

A CONTRIBUIÇÃO DA HISTÓRIA BRASILEIRA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS TRANSMISSÕES CAUSA MORTIS E DOAÇÃO PARA SUA REFORMA¹

THE CONTRIBUTION OF THE BRAZILIAN HISTORY OF INHERITANCE AND GIFT TAXES TO ITS REFORM

Pedro Gabriel Barroso de Oliveira²

RESUMO: O ITCMD desempenha um papel crucial no sistema tributário, por ser apto à promoção da justiça fiscal e da equidade intergeracional. É essencial reconhecer a interconexão entre morte, doações e tributos, e não relegar essa relação a segundo plano. O tratamento tributário desses eventos deve ser cuidadosamente analisado para evitar desigualdades e excessos de acúmulo de riqueza ao longo das gerações. A análise histórica da tributação sobre heranças e doações revela não só seu percurso, como também serve para afastar quaisquer argumentos de que o aumento ou a diminuição de sua carga tributária não se coadunam com a tradição brasileira. Suas alterações refletem as transformações na estrutura política e econômica do País, que não foram acompanhadas em mesmo vigor pelo Constituinte de 1988, muito menos pelo Senado Federal, que se ancorou na Resolução nº 9/1992 para estabelecer a alíquota máxima do imposto em 8%. O presente artigo propõe-se, também, a debater se esse patamar é capaz de inviabilizar, na prática, a progressividade do ITCMD, em cotejo com o RE nº 562.045-0/RS. Ao cabo, são analisadas as propostas mais proeminentes que se propuseram a alterar o ITCMD, como forma de averiguar quais percursos estão vivos e passíveis de passagem na política nacional.

Palavras-chave: ITCMD, história da tributação, Resolução nº 9/1992 do Senado Federal.

ABSTRACT: The ITCMD plays a crucial role in the tax system, as it can promote tax justice and intergenerational equity. It is essential to recognize the interconnection between death, donations, and taxes, and not relegate this relationship to the background. The tax treatment of these events must be carefully analyzed to avoid inequalities and excesses in the accumulation of wealth over the generations. The historical analysis of taxation on inheritances and donations not only reveals its path, but also serves to dispel

¹ Artigo submetido em 27-02-2024 e aprovado em 24-02-2025.

² Bacharel e Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade de São Paulo. Foi bolsista do programa AUCANI-USP na University of Notre Dame.



any arguments that increasing or decreasing its tax burden is not in keeping with Brazilian tradition. Its changes reflect the transformations in the country's political and economic structure, which were not accompanied with the same vigor by the 1988 Constituent Assembly, much less by the Federal Senate, which relied on Resolution nº 9/1992 to set the maximum tax rate at 8%. This article also sets out to debate whether this level can make the progressivity of the ITCMD unfeasible in practice, in comparison with RE nº 562.045-0/RS. Finally, the most prominent proposals to change the ITCMD are analyzed, as a way of ascertaining which paths are alive and kicking in national politics.

Keywords: ITCMD, history of taxation, Federal Senate Resolution nº 9/1992.

1. INTRODUÇÃO

Por desempenhar o papel de principais ingressos públicos, os tributos excedem seu papel precípua arrecadatório e passam a desenvolver outras funções estatais. Não obstante, a retirada de bens dos particulares e a transmissão à esfera pública é, por vezes, extremamente tormentosa, razão pela qual além de respeitar os mais rigorosos padrões jurídicos que influem da legalidade, a exação tributária também deve ter atenção à justiça fiscal. As limitações ao poder de tributar, destarte, percorrem a teoria da tributação para extrair de seus fundamentos as vicissitudes das marés econômicas, filosóficas e históricas que podem reconfigurar o propósito inicial das modificações no campo tributário.³ Justamente por não se vincularem a nenhuma atividade específica do Estado em relação ao contribuinte, os impostos encontram-se no seio da confluência mais angustiante da relação estatal com os particulares, uma vez que estes não conseguem auferir candidamente seus benefícios a partir do fenômeno impositivo.

O bordão de que “*in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes*”, cunhada por Benjamin Franklin, é, ainda, verdadeiro, mas comporta a adição de que seus elementos são indissociáveis, porquanto a morte não escapa ao crivo tributário. Ao morrer, parcela dos indivíduos deixa algo que é averiguado pelo Estado enquanto tributável. Juridicamente, as heranças constituem um conjunto de bens deixados a um beneficiário, mas isso não responde exatamente porque elas são deixadas para os demais. Isto é, porque os cidadãos deixam largo *quantum* patrimonial para seus descendentes, ascendentes, amigos ou qualquer pessoa querida? Além disso, se a pessoa morre, seus direitos de propriedade devem ser respeitados inteiramente como parte de uma obediência cega ao *de cuius*? Essas perguntas também podem ser transmutadas, *mutatis mutandis*, à pirâmide das doações, na medida em que é extremamente difícil saber exatamente as

³ Cf. KAPLOW, Louis. *The theory of taxation and public economics*. Princeton: Princeton University Press, 2008, p. 21-23.



razões por trás dessa gama de relações, podendo corresponder desde os laços mais nobres até à simples evasão.

Independentemente de quais razões que acompanham esses episódios, o fato é que a teoria da tributação os acompanha com exagerada – ou prudente – cobiça, dado que se desembocam nos mais variados canais, mesmo que a gênese seja incerta. O Estado Democrático de Direito tem como um de seus sustentáculos a materialização da justiça substantiva, de modo que o plexo de suas normas deve, necessariamente, perseguir seus princípios, dentro os quais o da igualdade que, em acepção substantiva se traduz na equidade.⁴ O que se esquece de elucidar ao trazer a frase de Benjamin Franklin é que ela começa com a seguinte passagem: “[o]ur new Constitution is now established, and has an appearance that promises permanency”. Esta é sua chave: promessas de permanência constitucional apenas se concretizam se estiverem presentes nos arrimos tributários e conseguirem captar os ditames do tempo a partir de suas virtudes, do contrário tornar-se-ão letra morta. E a morte não pode fugir dessa acepção.

Não há estudo tributário, por conseguinte, que se desfaça dos laços constitucionais, mesmo quando tratamos das relações mais sensíveis e que tratam dos pontos mais íntimos dos seres humanos. No Brasil, temos uma Constituição analítica que traz enquanto objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, além de buscar a redução das desigualdades sociais.

