

# A HISTORICIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DAS ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO ITCMD: PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA

---

Jeferson Ferreira dos Santos<sup>1</sup>

Thaïs Savedra de Andrade<sup>2</sup>

## RESUMO

O presente ensaio científico pretende, sob o olhar crítico, promover o resgate histórico de um dos mais antigos tributos, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Buscar-se-á explorar através de pesquisas bibliográficas, empíricas, dialéticas e também teleológicas os aspectos gerais desse tributo e suas incursões históricas, ambicionando-se, ainda, sob o enfoque da capacidade contributiva, apontar aspectos do entendimento levado a efeito pelo STF, que decidiu pela constitucionalidade de alíquotas progressivas para o tributo em exame. Por meio de um levantamento bibliográfico, é possível compreender, ainda, alguns elementos estruturais do referido imposto e dialogar com questões relevantes da história e da teoria do direito tributário, tais como progressividade, pessoalidade e princípio da igualdade. O estudo não consiste em esgotar o tema, mas, provocar a real necessidade de planejar-se com o futuro dos bens, as possibilidades de implantar meios que possibilitam afastar, de maneira lícita, o avançar do Estado para fins tributários.

Palavras-chave: Constitucionalidade. Alíquotas Progressivas. Jurisdição Tributária. Capacidade Contributiva.

---

<sup>1</sup> Aluno do 6º período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Bolsista do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2018-2019). E-mail: jeferson.santos@mail.fae.edu

<sup>2</sup> Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade Estadual do Norte do Paraná. Professora do curso de Direito da FAE Centro Universitário. E-mail: thais.savedra@fae.edu

## INTRODUÇÃO

O tributo é um dos elementos mais antigos da humanidade, capaz de conferir identidade histórica aos Estados, representando, por vezes, um ônus intolerável, mas, também, o elemento capaz de custear o processo de autonomia política dos mesmos.

Sob essa perspectiva, apresenta-se o *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)* em sua alíquota progressiva, cuja competência é dos Estados-membros e do Distrito Federal. A progressividade de alíquotas só teria fundamento em tributos de natureza pessoal (*IR, ITR e IPTU*), a luz do preceito constitucional com fulcro no art. 145 § 1º, o qual consagra o princípio da capacidade contributiva.

Destarte, o *ITCMD* é tributo de natureza real, já que grava a propriedade, não seria suscetível ao estabelecimento de alíquotas progressivas.

Não obstante, em fevereiro de 2013, Supremo Tribunal Federal declarou constitucional a progressividade para o *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)*. A conclusão do feito, com repercussão geral reconhecida, deu provimento ao recurso extraordinário, considerando constitucional a progressividade do referido tributo.

Esse entendimento da Suprema Corte Brasileira, altera a posição histórica, que vinha sendo adotada, acerca da não progressividade em tributos de naturezas reais, sendo esses incompatíveis, exceto os tributos de natureza pessoais *IR, ITR e IPTU*, por expressa previsão constitucional.

Desta maneira, através do ativismo judicial, o STF reconheceu a progressividade do *ITCMD*, decisão essa que compromete raízes e fundamentos previstos no Direito Sucessório, sem falar nos desestímulos aos investimentos e ao empreendedorismo privado, implicando no desenvolvimento econômico.

O presente artigo visa ainda, através de uma análise doutrinária e jurisprudencial, apreciar, de maneira crítica e construtiva, a progressividade do *ITCMD*, além de um necessário diálogo transdisciplinar, a fim de compreender o fundamento da capacidade contributiva, ou se tal modulação de efeitos gera uma (in) constitucionalidade mitigada na fixação das alíquotas progressivas.

Nesta linha, pretende curvar-se, sob o olhar crítico e subjetivo, cujo o resgate histórico vai ao encontro um dos mais antigos tributos, o *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação*.

Atingir-se-á os aspectos gerais desse tributo e suas vicissitudes históricas, os quais servem de supedâneo fundamental para o entendimento do atual tratamento dispensado pelo Fisco, bem como no desígnio de compreender suas interferências de incidências, acostado ao entendimento ativista do Supremo Tribunal Federal ao

reconhecer as alíquotas progressivas no *ITCMD*, bem como visualizar a real necessidade de traçar um planejamento sucessório.

Desta maneira, pretende-se analisar as temáticas e propostas mais atuais, as quais se relacionam ao *ITCMD*, deliberadas na esfera judicial e pelos doutrinadores, principalmente quanto a progressividade do referido imposto.

Por fim, será sugerido possíveis soluções a problemática aqui deliberada, com o intuito de estabelecer um equilíbrio a ordem social e tributária, sugerindo planejamento jurídico tributário ao contribuinte, afim de garantir meios lícitos e enfrentar o princípio da capacidade contributiva.

## **1 METODOLOGIA**

Sob a ótica dos procedimentos técnicos empreendidos na presente iniciação, far-se-á através de pesquisas bibliográficas, empíricas, dialéticas e também teleológicas, por serem consideradas eficientes e sólidas para fomentar os estudos realizados. Explorar-se-á aspectos hermenêuticos que consistirá ainda, a análise do acórdão proferido pelo STF, que possibilitou a progressividade das alíquotas do *ITCMD*, trata-se de uma forma de assegurar o princípio da capacidade contributiva, através da modulação ativista, ou, de uma inconstitucionalidade mitigada.

Superado ponto, afim de alcançar os propostos, optou-se por analisar minuciosamente diversas fontes doutrinárias, como as Constituições de modo geral, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 DE outubro de 1966), as referências específicas do Direito Tributário, legislações complementares, decretos, súmulas e artigos científicos, e por fim, as decisões do Supremo Tribunal Federal, reservado a realizar a construção de um posicionamento crítico-racional e contemporâneo.

## **2 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO**

A luz da Magna Carta, em seu artigo 1º, o Brasil é constituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e, no que concerne à matéria tributária, o legislador constituinte originário concebeu na Constituição da República os preceitos normativos e conferiu a cada um destes entes federativos, a competência e harmonia para tributar.

