Rondônia</b>	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
<b>Roraima</b>	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
<b>Santa Catarina</b>	4,50%	8,00%	4,50%	8,00%
<b>São Paulo</b>	3,25%	4,00%	3,25%	4,00%
<b>Sergipe</b>	4,00%	8,00%*	4,00%	4,00%
<b>Tocantins</b>	4,00%	8,00%*	4,00%	8,00%*
<b>Brasil</b>	3,86%	8,00%	3,23%	8,00%

Fonte: EY (2014).

\*Valores conforme o levantamento do EY até fevereiro de 2017 (GLOBO, 2017).

\*\*Valores conforme o levantamento feito por Laura Domingues Dias (2016, pp. 21-22).

Tabela 2: Compara as alíquotas de outros países com as do Brasil em relação a transmissão de heranças e doações.

<b>País</b>	<b>Imposto sobre herança</b>	<b>Imposto sobre doação</b>
	<b>Alíquota máxima</b>	<b>Alíquota máxima</b>
<b>Brasil</b>	8%	8%
<b>Alemanha</b>	50%	50%
<b>Austrália</b>	0%	0%
<b>Canadá</b>	0%	0%
<b>Chile</b>	25%	35%
<b>China</b>	0%	0%

<b>Estados Unidos</b>	40%	40%
<b>França</b>	60%	45%
<b>Inglaterra</b>	40%	40%
<b>Itália</b>	8%	8%
<b>Japão</b>	55%*	50%
<b>Noruega</b>	0%	0%
<b>Rússia</b>	0%	0%
<b>Suíça</b>	50%	50%

Fonte: Laura Domingues Dias (2016).

\*Valor conforme o levantamento do EY até fevereiro de 2017 (GLOBO, 2017).

### 2.1.2. Impactos internos

Conforme observado nas tabelas 1 e 2 deste artigo, a incidência tributária sobre heranças e doações no Brasil é baixa quando comparada a outros países como Japão, Inglaterra ou França. Traz isso reais efeitos para a arrecadação econômica do país? Trouxeram as políticas tributárias nos últimos anos um aumento na arrecadação nacional?

Primeiramente, antes de responder às questões, é necessário dizer sobre a tributação via imposto de renda (IR) sobre heranças e doações no Brasil, que também é uma forma de arrecadação e traz muitos debates com respeito a bitributação ou *bis in idem*. Tanto a bitributação como o *bis in idem* são considerados inconstitucionais, sendo a primeira uma cobrança feita por órgãos diferentes com base em um único fato gerador e, a segunda, feita pelo mesmo órgão, por tributos diferentes, com base no mesmo fato gerador. Sobre o fato gerador do IR e do ITCMD, Murta e Carvalho (2017, p. 80) comentam:

Apesar do patrimônio herdado ou doado já ter constituído, no passado, acréscimo patrimonial e sobre ele, certamente, já ter sido incidido o imposto de renda (IR), verificar-se-ia fato ou ato novo de acréscimo patrimonial. O contribuinte, aquele que experimentaria o aumento em seu patrimônio, seria o donatário ou o herdeiro e não o doador (que sofre decréscimo patrimonial ou o *de cuius* [sic]. Havendo novo acréscimo, agora no patrimônio do donatário ou do sucessor (beneficiado pela herança) estaria, em tese, justificada uma nova incidência do IR. No caso do ITCMD o fato gerador não seria o acréscimo patrimonial – este reservado ao IR – e sim, a transmissão patrimonial.