Difícil, no entanto, atingir esses hercúleos fins sem assinalar que a desigualdade é desenhada por três fontes de renda: trabalho, patrimônio acumulado, e acúmulo intergeracional de riqueza. Neste ponto está precisamente *a vexata quaestio* da teoria da tributação: por qual razão as heranças e legados são tratados com tamanha parcimônia e o trabalho é duramente tributado? Revela-se, por este caminho, uma distorção fundamental que seve ser revista, a preferência do ordenamento que construímos pela desigualdade de condições iniciais. A antítese dessa doença crônica tem uma resposta simples na visão de inúmeros financistas públicos, a de que progressividade e a tributação sobre as transmissões *causa mortis*.⁵

Fosse essa a resposta simples, poderíamos concluir este trabalho precisamente neste ponto e ressoar como as decisões dos pretores romanos: *tollitur quaestio*. O cosmos tangível é bem mais complexo e requer analisar o percurso histórico da tributação sobre a transmissão de heranças no Brasil para indagar em qual medida pode ajudar a compreender os possíveis caminhos de reforma do ITCMD.

2. PERCURSO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL

⁴ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 292.

⁵ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 186.



No campo das ciências sociais aplicadas convém notar que o espectro de observação dos fenômenos prescinde de cataclismas espontâneos, uma vez que o economista, o arquiteto e o museólogo não os provocam a fim de analisá-los. Assim, cabe também ao jurista perquirir sobre dados atuais, cujo estudo se apresenta de feição mais robusta com aqueles que emanam do passado.

Derivaremos especialmente, dessa forma, o método anglo-saxão de “*Legal History*” na sua face externa, isto é, em relação ao direito positivo e de como suas engrenagens em funcionamento conduziram à sociedade.⁶ Conforme aponta Ibbetson, esse método tem limitações que se imiscuem na própria dificuldade de encontrar o material legal e compreendê-lo em sua essência, bem como realizar o recorte histórico correto. Logo, a análise deve ser densa para compreender não apenas as leis, mas o contexto em que se inserem.⁷ Isso não significa que abandonaremos a face interna, porquanto é necessário avaliar pontualmente o trabalho dos juristas quanto as normas em questão, apenas exprime que a análise não será enclausurada na própria reflexão jurídica.⁸ A história, assim, é anotada como desenvolvimento, mas não como fim último da análise.⁹

É nesse espírito que se dedicam as subseções deste tópico, no fito de compreender as raízes históricas que permearam a tributação sobre heranças e doações no contexto pátrio e como tais fenômenos se revelam na estrutura presente. Com presteza, tal breve trajetória se propõe a exhibir que o imposto analisado já teve feições distantes da engessada hodierna, no afã de rechaçar quaisquer hipóteses de que mudanças são inimagináveis. Do mesmo modo, tal sessão também servirá de base para enxergar com maior clareza a diferença de compleição e formação que fenômeno estudado apresentou ao longo do percurso brasileiro em relação ao estadunidense.

2.1. REGIME DAS FASES COLONIAL E IMPERIAL (1500-1889)

Durante o período colonial, a Coroa portuguesa sempre enfrentou largas dificuldades para explorar o território brasileiro. Separados pelo Oceano Atlântico, metrópole e colônia tiveram diminuta comunicação por décadas, o que levava ao entrave de fiscalizar as atividades econômicas no Novo Mundo. Os tributos surgiram assim que

⁶ Cf. IBBETSON, David. Historical Research in Law. In CANE, Peter; TUSHNET, Mark (Coord.). In. *The Oxford Handbook of Legal Studies*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2006, p. 874-877.

⁷ Cf. *Ibid.*, loc cit.

⁸ Cf. HOLMES, Oliver Wendell. The Path of the Law. *Harvard Law Review*, v. 10, n. 8, mar. 1897, p. 498.

⁹ Cf. *Ibid.*, p. 189: “Those who see in the history of law the formal expression of the development of society will be apt to think that the proximate ground of law must be empirical, even when that ground is the fact that a certain ideal or theory of government is generally entertained. Law, being a practical thing, must found itself on actual forces”.



exploração teve seu início, delegada sua cobrança às Câmaras locais – não eram, contudo, suficientes para custear as atividades regionais.¹⁰

Até a chegada da Corte Real, os tributos foram cobrados de forma desorganizada e a corrupção era regra. Esse *modus operandi* colonial contava, por vezes, com conveniência dos arrecadadores, que corriqueiramente praticavam o crime de lesa majestade.¹¹ O Reino assistia a tudo petrificado, sem ter forças para agir frente ao espaço continental que se estende o horizonte brasileiro contraposto à paralisia econômica de Portugal.

Esse entorpecimento não significa que a Coroa não tivesse tentado buscar cada vez mais novos fatos geradores de obrigação tributária ou aumentar alíquotas. Em cada momento que as contas públicas portuguesas afundavam, mais era exigido dos colonos, especialmente através do aumento da carga tributária.¹²

A chegada da corte joanina ao Rio de Janeiro, em 1808, esboça uma primeira tentativa de gerar tributos que atendessem as demandas nacionais e, simultaneamente, financiassem a modernização administrativa e urbana da nova capital imperial. Este ponto da história pátria demarcará a origem do imposto sobre transmissões *causa mortis*.

Declarada a Independência, em 1822, os liberais da fase imperial tentaram, com pouco êxito, deslocar a competência de sua arrecadação para às Províncias.¹³ A alteração fez parte de um conjunto de medidas para pulverizar o caráter centralizador do governo central. A ineficiência da pulverização de competências tributárias ao longo do Segundo Império foi uma das causas de sua queda. É neste panorama que se inserem as considerações iniciais deste trabalho, no afã de compreender as primeiras complicações que rondavam a criação e arrecadação do imposto sobre transmissões *causa mortis*.

2.1.1. OS DITAMES DO PERÍODO COLONIAL

Apesar de certa controvérsia acerca da origem do Direito Tributário no Brasil, é inegável a existência de um conjunto normativo tributário brasileiro a partir do século XVI; sem, entretanto, poder-se falar de um sistema tributário no período colonial.¹⁴ Não

¹⁰ Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. ver e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 74-75. Durante o período do Governo Geral (1578-1763), um terço de qualquer receita pertencia à Coroa, o que inviabilizava representava um entrave ao desenvolvimento da atividade arrecadatória.

¹¹ Cf. *Ibid. loc. cit.* O crime de lesa majestade é a corrupção dos servidores, dado que ao Rei pertencia o tesouro do Estado. Segundo Régis Fernandes de Oliveira, esse crime nasce na colônia concomitantemente a práticas como a formação de sociedades contrabandistas e regimes de isenções pessoais.

¹² Cf. PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na História do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1999, p. 14-19.