No tocante ao *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD*, imposto que incide sobre o patrimônio, foi outorgada a competência aos Estados

e ao Distrito Federal, desde a Constituição republicana de 1891, apenas variando a sua interpretação.

Insta, contudo, consignar que, até então a corrente doutrinária dominante era que a progressividade, salvo disposições expressas em contrário no diploma constitucional, seria capaz de ser aplicada a impostos de caráter pessoal, como, o *Imposto de Renda – IR*, cuja hipótese de incidência leva em conta particularidades individuais e inerentes à capacidade econômica de cada contribuinte e ao *Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR* e o *Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU*, os quais, em que pesem serem tributos reais, foram colocados pelo legislados constituinte para serem progressivos em homenagem ora à Capacidade Contributiva, ora para atingir a função social da propriedade.

No pertinente ao ITCMD, a tese preponderante era que o mesmo seria um tributo de caráter real, isto é, sua hipótese de incidência não fluiria do indivíduo, originando-se a partir da materialidade da coisa ou direito transmitido.

Para corroborar com este cenário de insegurança jurídica, cumpre salientar o entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, no que tange a intuição da progressividade às alíquotas do *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos*, que em sede de julgamento do RE 562.045/RS, concluiu pela possibilidade dos Estados e do Distrito Federal, arrecadarem o ITCMD de maneira progressiva, tendo em vista que a aplicação da referida técnica, nesses casos, não seria incompatível com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), nem com o princípio da capacidade contributiva, conforme se verá adiante.

O maior problema desta prática consiste quando analisado o contexto da justiça tributária, comprometendo raízes e fundamentos previstos no Direito Sucessório, gerando desestímulos aos investimentos e ao empreendedorismo privado, implicando no desenvolvimento econômico nacional.

Sob este prisma, é mister destacar que, tal progressividade, proporciona a competência à Estados-membros e do Distrito Federal para instituírem alíquotas em faixas, como acontece com os tributos anteriormente mencionados IPTU, ITR e IR, o que pode despertar vários conflitos no tocante a alta carga tributária, aos autores de herança (*Transmissão Causa Mortis*) ou beneficiários de doações de bens móveis ou imóveis (*Doação Inter Vivos*).

Conclui-se na real necessidade aderência dos contribuintes, no que concerne ao planejamento tributário, uma vez que “*da morte e do tributo, ninguém escapa*”, com o interesse lícito, obviamente, afastar o poder arrecadatório Estatal, por meio do “*compliance tributário e fiscal*”.

### 3 CONCEITO DE TRIBUTO

Preliminarmente, cumpre oportuno a análise da definição de tributo, muito embora inexista na Carta de 1998 uma definição<sup>3</sup> específica, revela-se que é nesta, onde se descortinam as cinco espécies tributárias utilizadas no Brasil e, por essa razão, acolheu a *teoria quinquipartida*<sup>4</sup>, a saber: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição especial.

Percebe-se que, adequada é a definição de tributo, pois trata-se de uma prestação pecuniária, de arrecadação do Estado, no uso de seu poder extroverso<sup>5</sup>, com o desígnio de captar receitas de seus administrados e custear as necessidades públicas, ao abrigo dos limites constitucionais<sup>6</sup>.

Cabe destacar, ainda, não ser função da lei conceituar<sup>7</sup>, até pela incapacidade do legislador infraconstitucional. Todavia, o Código Tributário Nacional – CTN, perfaz a particular definição legislativa em seu artigo 3º, *ipsis verbis*:

Art. 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.

Profícuo é a utilização do termo “*prestação pecuniária*”, o qual pode-se considerar estar intimamente ligado à incumbência de prestar dinheiro ao Estado, cuja intenção do legislador foi de evitar o pagamento do tributo por parte do contribuinte, por meio de trabalhos, bens ou serviços. Desta forma, cristalino nota-se, que a pecúnia diz respeito a uma prestação em dinheiro<sup>8</sup>.

Merece destaque as relevantes contribuições de Luciano Amaro, o qual defende que o termo “*pecuniária*”, destina-se a prestações em dinheiro ou “*em moeda*”, critica o artigo supratranscrito, ao observar certa redundância<sup>9</sup>.

<sup>3</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 433.

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 24.

<sup>5</sup> MINARDI, Josiane. **Manual do Direito Tributário**. 2. ed. Bahia: Jus PODIVM. p. 16 17.

<sup>6</sup> ALLEIRO, Aliomar. **Uma introdução a ciência das finanças**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1969. p. 81.

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros. p. 64.

<sup>8</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva. p. 719.

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. p. 19.

Em acréscimo, preciosos são os ensinamentos de Paulo Barros Carvalho<sup>10</sup>, ao analisar o termo empregado pelo legislador “ou cujo valor possa exprimir” do artigo supratranscrito, considerou uma ampliação exagerada para cumprimento das prestações tributárias, ao julgar que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária.

Em referência a prestação compulsória do tributo, o mesmo autor ensina que se imputa ao comportamento obrigatório de cumprimento da prestação vinculada a determinado tributo, não podendo se cogitar qualquer voluntariedade por parte do sujeito passivo, ficando este coadunado ao comportamento obrigatório de cumprir a obrigação da prestação pecuniária.

Acrescenta-se, ainda, quanto a compulsoriedade, conduzir a concepção de coercibilidade, que impossibilita a aplicação da autonomia da vontade na relação jurídico-tributária<sup>11</sup>, tendo em vista que o Estado<sup>12</sup> exige de seus súditos em virtude do seu poder de império<sup>13</sup>.

Sob outra perspectiva, a necessidade de pagamento do tributo, não deve constituir em uma sanção pelo cometimento de um ato ilícito, mas, de forma contrária, deve haver a necessidade de pagamento quando houver a simples subsunção do fato praticado, à hipótese de incidência tributária<sup>14</sup>. Distinguindo-se da penalidade, justamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito<sup>15</sup>.