Como os impostos são de entes distintos, União e Estado-membro, e o fato gerador também não é o mesmo, sendo o acréscimo patrimonial para o IR e a transmissão patrimonial para o ITCMD, não há presença de *bis in idem* ou bitributação. No entanto, é importante saber que, no caso de tributação via IR devido ao ganho de capital, apesar de seu aspecto temporal ser anual, o acréscimo de patrimônio é feito de uma única vez (pela morte ou doação),

portanto, como a Receita Federal opta por um período de apuração do imposto que não coincida com o do Estado-membro, via de regra, conforme previsto legalmente, sem penalidades ou redução de impostos, o contribuinte tem até 90 (noventa) dias, contando do fato gerador, para se manifestar à administração tributária estadual ou distrital, que irá analisar a relação de bens que estão sendo doados ou herdados (MURTA; CARVALHO, 2017, pp. 81-82).

Com base no que foi visto, observa-se que a tributação de heranças via IR ou o próprio ITCMD colaboram para a arrecadação para os cofres públicos. Portanto, quais os impactos do ITCMD para a economia nacional? Leal e Almeida (2017, pp. 13-17) constataram que, no período de 2001 a 2016, o ITCMD contribuiu para um aumento na arrecadação do país. A região Sudeste, por exemplo, que teve uma arrecadação média de cerca de 100 milhões<sup>1</sup> de reais em 2001, atingiu em 2016 um valor superior a 800 milhões de reais. A região Sul passou de 50 milhões em 2001 para uma média de 290 milhões em 2016. O Nordeste, que em 2001 arrecadava menos de 15 milhões, em 2016 passou a quase 100 milhões. As regiões Sudeste e Sul tiveram, em média, as maiores receitas e crescimentos mais rápidos desse imposto ao longo desses anos. Entre 2015 e 2016, no Nordeste, houve um crescimento de 169,3% das receitas médias de ITCMD. Porém, quando consideramos a arrecadação do ITCMD per capita, a região Centro-Oeste também se destaca com um crescimento médio mais rápido, estando com R\$ 33,00, entre a região Sudeste com R\$ 36,00 e a região Sul com R\$ 29,00, aproximadamente. Esses valores, para as três regiões, são sete vezes maiores quando comparados ao ano de 2001. Apesar de improvável que esses aumentos sejam apenas resultado do crescimento econômico, pode-se dizer que as políticas tributárias específicas adotadas por cada estado contribuíram para uma maior arrecadação. Com isso, Leal e Almeida (2017, pp. 16-17) concluem:

Entre 2001 e 2012, o ITCMD cresce em importância como parcela do PIB em 179%. Em relação às receitas tributárias e correntes, os aumentos são de 139% e 156%, respectivamente. Se considerado todo o período de 2001 a 2016, a participação do ITCMD nas receitas tributárias e corrente aumenta 298% e 348%, respectivamente. Ainda que esse imposto não represente nem 1% da receita tributária estadual média, é relevante notar que esses aumentos da participação do ITCMD são muito expressivos, especialmente em um contexto em que as receitas médias têm aumento real em todas as regiões em praticamente todo o período.

## **2.2. A questão da desigualdade social à luz da técnica da progressividade**

---

<sup>1</sup> Os números citados como dados neste parágrafo são valores aproximados com base nos gráficos pesquisados por Leal e Almeida e nos preços de 2010.

O Sistema Tributário nacional se constitui de impostos e elementos cuja definição sempre deve ser feita com base no princípio da capacidade contributiva da pessoa e em elementos que possibilitem seu alcance eficaz. A distinção é feita entre impostos diretos e indiretos. Os diretos são aqueles em que “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” (DIAS, 2016, p. 33). Os indiretos, por sua vez, são os que o contribuinte recolhe o tributo mas o encargo é repassado a um terceiro, recaindo o ônus sobre o consumidor final.

Outra classificação que é importante mencionar é a que distingue impostos de natureza real e pessoal (DIAS, 2016, pp. 33-34), sendo o primeiro em razão do patrimônio ou de razões objetivas, independente da situação do devedor, como é o exemplo do IPTU (considera o bem imóvel) ou do ITCMD (considera a herança). Já os de natureza pessoal são aplicados de acordo com a qualificação do contribuinte, possibilitando diferenciações entre um e outro de acordo com as particularidades de cada sujeito, por isso, apresenta caráter subjetivo. É ressaltado, no entanto, que os contribuintes com capacidades contributivas equivalentes não devem ser tratados desigualmente para que não haja ferimentos às normas de proibição de privilégios.