¹³ Cf. *Ibid., loc. cit.*

¹⁴ Cf. BALTHAZAR, Ulbaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 31. A discussão foge presente escopo, mas alguns autores negam a existência de um Direito Tributário



havia um conjunto internamente coeso que abarcasse princípios, regras e institutos da atividade tributária do Estado com centralidade à figura do tributo. Isso porque inexistia preocupação lusitana em desenvolver um direito positivo colonial. Ainda que houvesse lampejos de legislação tributária por fatos exclusivamente coloniais, muitos tributos eram cobrados por particulares e a fiscalização era rara ou concentrada em poucos polos – a exemplo da atividade mineradora.

As grandes mudanças passaram a ocorrer a partir da segunda metade do século XVIII, em função da penúria econômica de Portugal, que passou a se tornar um apêndice da colônia neste campo.¹⁵ Dar-se-ia início à crise do sistema colonial, que abria cada vez mais brechas para dar liberdade às atividades econômicas exercidas no Brasil. No período que se estende entre a administração pombalina (1756-1777) e o reinado de Dona Maria *de facto* (1777- 1792), a Coroa tentou salvar o colonialismo mercantilista com estratégias díspares, mas seu êxito foi diminuto, sendo conturbado por revoltas de grande relevo contrárias ao mandonismo português.¹⁶

Em todo o período colonial, é difícil mensurar ou avaliar quais tributos oneravam mais os contribuintes da colônia, especialmente pelo recorrente fenômeno de sua transitoriedade, pois sua instituição e cobrança flutuavam consideravelmente com ciclos ou surtos econômicos, quando não disfarçados de “doações espontâneas” pela estrutura fazendária.¹⁷ Em outra relação curiosa – e terrível aos colonos – a limitação – e por vezes restrição – de circulação de moeda, permitia que alguns tributos fossem pagos em produtos, pulverizando sua face pecuniária.¹⁸

Inexistia qualquer espécie de tributo sobre as transmissões *causa mortis* e doação, possivelmente pela dificuldade de fiscalização de um tributo direto à época, figura

brasileiro antes de 1822, pois foi somente após essa data que teria sido editada uma legislação fiscal com características nacionais, pois outrora era direito português editado pela coroa lusitana.

¹⁵ A depressão era originária, fundamentalmente declínio da produção açucareira, desde o fim do século XVII, e mineradora, mormente após a década de 1740. Somam-se, ainda, gastos voluptuosos para manutenção de guerras ultramarinas contra o trono espanhol e despesas extraordinárias para reconstrução de Lisboa, destruída pelo terremoto de 1755. A propósito, ver FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. São Paulo: Edusp, 2015, p. 94-96.

¹⁶ Cf. *Ibid.*, p. 98-104. Pombal tinha plena consciência da debilidade econômica portuguesa e se empenhou em inverter sua balança comercial deficitária. Para tanto, estimulou a produção colonial, fortaleceu monopólios, centralizou a administração e, conseqüentemente, passou a fiscalizar e cobrar mais tributos nas colônias, com especial atenção ao Brasil. Seu êxito foi freado tanto pelo declínio econômico do Império quanto pela “viradeira”, que buscou manter o sistema colonial através da proibição de fábricas ou manufaturas feitas na colônia. Ademais, esse período se deparou com movimentos intensos de independência, como a Inconfidência Mineira e a Conjuração dos Alfaiates.

¹⁷ Cf. FERREIRA, Benedito. *Legislação tributária: a história da tributação no Brasil*. Brasília: [s.n.], 1986, p. 26-27.

¹⁸ Cf. *Ibid.*, p. 28-29. A circulação de moedas só começou a ganhar volume após 1725, sob o reinado de João V, por pressão do setor aurífero, o que não evitou o surgimento de moedas falsas que eventualmente eram usadas para o cumprimento de obrigações tributárias.



inusitada nas possessões coloniais.¹⁹ Em Portugal, porém, os dados sobre a existência de um imposto sucessório remontam a período anterior ao reinado de Afonso VI, que desapareceu com a invasão de Napoleão Bonaparte, somente sendo restaurado com a lei de 21 de fevereiro de 1838, sob o título de “*impôsto de transmissão por título gratuito*”.²⁰

2.1.2. A FASE JOANINA E O ALVARÁ RÉGIO DE 17/06/1809: O PRIMEIRO ESFORÇO TRIBUTÁRIO

A vinda da família real portuguesa, no verão de 1808, apenas acelerou o declínio do sistema colonial, intensificando as modificações tributárias. Era preciso custear a viagem da Corte, manter contato com a capital esmagada pelas invasões napoleônicas e, também, modernizar a cidade do Rio de Janeiro, transformada em capital do Império. A solução para cobrir tais fenômenos encontrou abrigo na sofisticação tributária.

Essa primeira robustez que nasce diretamente do solo pátrio foi marcada por desorganização fiscal. Tributos idênticos eram cobrados pela Coroa, províncias e municípios, somente preocupados com necessidades de caixa, sem observar qualquer critério de justiça fiscal.²¹ O imposto sobre a transmissão *causa mortis* foi instituído por

¹⁹ Segundo Celso Furtado, ao menos noventa por cento da renda gerada no ciclo do açúcar estava concentrada nas mãos de proprietários de engenhos e de plantações de cana, cuja produção exportada superava a cifra de 2,5 milhões de libras em um ano favorável ao final do século XVI, constatando o autor que a colônia era excepcionalmente rica. No apogeu da mineração, a cifra exportada no decênio de ouro (1750-1760) atingia os dois milhões de libras anuais, mas a renda superava as 3,6 milhões de libras, que, ainda que mais dispersa, ainda estava fortemente concentrada. Esses indícios poderiam indicar, em um primeiro momento, que a instituição de um tributo direto como o estudado em tela pudesse encontrar maior capacidade de arrecadação do que os indiretos, devido à concentração de renda. No entanto, adverte Furtado que nestes períodos de maior efervescência econômica colonial brasileira as enormes dificuldades em ingressar em território vasto e com fortes debilidades de comunicação proporcionavam o autofinanciamento das atividades. Deste modo, consideramos que seria anacrônico considerar que uma espécie de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação pudesse ter qualquer efeito para as arrecadações reais ou para dispersar a concentração de renda, pois não possível estimar a quantidade e valor de tais transmissões no Brasil colonial. Da mesma forma, é importante destacar que tais ciclos, por vezes, cresciam em determinados pontos do território como surtos e desapareciam rapidamente sem angariar grandes riquezas entre gerações de empreendedores. Estes fatores possivelmente inibiram a criação de estrutura fiscalizatória que pudesse auferir tais tributos, uma vez que o custo de arrecadação pudesse ser maior do que a quantia arrecadada; cf. FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 80 et. seq.

²⁰ Cf. ARAÚJO, Petrônio Baptista de. *O impôsto sôbre a transmissão da propriedade*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 1954, p. 204. Contudo, é necessário esclarecer que antes da Revolução Liberal do Porto, nem mesmo Portugal dispunha de qualquer feição de um sistema tributário, conforme aponta PEREIRA, Ivone Rotta. *Op. cit.*, p. 17.