Por conseguinte, pode-se reiterar que, a norma jurídica tributária, descreve hipoteticamente um estado de fato e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo<sup>16</sup>.

Em complemento, merece referência a doutrina de Paulo Barros de Carvalho:

Traço sumamente relevante para compreensão de “tributo” está objetivado nessa frase, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo; Saraiva. P. 25.

<sup>11</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva. p. 721.

<sup>12</sup> Em complemento SMITH, Adam, em “A Riqueza das Nações”, São Paulo, 1985, pág.247. IN Zilvete, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. Editora QuartierLatin. 2004. São Paulo-SP “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível, para a manutenção do Governo, em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado.”

<sup>13</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25.ed. São Paulo: Atlas. p. 389.

<sup>14</sup> MINARDI, Josiane. **Manual do Direito Tributário**. 2. ed. Bahia: JusPODIVM. p. 24.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros. p. 67.

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência**. 6. ed. São Paulo: Malheiros. p. 53.

o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que deu origem que vamos conhecer a índole da relação (CARVALHO, 2005, p. 26).

Do mesmo modo, o tributo deve ser instaurado por lei, conforme dispõe o ordenamento jurídico pátrio (1988), com fulcro no inciso I do artigo 150<sup>17</sup> e o Código Tributário Nacional em seu artigo 97<sup>18</sup>. Em austeridade, o tributo se refere à uma obrigação *ex lege*, sendo assim, emana somente do texto positivado<sup>19</sup>.

No tocante a cobrança decorrente de uma atividade plenamente vinculada, significa dizer que os atos administrativos devem ser realizados sem qualquer discricionariedade pelo agente público, quando da edição do ato de lançamento, que se refere à constituição do crédito tributário<sup>20</sup>.

Em consonância, ao pensamento exposto, em que pese definição de tributo no artigo 3º do Código Tributário Nacional, se edifica sob a prestação pecuniária não sancionatória de ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público<sup>21</sup>.

A Constituição Federal de 1988 ascendeu alguns princípios cardiais do Estado Democrático de Direito, diante desse viés constitucional, pode-se afirmar que os tributos possuem relação intrínseca com os direitos e garantias individuais, dentre eles acentua, o (I) *direito à propriedade*, na medida em que para a satisfação de uma obrigação tributária, há, necessariamente, a diminuição do patrimônio do sujeito passivo<sup>22</sup>; possui ainda relação umbilical, com o (II) *direito à liberdade*, pois, sua cobrança, acaba por influenciar no comportamento do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, sendo assim, o tributo é preço da liberdade<sup>23</sup>.

---

<sup>17</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>18</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

<sup>19</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas. p. 390.

<sup>20</sup> HARADA, *Ibidem*. P. 390.

<sup>21</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. p. 19.

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 3 ed. São Paulo: Saraiva. p. 32.

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 14.

Em consonância ao exposto tributário constitucional, pondera-se que o tributo é a prestação e instituído por texto normativo, evidente o (III) *princípio da legalidade* (*nullus tributus sine lege*) do tributo, o qual compete a lei instituí-lo, havendo um comando legal<sup>24</sup>, que está ligado à luta dos povos contra a tributação sem consentimento e, na prática, está ligado diretamente à vedação de criação ou majoração do tributo sem prévia autorização legislativa<sup>25</sup>.

Desta forma, diante de tais premissas advertidas, particulariza o tributo, do direito tributário, na proporção em que aquele visa suprir as necessidades dos cofres públicos no que se refere a arrecadação, em contrapartida, o direito tributário almeja efetivar o poder de tributação perpetrado pelo Estado, dos quais ambos integram o sistema tributário nacional.

#### 4 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Em linhas gerais, a doutrina tributária apresenta que, temos a interferência do Estado no domínio econômico trocando-lhe a disciplina, mediante a edição de regulamentos, de legislações e pelo exercício do poder de polícia<sup>26</sup> (força coercitiva).

Nessa harmonia, a competência de cobrar o tributo pode ser compreendida como o poder de tributar ou de isentar a tributação que, em um Estado de Direito, o poder de tributar para ser legítimo, deve haver o devido respeito aos limites impostos<sup>27</sup>.

Dentro da lógica exposta, o poder de criar tributos é dividido e harmonizado entre cada um dos entes políticos, na medida em que cada um possui a competência para impor obrigações tributárias, dentro dos limites previstos sob a égide da Constituição Federal de 1988, ou seja, trata-se da aptidão da União, Estados, Distrito Federal e Municípios de criarem tributos dentro da sua respectiva esfera de competência, atribuída no texto constitucional. Sendo assim, pode se reiterar que se trata da aptidão de inovar o ordenamento jurídico positivo no âmbito tributário<sup>28</sup>.

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. p. 25 26.

<sup>25</sup> AMARO, *Ibidem*. p.111.

<sup>26</sup> BARROSO, Luís Roberto. Agências Reguladoras: Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, jul./set. 2002, p. 291.

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional. 3 ed. São Paulo: Saraiva. p. 51.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Carvalho. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo; Saraiva. p. 217.



A competência de tributar abrange um amplo poder político, no que tange às decisões de criar o tributo e a amplitude de sua incidência, ainda que o legislador esteja sujeito aos limites constitucionais do poder de tributar, os contribuintes não fiquem a mercê dos entes<sup>29</sup> mencionados em linhas anteriores.

Nesse sentido, é digno destacar um dos princípios máximos do Estado Democrático de Direito, o qual subordina-se a Constituição de 1988, o princípio da legalidade tributária. Dessa forma, tal princípio vem reforçado, em sua aplicabilidade, uma vez não saciado pelo legislador constitucional em sua previsão geral do artigo 5º, inciso II da epístola constitucional<sup>30</sup>, indo além no detalhismo com assento no artigo 150, inciso I da referida Carta<sup>31</sup>, que exige para instituição e majoração de tributo amparo normativo. Não se refere exclusivamente à autorização para que o Estado cobre determinado tributo, haja vista que a previsão legal no plano abstrato, deve necessariamente prever todos os detalhes pertinentes ao tributo<sup>32</sup>.