Sendo assim, é de grande importância na área tributária, para a efetivação da igualdade, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, independente de qual seja a classificação dos impostos, a fim de que haja uma contribuição proporcional da parte dos cidadãos para a solidariedade social e o funcionamento dos serviços prestados pelo Estado.

### **2.2.1. A questão da Progressividade**

A progressividade é uma técnica que lida com a variação das alíquotas dentro do sistema tributário a fim de viabilizar a distribuição justa dos recursos, porém, não é a única. Conforme Machado Neto (2015, p. 53), existem outras formas como a *seletividade*, a *proporcionalidade* e a *diferenciação de alíquotas*.

A seletividade no Brasil está relacionada ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). O artigo 153 da Constituição Federal mostra que o IPI deve ser seletivo em relação a essencialidade do produto e o ICMS em relação a essencialidade das mercadorias e serviços. Isso permite a desoneração da carga tributária para aqueles que possuem menor capacidade contributiva, reduzindo alíquotas ou isentando mercadorias e serviços que sejam essenciais e de grande procura pela população mais carente e aumentando a tributação de bens e serviços de caráter

supérfluo, cuja utilização é feita pela fatia populacional com maior capacidade contributiva (MACHADO NETO, 2015, p. 53).

A proporcionalidade envolve a aplicação de alíquotas fixas que recolhem uma quantia pecuniária proporcional a capacidade contributiva, sendo assim, quanto maior for a base de cálculo, proporcionalmente maior será o valor a ser pago. Porém, apesar de aparentemente ser uma técnica neutra que arrecada valores maiores de acordo com o crescimento do poder contributivo, a realidade socioeconômica mostra que alíquotas fixas geram mais efeitos negativos aos cidadãos de baixa renda do que aos de renda maior por fatores como o custo de vida e a decrescente utilidade marginal do dinheiro, resultando, conforme diz Machado Neto (2015, p. 54), na *regressividade*:

[...] Esse potencial efeito obscuro das alíquotas fixas, sobretudo quando associadas a impostos indiretos é referido como *regressividade*. Tão grande é a regressividade do sistema tributário brasileiro que pessoas que pagam até 2 salários mínimos oneram 48,8% da sua renda em tributos. Em comparação, pessoas que ganham acima de 30 salários mínimos pagam 26,3% da sua renda em tributos.

Há ainda outra técnica denominada progressividade: consiste na variação de alíquotas de acordo com a base de cálculo, ou seja, quanto maior a capacidade contributiva, maior a alíquota. Essa técnica cumpre função fiscal por aumentar a arrecadação para bases de cálculo maiores e extrafiscal por possibilitar alíquotas menores ou até isenção de imposto para os que possuem baixa capacidade contributiva. Sendo assim, é cabível considerar o RE 562.045/RS julgado pelo Supremo Tribunal Federal em fevereiro de 2013, cuja confirmação de inexistência de vedação Constitucional para progressividade do ITCMD foi provida. Foi considerado predominantemente pelos Ministros que esse imposto transfere bens e direitos sem ônus e de maneira gratuita, criando um acréscimo patrimonial para o donatário e permitindo delimitar a capacidade contributiva a fim de aplicar alíquotas progressivas. Apesar dessa decisão favorável, são poucos os Estados-membros que adotam a política progressiva de alíquotas e alguns deles até a eliminaram devido a grande discussão política em torno desse assunto e aos recorrentes questionamentos da justiça sobre ele.