²¹ Cf. *Ibid.*, p. 20-22. A vinda da família real portuguesa, no entanto, é considerada por diversos autores como o alvorecer do sistema tributário nacional, conforme NICÁCIO, Antônio. *Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”*. Alba: Rio de Janeiro, 1959, p. 28.



força da Coroa através dos §§ 8º e 9º do Alvará Régio de 17 de junho de 1809, para suplantar as “*precisões do Estado*”, na redação do referido alvará – ou seja, para cobrir o aumento das necessidades públicas. Inicialmente sua arrecadação se encontrava no bojo das rendas gerais, sendo competente a Coroa para auferi-lo. O § 8º estabelecia um pagamento de selo que valeria a décima da herança ou legado arrecadado. O § 9º, por sua vez, apontava que a mesma alíquota deveria ser aplicada aos herdeiros *ab intestato*, sendo aplicável alíquota de 20% sobre a herança líquida deixada aos herdeiros distantes (além do segundo grau, segundo os termos do direito canônico, caro às Ordenações de Portugal). Em sua primeira forma, assim, o imposto privilegiava os herdeiros *ab intestato* frente aos parentes iguais ou acima do terceiro grau e tornava isentas as transmissões em linha reta²².

De acordo com Godoy, o imposto era justificado pela Coroa por se tratar não apenas de um benefício fortuito, mas também pela facilidade em instituí-lo por meio do selo, sob a égide de um “*Estado policialesco*”.²³ A abordagem adotada, todavia, não se eximia de problemas. A evasão fiscal era constante, sobretudo em razão da ação de testamentários que postergavam os procedimentos de entrega de heranças e legados.²⁴

Nesse sentido foi editado o Alvará Régio de 02/10/1811, para combater a evasão fiscal, um dos primeiros genuinamente nacionais, com foco às transmissões por heranças de legados, retirando a validade dos recibos destes emitidos por particulares. Como requisito de validade, a décima da herança deveria ser paga antes que legatário ou herdeiro assinasse a quitação, cujo prazo máximo foi fixado em 30 dias. Avolumam-se, ainda, sanções penais a magistrados, escrivães e testamentários que objetivassem descumprir os procedimentos os alvarás, bem como a obrigação acessória do herdeiro que não fosse ascendente ou descendente de provar em juízo que tivesse recolhido o tributo devido, sob pena de perder a herança. É interessante notar que tais disposições tiveram efeito *ex tunc*, aplicando-se para todas as heranças e legados a partir de 17 de junho de 1809.

A fuga causada pelas campanhas napoleônicas, como evidenciam os referidos alvarás, apesar dos avanços, não trouxe alívio aos contribuintes. Conforme nota Ferreira, a chegada de Dom João VI, os impostos existentes foram mantidos em sua completude e a carga fiscal foi intensificada.²⁵ Por outro lado, é difícil assinalar se as medidas de combate à evasão tiveram qualquer efeito, uma vez que o Real Erário não conseguia oferecer qualquer informação sólida sobre o quanto arrecadava ou dispendia; inexistiam balanços regulares.²⁶

²² A respeito, ver ARAÚJO, Petrônio Baptista de. *Op. cit.*, p. 205-206. Segundo o autor, essa tendência de isenção à linha reta não é nova, pois havia a noção de um conceito amplo de família que nasceu na Inglaterra com o *legacy duty*, desde 1796 para proteção dos familiares e fora de roupagens feudais ou romanas.

²³ Cf. *História da tributação no Período Joanino (Brasil 1808-1821)*. Brasília: Esaf, 2008, p.84.

²⁴ Cf. *Ibid.*, p. 112.

²⁵ Cf. FERREIRA, Benedito. *Op. cit.*, p. 36.

²⁶ Cf. *Ibid.*, p. 38.



Improvável, todavia, que o conjunto tributário à época pudesse fazer frente às despesas que urgiam. A receita não ultrapassava a linha dos quatro mil contos de réis, mais de 15 mil cortesãos parasitavam as contas públicas e os investimentos de modernização se tornavam cada vez mais necessários, de modo que endividamento externo foi necessário tão logo o trono foi instalado na baixada fluminense.²⁷ Repetiu-se, de modo inadvertido, a política de inovação e sobrecarga tributária somente com atenção ao aumento da arrecadação, com pequeno ou nulo caráter extrafiscal.²⁸

2.1.3. AS MODIFICAÇÕES IMPERIAIS: O PAPEL DA PROVÍNCIA

O processo de independência não deu margem à superação de todos os vícios coloniais no campo jurídico; manteve-se, em larga medida, a mesma estrutura na ordem política e normativa.²⁹ Contudo, tem-se a gênese do Estado Fiscal, sobretudo com a edição da Constituição Imperial de 1824 (CI/1824).³⁰ Os tributos, destarte, deixaram de ser cobrados em caráter efêmero e passam a adquirir permanência, sem que flutuassem ao sabor das necessidades conjunturais, cuja arrecadação não saíria mais do Brasil.

A CI/1824, contudo, operou a manutenção do conjunto tributário colonial e pouco estabelecia diretrizes neste ramo, apenas inovando em seu art. 179, nº 15, ao apontar que “[n]inguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”, raiz pátria dos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva. Nesse sentido, os Alvarás Régios de 17 de junho de 1809 e de 2 de outubro de 1811 foram assegurados na nova ordem constitucional.

²⁷ Cf. *Ibid.*, *loc. cit.* O fato do aumento da carga tributária ter surtido pouco efeito aos cofres joaninos pode ser explicado, paralelamente à desorganização administrativa, como fruto do baixo nível de renda e consumo do período, o menor da fase colonial. Este cenário é fruto do declínio do comércio interno, cuja enzima é o choque causado pela abertura dos portos, que implicaram na incapacidade de competitividade brasileira e portuguesa na colônia diante dos baratos produtos ingleses. A propósito, ver FURTADO, Celso. *Op. cit.*, p. 159-172.

²⁸ A política tributária joanina, como sugerem Roberto Simonsen e João Pandiá Calógeras, herdou muito da feição colonial quanto à discricionariedade e teve consequências semelhantes, notadamente a profusão de tensões regionais e revoltas, com destaque à Revolução Pernambucana, cujo núcleo era a carga tributária extorsiva sobre o açúcar e o algodão; cf. AMED, José Fernando; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: SINAFRESP, 2000, p. 181-187.

²⁹ Cf. FAUSTO, Boris. *Op. cit.*, p. 124-127. No Primeiro Reinado, a historiografia brasileira é unânime quanto à manutenção da estrutura administrativa e de privilégios no processo de independência, de modo que leves alterações apenas refletiam adaptações diminutas ao novo governo instituído, sem maiores efeitos.