Em linhas gerais diante desse contexto, pode-se dizer que a Constituição Federal confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e também aos Municípios, o gerenciamento da competência de legislar, fiscalizar e arrecadar determinado tributo, respeitados os limites prévios constitucionais.

## 5 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ITCMD

É certo que a doutrina, de maneira unânime, entende que o *Imposto Sobre Transmissões Causa Mortis e Doação – ITCMD* é um dos impostos mais antigos<sup>33</sup>, que existem no mundo, cuja hipótese de incidência emana do patrimônio dos contribuintes. Tal tributo tem origens aproximadamente em 117 A.C, no Egito no reinado de Psamético I. Neste cenário histórico, havia no ordenamento egípcio, uma obrigatoriedade aos contribuintes, no ato de registros das heranças, do pagamento sobre os bens do falecido.

---

<sup>29</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, p. 430.

<sup>30</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>31</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>32</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. p. 112.

<sup>33</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito: Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima. p. 373.

Já no Brasil, ocorreu logo após a invasão de Portugal por Napoleão Bonaparte e consequente vinda da Corte portuguesa, dando-se início a um rudimentar sistema tributário nacional, bem como a abertura dos portos e as relações de comércio internacionais, havendo a necessidade da criação de um grupo de impostos internos, ficando subordinados a Corte e todas as capitânias<sup>34</sup>.

Através do Alvará Régio, de 17 de junho de 1809, cujo nome era a “décima de herança e legados”<sup>35</sup>, com características particulares<sup>36</sup>, foi uma das primeiras formas de transmissão da propriedade, surgindo três impostos sobre a transmissão da propriedade, a saber: a sisa dos bens de raiz, e meia sisados escravos, e a décima de herança e legados, surgindo um sistema bastante rudimentar.

Já passados dois anos, em 2 de outubro de 1811, D. João VI veio à baixar novo Alvará, com o intuito de impedir as fraudes que tanto afetavam a arrecadação da Fazenda Real já naquela época, que fixara que a quitação do herdeiro ou legatário seria nula, caso não ocorresse a averbação do pagamento da taxa, tal disposição acrescentava um prazo para quitação, que deveria ocorrer em 30 dias da abertura da sucessão<sup>37</sup>.

Com o Decreto de 5.581 de 1874, a denominação do imposto, que até aquele momento já havia se chamado “décima de herança”, “selo de herança e legados”, “imposto de transmissão de propriedade”, uniformizou-se e passou a adotar-se a expressão “imposto de transmissão de propriedade por título de sucessão legítima ou testamentária”.<sup>38</sup>

---

<sup>34</sup> CASTRO, Augusto Olímpio Viveiros. Curso de História Tributária do Brasil. **Revista do IHGB**. Rio de Janeiro: Tomo LXXVIII, parte 1.

<sup>35</sup> § 8º. Nenhuma quitação de herdeiro, ou de legatário, por efeito de testamento, poderá ser aceita em Juízo, nem poderá com ela haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente selada, pagando se por este selo a décima da herança, ou legado, que efetivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros, ou legatários, descendentes ou ascendentes do testador. §9º. Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros, que não formem descendentes ou ascendentes abintestado; com a diferença porém, que o herdeiro, que for parente do falecido ab-intestado, até o segundo grau inclusive, contado na forma do direito canônico, não poderá ser empossado na herança, sem que, tendo feito o inventário e constando por documento autêntico a quantia líquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o selo, e com ele pago a décima da herança, que realmente arrecadar e a quinta parte, sendo parente fora do segundo grau.

<sup>36</sup> Nesse sentido merece referência as importantes contribuições da Regina Fernandes, em sua obra “Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD. 3. ed. ver. atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 29”. Que considera haver características únicas, como a isenção absoluta na transmissão em linha reta (ascendentes e descendentes); taxa única de 10% para os parentes colaterais até 2º grau, de acordo com o direito canônico, e estranhos, nas sucessões testamentárias, a mesma taxa de 10% para os colaterais até o 2º grau e a de 20% para os demais parentes, nas sucessões *ab intestato*.

<sup>37</sup> MENEZES, Fabiani Santiago. **Imposto sobre transmissão causa mortis – ITCMD**: a problemática do lançamento e da decadência. Rondônia. p.15.

<sup>38</sup> MENEZES, *Ibidem*, p. 19.

Com a consequente influência<sup>39</sup> direta do federalismo<sup>40</sup> norte-americano, surge a Constituição Federal de 1891, que se apresenta de maneira autônoma, com a finalidade de garantir a representatividade política e consequentemente garantir o Poder<sup>41</sup>. Destaca-se, também, pela repartição nas competências tributárias, entre Estados, Distrito Federal, Municípios e União, onde cada contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos.<sup>42</sup>

À União coube a competência privativa sobre os impostos relativos as importações, os direitos de entrada, saída e estadia dos navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais<sup>43</sup>. A cargo dos Estados (Distrito Federal), lhe foi conferido a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos, ficando a cargo dos Estados fixarem os impostos municipais<sup>44</sup>.

É digno de mencionar, pois, nesse período os estados tinham a competência de tributar a exportação, sendo essa última, a principal fonte de receita, gerando mais que 40% dos recursos destes governos, resta-se evidente que este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais. Outros tributos relativamente importantes eram o imposto de transmissão de propriedade e

---

<sup>39</sup> O federalismo, como expressão do direito constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. Baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma forma de Estado, denominada Federação ou estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa. (SILVA, 2000, p. 103).