Cabe salientar que o ITCMD é de competência estadual, o que torna difícil, no Brasil, a construção de uma tributação homogênea, haja vista a existência de vinte e sete (vinte e seis Estados-membros e o Distrito Federal) legislações com alíquotas e políticas de aplicação diferentes no território nacional. Além disso, como já citado, existe o problema da alíquota máxima fixada pelo Senado Federal em 8%, o que restringe a possibilidade de variação progressiva da alíquota, dificultando que o ITCMD alcance, de fato, uma capacidade redistributiva real. Quando comparado a outros países como Japão (máxima de 55%) e

Inglaterra (máxima de 40%), vemos que a margem de variação progressiva da alíquota brasileira é baixa.

## 2.2.2. Eficácia da Tributação e Desigualdade

Em Estados democráticos, os tributos são utilizados para arrecadação de recursos a fim de servirem para o interesse social, mantendo os padrões da redação Constitucional da nação. Portanto, como são utilizados os impostos cobrados por heranças e doações e de que forma isso causa impactos na desigualdade?

Conforme Mariuzzo (2014, p. 60), a escritora inglesa Jane Austen, no início de seu romance *Orgulho e preconceito* retratou muito bem, por meio da senhora Bennet, o papel da mulher na sociedade inglesa no século XIX, que buscava um casamento que a trouxesse vantagens financeiras. Ela descreve essa situação mostrando que os nobres da época viviam de rendas, geralmente provenientes de heranças, em um mundo que valorizava muito mais a reputação familiar do que o trabalho.

Da mesma forma, Thomas Piketty (2014, pp. 369-371) alerta em sua obra que se a sociedade norte americana, tomada como fonte de análise, continuar com as práticas atuais de acúmulo de riquezas, o capitalismo os conduzirá de volta ao passado, onde alguns indivíduos passarão a viver de renda e o trabalho não trará mais ao restante da sociedade perspectiva de crescimento ou mudança de patamar social. Atualmente, não apenas os Estados Unidos, mas muitos outros países caminham para o mesmo ritmo. Piketty fornece evidências de que a forte tendência de acúmulo dos últimos anos fará com que a sociedade futura volte a ser fortemente baseada no patrimônio, o que causaria altos níveis de desigualdade no mundo todo. A consequência futura desses acontecimentos é que o rendimento maior de capital sempre favorecerá aqueles que já construíram grandes patrimônios ou herdaram fortunas. Também, a questão do aumento da expectativa de vida tem dado uma relevância maior as heranças, uma vez que quanto mais tarde a herança é transmitida, mais tempo ela passa aumentando. Sendo assim, de que forma se pode evitar um desnivelamento social tão exacerbado?

Dentre os mecanismos de redistribuição de renda para diminuição da desigualdade está a tributação de heranças e doações, cujos recursos arrecadados podem ser diretamente distribuídos ou serem investidos em políticas ou bens públicos que beneficiarão aqueles que possuem baixa renda. Essa forma de distribuição é essencial para que todos tenham acesso à bens básicos e a uma perspectiva de crescimento, desconstruindo o pensamento social comum da meritocracia da riqueza, pois, como é possível dizer que pessoas que não tiveram

as mesmas oportunidades e se encontram imersas em realidades diferentes não alcançaram patamares sociais semelhantes por falta de empenho?

De acordo com Mariuzzo (2014, p. 61), “o imposto progressivo para grandes fortunas seria a forma de nivelar as condições de concorrência entre os indivíduos”. Mas não bastam apenas a progressividade e alíquotas com valores elevados para que automaticamente a justiça seja feita. Nos Estados Unidos, por exemplo, apesar da alíquota de 40% sobre heranças e doações, sua extensa faixa de isenção fiscal faz com que o imposto estadual incida em um número cada vez menor de espólios (MACHADO NETO, 2015, p. 62).