³⁰ Nesse sentido se manifesta BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Op. cit.* p. 79. Aponta-se para a existência de um mecanismo de controle dos tributos, que passam a ser autorizados e garantidos pelo Legislativo. Este ponto da história nacional está situado na fase do Estado Fiscal Minimalista, que se limita à prestação de poucos serviços públicos e assume baixos encargos na despesa pública; cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 7-9.



As províncias não possuíam qualquer competência tributária atribuída pelo poder constituinte originário ou fontes próprias de receita; somente podendo se socorrer por meio de dotações orçamentárias.³¹ Essa situação começou a mudar com o Avanço Liberal (1831-1836) que flexibilizou a centralização após a abdicação de Dom Pedro I. Assim, uma nova estrutura administrativa e tributária foi aos poucos sendo construída pelos regentes e deputados do período. Na Lei de 24 de outubro de 1832, por força dos arts. 77 e 78, o selo de heranças e legados passou à competência das Províncias, fazendo parte de sua receita³² – foi apenas uma das várias medidas que aturam para refrear o sufocamento das autonomias regionais.³³

Durante o Segundo Reinado o imposto não passou por alterações de grande relevo. Nessa etapa nasce a denominação “*imposto de transmissão de propriedade*”, que substituiu definitivamente a alcunha de “*selo*” desde a Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867. Editado em 17 de abril de 1869, o Decreto nº 4.355 estabeleceu que tal tributo, passava a incidir sobre todas as heranças transmitidas, sob alíquota de 1/10%.³⁴

2.2. DE 1889 A 1985: AS REPÚBLICAS DO PASSADO

³¹ Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 74-79. Inexistia qualquer autonomia provincial prática na CI/1824, resguardado o Ato Adicional de 1834. A centralização monárquica, inspirada nas ideias de Benjamin Constant, subordinou às províncias à figura de dom Pedro I, de modo que seus presidentes e chefes de polícia – com funções administrativas e judiciárias – eram escolhidos e nomeados pelo Imperador.

³² Cf. NICÁCIO, Antônio. *Op. cit.*, p. 32-33. Havia duas exceções à regra que ainda pertenciam às rendas gerais, são os tributos que: (i) fossem arrecadados no Município da Corte; ou (ii) incidissem sobre a transmissão de apólices da pública, independentemente do domicílio do *de cuius*. Essas disposições foram baixadas pelo Decreto nº 5.581, de 31 de março de 1874.

³³ Cf. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Op. cit.*, p. 84-92. Entre os primeiros anos da Regência Trina Permanente foi orquestrada uma reforma ampla da Fazenda Pública, com franca tentativa de dispersar e sistematizar os tributos. Foi o primeiro esforço de discriminação das rendas públicas. O Ato Adicional de 1834 (Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834), por sua vez, conferiu às Províncias grande espaço para criar seus próprios impostos, desde que não houvesse choque com o Estado central – caberia às Assembleias provinciais legislar sobre arrecadação de maneira que julgassem mais apropriada.

³⁴ Cf. AMED, José Fernando; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *Op. cit.*, p. 217-222. A mudança na alíquota faz parte de um conjunto mais amplo de mudanças iniciadas pelo gabinete de dom Pedro II com o intuito de elevar a arrecadação para custear a Guerra do Paraguai. Tais inovações incluíam a criação “imposto pessoal”, precursor do atual imposto de renda, e a demarcação precisa de competências das províncias. A interposição provinciana nos tópicos tributários permitia até casos de “trIBUTAÇÃO”. Faltava, contudo, interlocução política para dom Pedro II ao fim do conflito para manejar tais questões com êxito. A respeito, ver também PEREIRA, Ivone Rotta. *Op. cit.*, p. 31-33. Segundo a autora, a reforma tributária de 1867 propunha que a progressividade fosse posta em prática em alguns impostos cobrados pelo governo central, mas tal ideia foi duramente combatida pelos Conselheiros do Império, que viam essa alteração como injusta.



Com a Proclamação da República em 1889 a projeção de poderes autônomos locais lança sua base no federalismo como estrutura fundante do Estado que passa a imperar reformulações no sistema tributário. As províncias nacionais passaram a constituir os Estados Unidos do Brasil, com forte apelo ao modelo americano, cuja primeira constituição foi introduzida em 1891.³⁵ As subseções deste tópico se dedicarão a analisar as modificações do tributo estudado em face ao mutante federalismo nacional, com vista especial ao papel dos Estados.

2.2.1. A PRIMEIRA REPÚBLICA: OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, estabeleceu a forma de governo federativo – seguido o molde dos Estados Unidos da América. As antigas províncias foram transformadas em estados, agora autônomos, cujas competências subsidiárias estavam defendidas pelo art. 65, nº 2.

A competência privativa estadual em tributar transmissões de propriedade veio disciplinada expressamente pelo art. 9. Não houve, contudo, qualquer delimitação sobre os possíveis conflitos de competência que poderiam surgir entre o Estado do domicílio do *de cuius* e Estado da localização do bem. Há poucas notícias sobre discussões que envolviam conflitos quanto aos impostos sucessórios à época.³⁶

2.2.2. A ERA VARGAS E A TERCEIRA REPÚBLICA: PROGRESSIVIDADE E REGRESSIVIDADE

A Era Vargas, que permeia os anos de 1930 e 1945, trouxe inovações de grande relevo no campo da tributação sobre transmissões *causa mortis* e doação. É nítido o esforço para impedir a bitributação – ou a ampliação desse fenômeno – no art. 11 da Constituição de 1934, por meio do qual previu o constituinte que verificado o exercício cumulativo, prevaleceria o imposto da União. Alternativamente, controvérsias sobre bitributação seriam levadas ao Senado Federal. No caso da transmissão de propriedade *causa mortis*, a redação constitucional, ciente dos problemas que atormentavam o país há pouco mais de um século, previa o art. 8º que apontou expressamente um caminho:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

³⁵ Cf. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 78-80.

³⁶ Cf. MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*. São Paulo, 1998. 227 f. Tese (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 145. Cf. AMED, José Fernando; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *Op. cit.*, p. 231-233. O problema de dupla ou tripla tributação também se estendia aos impostos de consumo, do selo e das loterias. O enfoque em disciplinar com maior rigor apenas a importação se justifica por compor 40% da renda tributária em 1891; em segundo lugar, os impostos sobre consumo ocupavam apenas 15%.