<sup>40</sup> Fernando Papaterra Limongi (2010) enriquece a compreensão ao dizer que o emprego do termo federal nesta época era sinônimo de confederação, pois enquanto na confederação o governo central só se relaciona com Estados, com soberania interna, por outro lado na federação, esta familiarização se estende aos sujeitos de maneira geral, convivendo dois entes estatais de estatura diversa, com a atuação dos Estados definida pela Constituição da União. Em harmonia, Raul Machado Horta (2003), tratando da relação entre federalismo e cooperação, afirma que a palavra federal deriva de *foedus*, ou seja, pacto, ajuste, convenção, tratado, todavia na composição de amizade, *foedusamicitae*. Por isso, a associação das partes, tornando-as inseparáveis, está na origem do estado federal.

<sup>41</sup> CHAIB, Flávio. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. Brasília: 2016. p. 18.

<sup>42</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas. p. 453.

<sup>43</sup> SCHULER, Harry Conrado. **A distribuição do tributos na Federação brasileira**. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181776/000432300.pdf?sequence=1> – Acesso em 25.04.2019, p.3;

<sup>44</sup> CHAIB, Flávio. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. Brasília: 2016. p. 18.

o imposto sobre indústrias e profissões. O último era, também, a principal fonte de receita tributária municipal, reforçado pelo imposto predial<sup>45</sup>.

As consideráveis mudanças no sistema tributário nacional emanaram do Diploma Constitucional de 1934, criando dispositivos que repartem a receita de impostos entre diferentes esferas de governo, reflexos esses que se prospera na atualidade. Manteve-se, ainda, a competência para criar impostos tanto da União quanto dos estados, além daqueles que já lhes eram confiados privativamente<sup>46</sup>.

Ao cabo disso, a União tinha a competência em tributar sobre a renda, ao consumo, assim como a importação. Na órbita estadual, assentava-se os impostos sobre as vendas, de modo geral, e eram tributados os consumos de combustíveis líquidos, as exportações e a propriedade rural, no que imputa o Imposto sobre a transmissão de bens imóveis foi desdobrado<sup>47</sup> em dois: a) Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” e o b) Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis”, considerando, pois, bens imóveis e bens móveis, nesse tributo sobre heranças e legados<sup>48</sup>. Restou a cargo dos municípios os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana e as contribuições locais<sup>49</sup>.

Em síntese, a Carta outorgada de 1937, apresentou-se com poucas alterações na ordem normativa tributária, preservando a distribuição tributária, já existente no Diploma Constitucional de 1934<sup>50</sup>.

No que se refere a competência facultativa de criar tributos, apenas aos Estados<sup>51</sup>, vedada, porém, a chamada bitributação, aquela que é instituída por dois entes políticos sobre a mesma hipótese de incidência<sup>52</sup>.

---

<sup>45</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf) - com acesso em 25.04.2019, p. 3.

<sup>46</sup> CHAIB, Flávio. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. Brasília: 2016. p. 18.

<sup>47</sup> Constituições Brasileira (Constituição de 1934). Volume III. Disponível em: [http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137602/Constituicoes\\_Brasileiras\\_v3\\_1934.pdf](http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137602/Constituicoes_Brasileiras_v3_1934.pdf) – Acesso em 25.04.2019, p. 100.

<sup>48</sup> SCHULER, Harry Conrado. **A distribuição do tributos na Federação brasileira**. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181776/000432300.pdf?sequence=1> – Acesso em 25.04.2019, p. 3.

<sup>49</sup> CHAIB, Flávio. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. Brasília: 2016. p. 18.

<sup>50</sup> CHAIB, Flávio. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. Brasília: 2016. p. 18.

<sup>51</sup> Constituição Federal de 1937 - Art 24 - Os Estados poderão criar outros impostos. É vedada, entretanto, a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bitributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual.

<sup>52</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 68.

A Constituição de 1946 provocou uma significativa reforma tributária, alterando o cenário, no que se refere, a discriminação de rendas entre as esferas federativas, aprimorando um sistema de transferências de impostos<sup>53</sup>, cabendo, ainda, mencionar a Emenda Constitucional de n. 10 de 1961, que abarcou a novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros<sup>54</sup>.

Seguindo o breve panorama legislativo, acerca do ITCMD, importante destacar a “Reforma do Sistema Tributário”, que emanou da Emenda Constitucional de n. 18 de 1965, que superou de maneira harmônica a realidade social, pois, até então, vigorava um sistema histórico, que contornava formas empíricas, desprendido totalmente da realidade econômica<sup>55</sup>. Nascimento de três figuras tributárias autônomas: federal, municipal e estadual.

Destaca-se ainda, ponto bastante importante, a respeito da classificação dos caracteres: pessoal e real, que será explorado um pouco mais à frente. Nessa mesma propriedade, é imperioso salientar que a Emenda Constitucional n. 18 novamente unificou a competência tributária dos estados relativos aos impostos de transmissão da propriedade<sup>56</sup>.

Complementa-se, ainda, que o texto constitucional de 1967, com o reforço da Emenda Constitucional n. 1 de 1969, conservou a exclusividade dos Estados, na competência de tributar o imposto de transmissão de bens imóveis, compreendendo ainda, as de transmissões de imóveis *inter vivos* e *causa mortis*.

---

<sup>53</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf) - com acesso em 11.05.2019, p. 5.

<sup>54</sup> Alteração essa, que, confiou aos municípios a competência tributária em cobrar o imposto de transmissão “*inter vivos*”, permanecendo o “*causa mortis*” sob a competência dos estados.

<sup>55</sup> MEIRA, Jose de Castro. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988** – os princípios gerais. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181965/000447796.pdf?sequence=1> – Com acesso em 11.05.2019, p. 70.

<sup>56</sup> Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O imposto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 3º O imposto compete ao Estado da situação do imóvel sobre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

§ 4º A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o art. 8º, nº II, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

A reforma tributária imputada pela Constituição Federal de 1988 trouxe como principal superação a descentralização de receitas, bem como, a restrição<sup>57</sup> dos Entes, no que concerne à criação de novos impostos.