Portanto, é interessante do ponto de vista fiscal que haja uma tributação maior sobre heranças para prevenção do excessivo acúmulo de riqueza na mão de poucos, que perpetuariam suas gerações na alta classe social vivendo de rendimentos, e, na questão extrafiscal, pelo balanceamento da contribuição de acordo com a capacidade econômica do contribuinte advindo da progressividade. Que cada local faça uma análise própria para, proporcionalmente, atingir políticas de tributação que sejam eficazes em reduzir os desníveis econômico-sociais.

### **3. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A análise das alíquotas em âmbito tanto nacional quanto internacional permitiu que fossem verificadas as baixas porcentagens do imposto sobre heranças e doações brasileiro em relação ao exterior. Apesar disso, juntamente com outras formas de tributação como o imposto de heranças via IR, o Estado tem tido um crescimento na arrecadação econômica. Conforme constatado, de 2001 à 2016 a arrecadação com ITCMD aumentou consideravelmente, principalmente nas regiões Sul e Sudeste. É claro, portanto, que apesar de não constituir nem 1% do PIB brasileiro, o ITCMD teve recolhimentos bastante significativos. Além disso, é uma forma de arrecadação eficaz por cumprir fins fiscais e extrafiscais (distribuição de renda).

A progressividade, cujo amparo Constitucional foi confirmado desde fevereiro de 2013 devido a decisão do STF, é uma técnica eficaz para redistribuição de renda por captar recursos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, que consiste no aumento progressivo das alíquotas de tributação. Como foi verificado, devido ao máximo de 8% instituído pelo Senado Federal no Brasil, essa variação não é grandemente significativa, no entanto, se for bem assistida por políticas de redistribuição monetária, pode trazer grandes efeitos sociais.

A medida que o mundo caminha cada vez mais para o acúmulo patrimonial, é de grande importância que sejam pensadas formas de reverter esse processo excessivo. A

riqueza de poucos pode significar a pobreza de muitos no futuro próximo, se é que já não significa. A aplicação de impostos em heranças e doações, juntamente com técnicas de redistribuição fiscal e políticas que revertam isso para a sociedade contribuirão para diminuição das desigualdades socioeconômicas.

#### 4. REFERÊNCIAS

ASAHARA, Anna Paula. *Tributação em heranças e doações*. Campinas: Mackenzie, 2017.

BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília: Planalto, 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm?TSPD\\_101\\_R0=1696638148bb89547443ef18b5391053oZv0000000000000000f9fa61b1ffff0000000000000000000000005abd1a89009e609e7e](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm?TSPD_101_R0=1696638148bb89547443ef18b5391053oZv0000000000000000f9fa61b1ffff0000000000000000000000005abd1a89009e609e7e)>. Acesso em 28 mar. 2018.

BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de Julho de 1934*. Rio de Janeiro: Planalto, 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 04 ago. 2019.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Planalto, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em 10 dez. 2019.

BRASIL. *Resolução nº 9 de 1992*. Brasília: Senado Federal, 1992. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=590017&id=14255098&idBinario=15785996&mime=application/rtf>>. Acesso em 17 nov. 2018.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Tributação federal sobre heranças e doações*. São Paulo: Jornal Valor Econômico, 2016. Disponível em: <<http://bsalaw.com.br/pdfs/Tributacao%20federal%20sobre%20herancas%20e%20doacoes.pdf>>. Acesso em 25 mar. 2018.

DIAS, Laura Domingues. *A tributação sobre heranças e doações no Brasil e suas implicações na efetivação da justiça distributiva*. Juiz de Fora: Federal de Juiz de Fora, 2016. Disponível em: <<http://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/3690/1/lauradominguesdias.pdf>>. Acesso em 24 mar. 2018.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: direito das sucessões*, 29.ed., v. 6., p. 141. São Paulo: Saraiva, 2015.

[Equipe RT]. *Vade mecum edição especial Mackenzie*. 2. ed. rev., ampl. e atual. até 20.06.2016. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. pp. 88, 90, 216.

EY. *Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações*. São Paulo: EY, 2014. Disponível em: <[http://www.ey.com/br/pt/services/release\\_brasil\\_menores\\_aliquotas\\_heranca](http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca)>. Acesso em 25 mar. 2018.