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

Sobre os bens corpóreos a regra tem via una – o imposto caberia ao Estado no qual os bens estivessem situados. Para os bens incorpóreos, percorrem-se rumos distintos a depender da sucessão. No primeiro caso, é seguido caminho semelhante ao dos bens incorpóreos, adotando-se o Estado da abertura de sucessão – é um critério que preza pelo último domicílio do *de cuius*. No segundo, quando a sucessão é aberta no exterior, o imposto é devido ao Estado de liquidação dos valores da herança ou onde forem transferidos aos herdeiros. Este traço permitia que o contribuinte tivesse certa liberdade em escolher o Estado que desejava ser tributado, a depender das circunstâncias fáticas.

Surge nesse diploma a divisão entre as transmissões *inter vivos* e *causa mortis*, sendo que quando se tratasse de propriedade imobiliária também teria competência privativa dos Estados. Como é cedido, no caso das transmissões *causa mortis* são necessários dois apenas requisitos: (i) a morte do *de cuius*; e (ii) a vocação hereditária.

No Estado de São Paulo, foi baixado o Decreto nº 5.101, de 7 de julho de 1931, que introduziu pela primeira vez na história nacional, a progressividade do imposto quanto ao quinhão hereditário. Feito durante a intervenção de João Aberto Lins de Barros, iniciada em 11 de novembro de 1930, o dispositivo foi abraçado pela Constituição de 1934 no art. 128 que dispôs a sujeição dos impostos de transmissões de bens por herança ou legado à progressividade.³⁷

Pouco fôlego teve a Constituição de 1934 para notar seus efeitos concretos, uma vez que Getúlio Vargas desferiu um golpe político-militar para executar a manutenção de seu poderio. Desse fato, nasceu a segunda Constituição outorgada do país, em 1937, que retomava a centralização política em feição ditatorial.

Não concordamos com a posição de que houve diminuta alteração legislativa entre as Constituições de 1934 e 1937 no que tange ao imposto de transmissão *causa mortis*, conforme sugere Fernandes.³⁸ É necessário asseverar, em primeiro plano, que o referido art. 128 não teve réplica semelhante na nova carta constitucional varguista.

Dessa forma, a possibilidade expressa de progressividade nos impostos sobre as transmissões de bens por heranças e legados desapareceu das linhas escritas pelos

³⁷ Cf. NICÁCIO, Antônio. *Op. cit.*, p. 34. Até então as alíquotas eram proporcionais e só sofriam discriminação quanto ao grau de parentesco em relação ao *de cuius*. Segundo Amed e Negreiros, há divergência entre estudiosos para auferir se as mudanças feitas em 1934 surtiram efeito positivo ao sistema tributário em nível global; cf. AMED, José Fernando; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *Op. cit.*, p. 262.

³⁸ Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 46.



constituintes seguintes. A falta de previsão cãndida a jogou ao esquecimento, somente voltando ao debate na Nova República, cujo Supremo Tribunal Federal (STF) ressaltou a viabilidade apenas em 2013, conforme será apresentado a seguir. Assim, houve permissão para o retorno indiscriminado da proporcionalidade e, conseqüentemente, da regressividade.

A alteração promovida pela Constituição de 1934 quanto à progressividade, por outro lado, não exclui a possibilidade de que sua discussão doutrinária tenha sido esquecida pelos juristas pátrios antes de sua promulgação ou depois de 1937. De acordo com Carlos Maximiliano, a CF/1891 já permitia a progressividade nesse campo:

Não transgridem [sic] o preceito da uniformidade de tributação as leis que graduam a taxa conforme o valor da herança ou parentesco entre o testador e o legatário, onerando, neste caso, muito menos os parentes do que os que vivem no estrangeiro.³⁹

No período subsequente à Era Vargas, assinala Pontes de Miranda que a ordem constitucional de 1946 também permitia a progressividade, *in verbis*:

É constitucional e não infringe, de modo nenhum, o princípio da isonomia ou de igualdade formal, a lei estadual que faz progressivo o imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*, isto é, que o gradua conforme o valor da herança ou parentesco.⁴⁰

Em panorama mais amplo, também não teve réplica símile o art. 185 da Constituição de 1934, que vedava o aumento dos impostos para além de 20% de seu valor. Observa Araújo que sem tal limite, o imposto sucessório teve suas alíquotas aumentadas em Minas Gerais pelo Decreto-lei 67, de 20 de janeiro de 1938, sem observar o limite que vigia em 1934.⁴¹

Em seu art. 23, § 4º Constituição de 1937 trazia redação que modifica levemente a encontrada em no texto de 1934 (art. 8º, §4º), *in fine*:

Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d:
b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

O imposto sobre a transmissão dos bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto *em outro Estado* ou no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros. (grifos nossos)

O acréscimo da expressão “*em outro Estado*” foi alvo de divergências doutrinárias, por permitir a interpretação de que a tributação dos bens corpóreos fosse feita por Estado diferente do que estivesse localizado.⁴² Ainda durante a Era Vargas, o

³⁹ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit. loc. cit.*

⁴⁰ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. 2. ed. Rio de Janeiro: Boffoni, 1947, v.1, p. 445.

⁴¹ Cf. ARAÚJO, Petrônio Baptista de. *Op. cit.*, p. 207-208.

⁴² Para uma discussão ampla sobre o tema, que foge ao escopo do presente trabalho, cf. MARTINS, Ricardo Lacaz. *Op. cit.*, p. 146-149. Suscintamente, Pontes de Miranda prezava pela desconsideração da



“*imposto de transmissão causa mortis*”, como era conhecido, passa a se chamar “*imposto de transmissão de propriedade causa mortis*”, por meio do Decreto nº 1.987/1939.⁴³

Com a queda da ditadura varguista, a corpo da redemocratização foi emoldurado na Constituição de 1946, que manteve as disposições de 1937 acerca da competência estadual para instituir tributos sobre as transmissões *causa mortis*, mas inovou quanto aos elementos que definem a competência entre os Estados, conforme apontava o art. 19 do então diploma constitucional:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre:

II - transmissão de propriedade *causa mortis*;

§ 2º Os impostos sôbre transmissão de bens corpóreos (nºs II e III) cabem ao Estado em cujo território êstes se achem situados.

§ 3º O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

Durante o efêmero período democrático, desaparece o critério da abertura da sucessão ao mesmo tempo em que ganha terreno o critério do domicílio do *de cuius* e do local dos bens. O período só viu uma inovação por meio da Emenda Constitucional nº 5, de novembro de 1961, descolocou a competência de instituição de imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* para os Municípios.⁴⁴

2.2.3. DITADURA MILITAR: A ÓBITO VELADO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE TRANSMISSÕES CAUSA MORTIS

O imposto somente sofreria grandes mudanças após nova queda da democracia, por força da do art. 24, I, da Emenda Constitucional nº 18/1965, que fundiu em um único imposto a transmissão de propriedade *causa mortis* e a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*. Reduziu-se, destarte, a incidência do imposto sucessório, que incidia somente aos bens imóveis – tal disposição foi replicada pela Constituição de 1967.