Isto posto, a Carta Magna de 1988, ao harmonizar com o restante do ordenamento jurídico pátrio, repartiu novamente a competência aos Estados e ao Distrito Federal, no que envolve os impostos sobre transmissão da propriedade, a tributação sobre as transmissões causa mortis e doações, ao ente Municipal lhes confiou a competência de tributar as transmissões de imóveis *inter vivos*.

É digno de referenciar, bem como alicerçar, as sábias contribuições do Professor e Doutrinador Paulo Ayres Barreto da USP (Universidade de São Paulo) da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, o qual, ao ministrar sobre Disciplina de Tributos Estaduais e Municipais e Processo Tributário, fornece de forma muito precisa e particular, o histórico da tributação sobre a transmissão de bens e direitos no Brasil<sup>58</sup>, no sentido de que:

1809 – Introdução do imposto sucessório (“décima de heranças e legados”) e do imposto de transmissão *inter vivos* (“*sis*”).

1832 – Atribuição do imposto causa mortis à receita provincial, e do *inter vivos* à receita geral. 1891 – Atribuição de competência exclusiva aos Estados, com a denominação genérica de “Imposto de Transmissão de Propriedade”.

1934 – Manteve a competência dos Estados, mas dividiu o imposto em (i) causa mortis e (ii) *inter vivos*, o que foi mantido pelas Constituições de 1937 e 1946.

1961 – EC nº5/61 – Competência do imposto de transmissão de imóveis *inter vivos* aos Municípios, mantendo a transmissão causa mortis aos Estados.

1965 – EC nº 1/69 – Agrupou novamente os dois impostos (“Impostos sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos sobre Imóveis”), transferindo a competência aos Estados, o que foi mantido até a Constituição Federal de 1988;

1988 – Divide novamente o imposto conferindo aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar a transmissão causa mortis e doações; e aos Municípios a transmissão onerosa *inter vivos*.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Profícuo é as lições de PAULSEN, Leandro em sua obra “Curso de Direito Tributário”. 4 Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. P.8, que encara tal restrição como “*numerusclausus*”, ou seja, a competência tributária de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição, não podendo ser exercida de maneira arbitrária, tampouco fora dos limites.

<sup>58</sup> CHAIB, Flávio. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. Brasília: 2016. p. 21.

<sup>59</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Tributos Estaduais, Municipais e Processo Tributário**. USP. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/381166/mod\\_resource/content/1/Aula%2008%20-%20DEF0516%20-%20ITCMD.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/381166/mod_resource/content/1/Aula%2008%20-%20DEF0516%20-%20ITCMD.pdf). Com acesso em 18.05.2019.

Desta forma, compreende-se notadamente, que ao longo da história, bem como na contemporaneidade, o imposto sobre a transmissão recebeu diversas influências, alterações no seu ente ativo tributário, que em certos momentos se apresentava competência Municipal, vezes outras, Estadual.

Por fim, conclui-se que à corrente tributária majoritária, entende que, “*imposto bom é imposto antigo*”, uma vez que se consolida pela doutrina e jurisprudência, ao contrário do que diz tal “*brocardus*”, o tema está longe de oferecer estabilidade, tampouco, superar-se doutrinariamente.

## 6 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA X CAPACIDADE ECONÔMICA

É atribuído a Aristóteles que justiça carrega a ideia de igualdade, sendo oportuno mencionar que toda lógica da justiça é construída com base nas diferenças naturais entre os indivíduos, na tentativa de se estabelecer tratamento igualitário não só formal, mas material entre as pessoas.

Desta perspectiva, tem-se a justiça distributiva como ferramenta de redução das desigualdades, ao passo que o justo corresponde ao igual, o injusto ao desigual, em suas diferentes desigualdades<sup>60</sup>. O princípio da igualdade se limita na distribuição de riqueza entre os contribuintes, o que se harmoniza com a capacidade contributiva, quase subordina à referência de justiça distributiva<sup>61</sup>, determinando que cada cidadão contribua de acordo com sua riqueza, modo pelo qual se aperfeiçoa pelo elemento de justiça na tributação<sup>62</sup>.

Máxima que permite, que cada um pague o que é seu, *suum cuique tribuere*<sup>63</sup>, em outras palavras cada sujeito deve contribuir para as despesas comuns do Estado, para satisfação de suas necessidades, conforme seu cada econômico<sup>64</sup>.

Isto posto, reflexos do princípio da capacidade contributiva também são encontrados expressamente no Diploma Maior, com fulcro no § 1º, do art. 145<sup>65</sup>,

<sup>60</sup> ARISTÓTELES, *Ética e Nicômaco*. Trad. por Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2001, p. 140.

<sup>61</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. p.114.

<sup>62</sup> NEVES, Ana Paula Baeta. A Reconstrução do Princípio da Capacidade Contributiva para o Imposto de Renda da Pessoa Física sob o Enfoque da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão: uma diretiva para a pós-modernidade. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação Strictu Sensu em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília. Brasília, DF, 2008, p. 14-15.

<sup>63</sup> “Dar a cada um o que lhe pertence”.

<sup>64</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 709.

<sup>65</sup> “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

aspecto seletivo de justiça tributária, que oneram determinados contribuintes com maior capacidade para o pagamento do imposto.

Verifica-se, portanto, que a bússola do princípio da capacidade contributiva se liga, umbilicalmente, ao ideal de justiça distributiva, que não se esgota só na base doutrinária, tampouco no brilho legislativo, permitindo-se, ainda, traçar distinções hermenêuticas, atentando-se as ressaltar sobre a diferença que se faz entre a capacidade contributiva e capacidade econômica. Tais distinções merece referência, no trecho do RE n. 562.045/2013, voto do Ministro Ayres Brito, que muito embora, estejam próximos, apresentam-se de maneira diferente, de modo que à capacidade econômica possui um caráter puramente matemático, ao passo que concentra o absoluto somatório do patrimônio e dos devidos rendimentos do contribuinte. Em outra margem, a capacidade contributiva refere-se somente a parcela de riqueza passível de tributação, ou seja, a capacidade contributiva das pessoas se traduz na parcela da sua riqueza pessoal-tributável<sup>66</sup>.