GLOBO Comunicações e Participações S.A. *Imposto sobre herança e doações sobe em quase metade dos estados, diz EY*. [S.l]: G1, 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/imposto-sobre-heranca-e-doacoes-sobe-em-quase-metade-dos-estados-diz-ey.ghtml>>. Acesso em 17 nov. 2018.

LAGEMANN, Eugenio; STEIN, Natália Branco. *A tributação das heranças no RS: fonte de receita ou de justiça social?* Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2016. Disponível em: <[http://www.pucrs.br/face/wp-content/uploads/sites/6/2016/03/43\\_EUGENIO-LAGEMANN.pdf](http://www.pucrs.br/face/wp-content/uploads/sites/6/2016/03/43_EUGENIO-LAGEMANN.pdf)>. Acesso em 24 jul. 2019.

LEAL, Jefferson Lécio; ALMEIDA, Samir Luna de. Imposto sobre doações e heranças no Brasil: uma análise exploratória. In: 9º Congresso Latinoamericano de Ciência Política, 26-28 jul. 2017, Montevideo. Montevideo: Associação Latinoamericana de Ciência Política, 2017. Disponível em: <<http://www.congresoalacip2017.org/arquivo/downloadpublic2?q=YToyOntzOjY6InBhcmFtcyI7czozNToiYT0xOntzOjEwOiJJRF9BUiFVSZPIjtzOjQ6IjMwMjEiO30iO3M6MT0iaCI7czozMjoiMmMxZDc0M2VINGJjNDkxMTk3ZWJkYWY2Q3NzU0ZjQiO30%3D>>. Acesso em 25 jul. 2019.

MACHADO NETO, João de Freitas. *Tributação sobre a herança: a progressividade do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação*. Brasília: Universidade de Brasília, 2015. pp. 53-63. Disponível em: <[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/10873/1/2015\\_JoaodeFreitasMachadoNeto.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/10873/1/2015_JoaodeFreitasMachadoNeto.pdf)>. Acesso em 25 mar. 2018.

MARIUZZO, Patrícia. Imposto sobre grandes fortunas para reduzir a desigualdade. *Ciência e cultura*, São Paulo, v. 66, n. 4, Out/Dez 2014. pp. 60-62. Disponível em: <[http://cienciaecultura.bvs.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0009-67252014000400018&lng=en&tln=eng](http://cienciaecultura.bvs.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0009-67252014000400018&lng=en&tln=eng)>. Acesso em 30 jul. 2019.

MURTA, Antônio Calos Diniz; CARVALHO, Luísa Mendonça Albergaria de. Tributação sobre doações e heranças no Brasil: Via de mão dupla? *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, Maranhão, v. 3, n. 2, pp. 68-86, Jul/Dez 2017. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/68f2/84fbc37979b12722ac6e52517f2f21484317.pdf>>. Acesso em 23 jul. 2019.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. pp. 21-22, 369-371. Disponível em: <<http://lelivros.love/book/baixar-livro-o-capital-no-seculo-xxi-thomas-piketty-em-pdf-epub-e-mobi/>>. Acesso em 17 nov. 2018.

RAUSCH, Aluizio Porcaro. *Tributação, acúmulo intergeracional e redistribuição de riqueza no Brasil*. Belo Horizonte: Federal de Minas Gerais, 2016. Disponível em: <[http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_informativo/bibli\\_inf\\_2006/Rev-FD-UFMG\\_68.03.pdf](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-FD-UFMG_68.03.pdf)>. Acesso em 24 mar. 2018.

SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 6. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. pp. 41-42. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980764/cfi/6/10!/4/8/20/2@0:78.6>>. Acesso em 10 dez. 2019.

**Contatos:** Guilhermeferiani26@gmail.com e jose.bueno@mackenzie.br