Esse fenômeno é tido, em parte, como razão para queda acentuada da importância do imposto a partir da década de 1960 - com notável percepção se pronunciam diversos

expressão supracitada, em franco retorno à interpretação que regia a Constituição de 1934, ao passo que Francisco Campos entendia que a competência tributária se aloca no Estado em que a abertura da sucessão fosse aberta. Baptista de Araújo apontava que apenas os tributos que incidissem sobre bens incorpóreos cuja transmissão tivesse forma prescrita ou defesa em lei devessem ter sua competência deslocada para o Estado de transferência ou liquidação; os demais seriam tributados pelo imposto do Estado do último domicílio do *de cuius*.

⁴³ Cf. ARAÚJO, Petrônio Baptista de. *Op. cit., loc. cit.* Segundo Araújo, a modificação é inócua, pois apenas alongou a denominação, sem trazer qualquer acréscimo substancial para incluir o imposto do selo.

⁴⁴ Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Op. cit.*, p. 47.



autores nesse sentido. À época, Nicácio a denotou como a aniquilação do imposto sucessório, uma vez que não conseguia mais captar a herança global, tendência em nações mais desenvolvidas no mercado de capitais.⁴⁵ De tal maneira, o imposto deixou de incidir sobre exatamente todos os bens e direitos do *de cuius* ao tempo de seu falecimento.

O momento de desenvolvimento econômico nacional não se coadunava com tais disposições na visão de Baleeiro, pois ocorreu justamente quando a riqueza mobiliária começa a ultrapassar a imobiliária em diversos setores.⁴⁶ Aponta Verçosa que a década de 1960 foi marcada por crescimento desequilibrado do mercado de capitais que revelou “inadequadas as bases econômicas das sociedades abertas”.⁴⁷ A primeira Lei do Mercado de Capitais (Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964) veio à luz em contexto de tentativa de maximização do número das sociedades abertas, bem como a ampliação da base acionária em negociação nas Bolsas de Valores. A concessão indiscriminada do status de sociedade aberta, por sua vez, gerou falsa sensação de liquidez e segurança dos investimentos, razão que levou o mercado ao crash em 1971.⁴⁸ A criação posterior da Comissão de Valores Mobiliários e a promulgação da nova Lei do mercado de Capitais (nº 6.385/1976), ambas em 1976, não tiveram sua elevada qualidade técnica acompanhada por reforma no imposto sucessório.

Igualmente, Martins destaca que os argumentos de simplificação na administração do imposto e redução da evasão fiscal são equitativamente inócuos, pois refletem não apenas uma renúncia infundada da atividade fiscal, mas também a redução de seu potencial arrecadatório em momento crucial da história nacional.⁴⁹

Não obstante, a falta de dispositivo claro que pudesse prever o fenômeno tributário quanto à sucessão das riquezas mobiliárias continha o potencial de gerar enorme evasão fiscal. Não ocorreria o fato gerador caso o contribuinte tivesse a possibilidade de transformar, em vida, todos seus ativos imobiliários em mobiliários - este é um fator de enorme distorção. Dessa forma, a doutrina passou a entender que caberia à União a tributação da transmissão de bens móveis *causa mortis*, por se encontrar abraçada pela expressão “rendas e proventos de qualquer natureza”, usada pelo art. 21, IV da Emenda Constitucional nº 18/1965.⁵⁰

⁴⁵ Cf. *Op. cit.*, p. 46.

⁴⁶ Cf. BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. rev. e ampl. por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 153.

⁴⁷ Cf. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 61.

⁴⁸ Cf. *Ibid*, *loc. cit.*

⁴⁹ Cf. *Op. cit.*, p. 153-154.

⁵⁰ Cf. *Ibid*. p. 156. É preciso anotar que essa debilidade reflete e expande problemas das cartas passadas. Para Pontes de Miranda, as ações ao portador e as debêntures já serviam como ponto de partida à elisão, por serem compreendidos como imunes aos impostos de transmissão de propriedade *causa mortis*; cf. *Comentários à Constituição.... Op. cit.* p. 447.



3. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ITCMD NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL HODIERNO

Passada a análise da fase colonial e das Repúblicas passadas, é necessário investigar o papel da tributação sobre transmissão *causa mortis* e doação no panorama hodierno com maior rigor. Contudo, não será objeto do presente trabalho analisar tal tributo em todas suas particularidades, uma vez que tal tarefa ultrapassa as necessidades para investigar seus meandros históricos.⁵¹ Realizaremos, portanto, uma análise breve, percorrendo os pontos pertinentes aos desenvolvimentos ulteriores.

3.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CONFLITOS

A competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal quanto à tributação sobre transmissões *causa mortis* e doação foi mantida na CF/88, seguindo os diplomas passados. A EC nº 18/1985, porém, não foi consagrada no ordenamento vigente, uma vez que o art. 155, §1º da carta constitucional prevê a hipótese para que o imposto passasse a abarcar também os bens móveis.

Assinala Fernandes que é possível enxergar um balanceamento entre a redução da competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal e sua ampliação.⁵² Se por um lado a competência distrital e estadual foi ampliada para a transmissão de bens móveis e direitos a título gratuito *causa mortis* e doação; por outro, transferiu a competência de transmissão de bens imóveis a título oneroso aos Municípios.

É deletéria, contudo, a situação presente que reflete os ecos da EC nº 18/1965 mais de trinta anos depois da promulgação da CF/88. A lei complementar que rege a tributação das transmissões *causa mortis* e doação, em primeira análise, é o CTN (Lei nº 5172/1966). À época de sua entrada em vigor inexistia previsão constitucional sobre o tratamento tributário a ser dado para as transmissões de bens e direitos móveis. Para Fernandes, é acertado afirmar que os Estados-membros e o Distrito Federal podem legislar sobre a matéria na omissão do Congresso Nacional. Além de serem detentores de competência impositiva, o fundamento se encontra no berço de um sistema constitucional tributário que valorize os princípios federativo e republicano, bem como por se situar no âmbito de competência subsidiária para legislar sobre normas gerais de direito tributário.⁵³

⁵¹ Para uma análise profunda da estruturação do ITCMD, cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Op. cit., passim*.

⁵² Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Op. cit.*, p. 48-49.

⁵³ Cf. *Ibid.*, *Op. Cit.*, p. 51-57. Segundo a autora, independentemente de qualquer discussão doutrinária sobre a competência tributária dos Estados-membros e Distrito Federal, é preciso asseverar que o §3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias previa expressamente a competência residual dos Estados-membros e Distrito Federal para aplicar o sistema tributário previsto pela CF/88. Esta, ademais, prescreve no art. 24, I, §3º que “[i]nexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas particulares”.