Nesse sentido, pode-se considerar, *a priori*, em regra, que o princípio da progressividade emana do princípio da capacidade contributiva, o qual se aperfeiçoa, em tese, pela ascendência da exigência tributária de maneira progressiva à medida que ascende a capacidade contributiva do contribuinte.

## **7 ESCLARECIMENTOS SOBRE O ITCMD, A LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (LEI 5.172 DE 1966)**

*O Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação* se apresenta de competência jurídico tributário dos Estados e do Distrito Federal, estipulado no artigo 155 da Ordem Pátria<sup>67</sup>.

---

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>66</sup> Supremo reconhece cobrança progressiva de imposto - RE 562.045/2013, Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Com acesso em 28.05.2019.

<sup>67</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores. § 1º O imposto previsto no inciso I: I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal.

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



No mesmo plano constitucional, traço paralelo perfaz-se em torno da superação histórico constitucional, quando comparada à Constituição de 1967 e de 1969<sup>68</sup>, razão essa, que, embora tenha se conservado a competência dos Estados e do Distrito Federal para arrecadar sobre transmissão *causa mortis* e *inter vivos* a em doação de natureza oneroso, dos bens imóveis, estendeu-as, também, aos bens móveis. A modificação legislativa se deu através da Resolução nº 09, de 1992, que atribuiu à alíquota máxima de 8%<sup>69</sup>.

Tais legislações não se esgotam na perspectiva constitucional, sendo necessária regulamentação dada por lei complementar. O Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar e com base na EC nº 18/65, preocupou-se apenas pelos bens imóveis e direitos, sem estabelecer nenhuma distinção entre transmissão gratuita ou onerosa, confiando-lhe competência aos estados. Sob essa ótica, insta mencionar a carência de legislação que galvanize a tributação do ITCMD na doação, o que desencadeia temerária insegurança jurídica aos contribuintes de modo geral.

## 8 PROGRESSIVIDADE X PROPORCIONALIDADE

Em relação ao tema desse artigo, contornam-se as preciosas distinções relevantes entre “progressividade” e “proporcionalidade”. A progressividade permite que haja a cobrança de alíquotas maiores na medida que há o aumento da base de cálculo, mecanismo pelo qual, exige que contribuintes que evidenciam maior riqueza suportem carga tributária progressiva maior, ou seja, que transfiram aos cofres públicos percentuais maiores das suas riquezas<sup>70</sup>.

A técnica da progressividade consiste em se limitar o montante devido de certo tributo mediante aplicação de escalas de alíquotas diferentes e gradativamente maiores, fundada na capacidade contributiva.

---

instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

<sup>68</sup> CHAIB, Flávio. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. Brasília: 2016. p. 20.

<sup>69</sup> Legislação Informatizada – RESOLUÇÃO Nº 9, DE 1992 - Publicação Original, Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Com acesso em 18.05.2019.

<sup>70</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 101.

Na proporcionalidade, as alíquotas se apresentam invariáveis, ao passo de serem fixas, cuja tributação incide-se sobre o ganho de riqueza, alterando-se apenas o montante a ser pago na razão direta do aumento da abastança tributada<sup>71</sup>.

Sob essa perspectiva, certa corrente afirma que a progressividade das alíquotas é a forma mais coerente de se alcançar a justiça fiscal, em consonância com princípio constitucional da capacidade contributiva e em harmonia com o princípio da igualdade.

## 9 IMPOSTO REAL X IMPOSTO PESSOAL

Além das distinções superadas em linhas anteriores, cumpre, por oportuno, destacar as classificações doutrinárias<sup>72</sup> fixadas acerca dos impostos, no que se refere a sua natureza pessoal e real. Os impostos de caráter pessoal são aqueles que recaem sobre as pessoas, ou seja, o cerne pessoal que explana o constituinte se projeta nas características individuais dos contribuintes à luz da capacidade contributiva<sup>73</sup>.

Em sentido contrário, os impostos de cunho real pesam sobre as coisas, tais como bens, riquezas, propriedade móveis e imóveis. Tal classificação, segundo parte da doutrina, apresenta-se equivocada, pois na realidade todos os impostos são pessoais, à medida que devem ser suportados pela pessoa do sujeito passivo da relação jurídica tributária<sup>74</sup>, pois há o vínculo *ambulatcum dominus*, ou seja, acompanha o seu dono<sup>75</sup>.

Afere-se, portanto, que tais classificações influenciam diretamente a fixação das alíquotas, pilar esse, muito criticado pela progressividade do imposto sobre transmissão causa *mortis* e doação, imposto que incide sobre o patrimônio (caráter real) do contribuinte.

<sup>71</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. **Revista de Direito Tributário**, v. 85, p. 342-347.

<sup>72</sup> Sacha Calmon Navarro assevera que ao tratar de pessoalidade, conforme dispõe o § 1º, do artigo 145, da CF/88, o legislador originário utilizou classificações pouco científicas. Nem por isso o seu falar carece de significado.

<sup>73</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 94.

<sup>74</sup> GRUPENMACHER, Treiger Betina. Iptu, Itbi e capacidade contributiva: diversidade de bases de cálculo e critérios para a progressividade. Disponível em: [https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher\(2\).pdf](https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher(2).pdf). Com acesso em 29.05.2019. p. 02

<sup>75</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 94.

E desta perspectiva que, em sede de julgamento do RE 562.045/RS<sup>76</sup>, o Supremo Tribunal Federal, concluiu pela possibilidade dos entes estaduais e DF arrecadarem o ITCMD de maneira progressiva, pois, até então, o entendimento dominante era que a progressividade, salvo disposições expressas no diploma pátrio, seria capaz de ser aplicada a impostos de caráter pessoal, lógica remontada anteriormente, considerando que o ITCMD é tributo que incide sobre elemento real.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tem-se no meio tributário que imposto bom é imposto antigo, uma vez que ele se revigora pela doutrina e prospera na jurisprudência. No que se refere ao ITCMD, está longe de consolidar-se, tampouco, esgota-se seus estudos. Muito embora seja um dos impostos mais antigos do mundo, até os dias de hoje percebe-se vários questionamentos jurídicos sobre o tema, dentre eles, destaca-se as alíquotas progressivas, o que desperta à necessidade em torno do planejamento tributário sucessório.

Posto isso, é notório o comprometimento da justiça tributária, em detrimento de raízes e fundamentos previstos no direito sucessório, gerando desestímulos aos investimentos e ao empreendedorismo privado, implicando no desenvolvimento econômico nacional.

Compreende-se, ainda, que o sistema tributário brasileiro, bem como ordenamento jurídico pátrio, a partir do qual disciplina princípio e mandamentos, alicerçada na justiça fiscal, com missão de reduzir as desigualdades sociais e tornar um sistema de arrecadação mais justo.

Não é demasiado repisar que, morte é evento certo na vida de todos e, diante disso, não há outra saída, senão, pela arquitetura tributária ao patrimônio que será herdado pelos sucessores.

Consiste ainda, em ser muito mais que uma adequação ao planejamento sucessório, é sim maneiras lícitas de afastar o poder de tributar do Estado, por meio de planejamento tributário jurídico sucessório, que venha ser o “*compliance tributário e fiscal*”, forma capaz de equacionar a alta carga tributária brasileira.

---

<sup>76</sup> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

O tributo nada mais é que o principal meio de domínio governamental, onde a sociedade, apenas as vezes, recebe os efeitos contra prestacionais como os serviços públicos.

O ITCMD é um tributo histórico, que sofreu várias alterações ao longo da história mundial e nacional, sendo objeto de recente construção ativista quando entendida constitucional as alíquotas progressivas do referido imposto.

A discussão que fica em aberto, nova hipótese a ser estudada e sobre a qual a presente iniciação científica não teve como objeto estender-se, cinge-se a Construção Pretoriana de progressividade para o tributo em foco, mesmo diante do silêncio do legislador constituinte. Em que pese a progressividade em matéria tributária dialogar intimamente com critérios de justiça, resta o resignado saber que toda vez que a Constituição é interpretada ativamente, novo precedente é criado em face da precípua função que desempenha uma ordem constitucional que é a de conferir segurança jurídica aos administrados.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ARISTÓTELES. **Ética e Nicômaco**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2001.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALLEIRO, A. **Uma introdução a ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense. 1969.
- BARRETO, P. A. **Tributos estaduais, municipais e Processo Tributário**. 2015. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/381166/mod\\_resource/content/1/Aula%2008%20-%20DEF0516%20-%20ITCMD.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/381166/mod_resource/content/1/Aula%2008%20-%20DEF0516%20-%20ITCMD.pdf)>. Acesso em: 06 maio 2019.
- BARROSO, L. R. N: Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 2, p. 324-325, jun. 2002.
- BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2018.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. Resolução n. 9, de 1992 – Publicação Original. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea “a”, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 maio 1992, Seção 1, p. 5626. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 18 maio 2019.
- CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, P. de C. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CASTRO, A. O. V. Curso de História Tributária do Brasil. **Revista do IHGB**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 4, p. 26-28, 1989.
- CHAIB, F. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. 2016. 98 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2016.
- COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COSTA, R. H. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2019.
- FERNANDES, R. F. C. P. V. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- GRUPENMACHER, T. B. **IPTU, ITBI e capacidade contributiva: diversidade de bases de cálculo e critérios para a progressividade**. Notus, São Paulo, v. 6, n. 17, abr. 2004. Disponível em: <[https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher\(2\).pdf](https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher(2).pdf)>. Acesso em: 29 maio 2019.
- HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2016.
- HORTA, R. M. Constitucionais e direitos sociais. **Revista Brasileira de Estudos Jurídicos**, Belo Horizonte, v. 4, n. 27, p. 10-11, 2003.
- LIMONGI, F. P. O Federalista: remédios republicanos para males republicanos. In: WEFFORT, F. C. (Org.). **Os clássicos da política**. São Paulo: Ática. 2000. p. 14-16.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEIRA, J. de C. O Sistema Tributário na Constituição de 1988 – os princípios gerais. **Senado Federal**, Brasília, DF, v. 26, n. 104, p. 72, 1989. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181965/000447796.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 11 maio 2019.

MENEZES, F. S. **Imposto sobre transmissão causa mortis – ITCD**: a problemática do lançamento e da decadência. 2008. 75 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Fundação Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2008.

MINARDI, J. **Manual do Direito Tributário**. Bahia: Juspoividim, 2015.

NEVES, A. P. B. **A reconstrução do princípio da capacidade contributiva para o imposto de renda da pessoa física sob o enfoque da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**: uma diretiva para a pós-modernidade. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional Econômico) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2008.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

POLLETTI, R. **Constituições Brasileiras**: Constituição de 1934. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. v. 3. Disponível em: <[http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137602/Constituicoes\\_Brasileiras\\_v3\\_1934.pdf](http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137602/Constituicoes_Brasileiras_v3_1934.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2019.

SABBAG, E. **Elementos do direito**: Direito Tributário. São Paulo: Premier Máxima, 2016.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHULER, H. C. A distribuição dos tributos na Federação Brasileira. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. v. 3. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181776/000432300.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

SILVA, J. A. da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros: 2000.

SMITH, A. **A riqueza das nações**. São Paulo: Edipro, 1985.

SOARES, M. D. **Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 562.045/2013 Rio Grande do Sul. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 233, 27 nov. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 28 maio 2019.

TORRES, R. L. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

\_\_\_\_\_. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, jul. 1976.

VARSAÑO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Texto para Discussão**, n. 405, Rio de Janeiro, jan. 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2019.

ZILVETE, F. A. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.