Quanto aos possíveis conflitos, nos casos em que o *de cuius* tivesse bens ou fosse residente ou domiciliado no exterior ou, ainda, tivesse seu inventário domiciliado no exterior a CF/88 prescreve no art. 155, §1º, III, que a competência pelo imposto caberá à lei complementar. O mesmo será aplicado a situação na qual o doador tiver domicílio ou residência no exterior. Tais hipóteses, bem como as que envolvem possíveis embates de bitributação internacional e acordos internacionais não serão tratadas minuciosamente por se afastarem do escopo do presente trabalho.

3.2. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*

No fito de averiguar a regra-matriz de incidência que assinala o núcleo do tributo é preciso observar as faces antecedente e consequente. A primeira é marcada pela previsão de um fato no qual se englobam os critérios material, temporal e espacial; a segunda prescreve a obrigação tributária na qual estão situados os critérios pessoal e quantitativo.

O aspecto material é a substância do ato ou a situação jurídica na qual o tributo incide. Seu núcleo aponta as espécies de fato gerador da obrigação tributária e se releva no imposto em análise sobre quaisquer bens ou direitos em função da morte de uma pessoa natural. O verbo “transmitir”, na expressão do art. 155, I, CF/88 expõe, nesse contexto, o fenômeno sucessório, ou seja, a passagem dos bens e direitos para herdeiros e legatários.

Não se trata, todavia, de qualquer sucessão, mas aquela que ocorre especialmente por causa de morte. O uso dessa expressão afasta confusões que poderiam ocorrer caso fosse usada apenas a palavra “sucessão” que abrange um fenômeno jurídico mais amplo. Nesse ponto, abrange tanto a *mortis causa* quanto a *inter vivos*, seja a título universal ou singular.⁵⁴ Sob o aspecto temporal, observa-se como o núcleo do fato gerador se consuma no tempo. A transmissão *causa mortis* tem como início o fato sucessório, no qual os herdeiros ou legatários são indicados como sucessores das relações jurídicas patrimoniais do *de cuius*.

Como tal fenômeno é instantâneo – tanto no prisma sucessório quanto tributário – ocorrendo em fração de tempo auferível e que se esgota por completo, uma nova lei não é capaz de incidir sobre sua execução posterior.⁵⁵ Na hipótese de morte presumida, a Súmula 331 do STF dispõe expressamente que “[é] legítima a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário”.

O aspecto espacial pode ser objetivo, em que auferire o local de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; ou subjetivo, em que se busca uma característica da

⁵⁴ Cf. MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito Romano*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 701.

⁵⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 249.



pessoa do contribuinte. O imposto sobre transmissão *causa mortis* tem semblante especial nesse aspecto, de tal sorte que seu exame só é completo com a divisão de cada uma das situações possíveis descritas no art. 155, §1º da CF/88 de forma isolada.

A primeira subdivisão do aspecto espacial se dá quanto ao bem ser móvel ou imóvel. Neste caso, expõe o inciso I do § 1º do art. 155 da CF/88 que o imposto “relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal”. Para os bens imóveis, portanto, segue-se o critério do *situs* do bem, independentemente o local em que residia ou domiciliava o de cujus ou no que reside ou está domiciliado o autor da herança. Essa hipótese replica a disposição prevista na primeira parte do art. 41 da CTN.

Para a análise quanto à tributação de bens móveis, é necessário esmiuçar o critério espacial, pois pode variar conforme o fato gerador ocorra dentro dos ditames de ente público titular da imposição. De acordo com o inciso II do art. 155, §1º da CF/88, o imposto sobre a transmissão *causa mortis* se dá “relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal”. Assim, é preciso, para o caso nacional, buscar na legislação infraconstitucional a norma aplicável. Aponta o CPC/2015, nessa seara, uma regra geral para fixação de competência para o arrolamento de bens no art. 48, *in verbis*:

Art. 48. O foro de domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade, a impugnação ou anulação de partilha extrajudicial e para todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

Parágrafo único. Se o autor da herança não possuía domicílio certo, é competente:

I - o foro de situação dos bens imóveis;

II - havendo bens imóveis em foros diferentes, qualquer destes;

III - não havendo bens imóveis, o foro do local de qualquer dos bens do espólio.

Logo, o foro competente, via de regra, é o do domicílio do autor da herança, no Brasil, no qual se processará o inventário ou arrolamento dos bens. A sucessão, por sua vez, será aberta conforme dispõe o art. 1.785 do CC/2002: “A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido”. Como se trata de análise do fenômeno tributário, tem-se que o último domicílio do *de cujus* deve ser tomado como base do aspecto espacial. O art. 71 do mesmo diploma prevê que no caso de pluralidade de domicílios qualquer um deles poderá ser considerado para fins sucessórios. O domicílio fiscal, ademais, pode ser fixado através da acepção elástica do art. 127 do CTN.

Logo, fica aberta a possibilidade de que seja realizado onde for mais conveniente aos interessados. Se houver pluralidade de interessados é igualmente viável que sejam requeridos múltiplos inventários. Resolver-se-á esta circunstância por prevenção.

Exclui-se, pelo inciso I do parágrafo único do art. 96, a chance de indefinição pois o inventário ocorrerá no foro da situação dos bens imóveis quando o domicílio for incerto.



O inciso II aponta que se os imóveis estiverem em locais diferentes será competente o foro em que se situe qualquer um destes; e, similarmente, qualquer quadro conflitante será esmiuçado pela prevenção. O inciso III regula a hipótese de só existirem bens móveis, circunstância na qual será competente o foro de qualquer dos bens no espólio.

Se o óbito tiver ocorrido no exterior não há impedimento para a abertura de inventário no Brasil, conforme observável pelo artigos 48 do CPC/2015 e 1.785 do CC/2002. O foro competente é, nessa via, o último domicílio do *de cuius*. Gêmea a tal circunstância é a que ocorre quando o inventário e partilha se referem à bens situados no Brasil, mesmo que o autor da herança não seja brasileiro ou não esteja domiciliado no país, conforme aponta o art. 23 do CPC/2015.

A situação exposta, candidamente, não será aplicável quanto aos bens móveis, títulos e valores mobiliários. Inversamente, ter-se-á competência estrangeira se o inventário ou arrolamento não forem processados em um Estado-membro brasileiro ou no Distrito Federal.

Noutro giro, o sujeito ativo é determinado constitucionalmente quando se trata de impostos e é uma pessoa jurídica de direito público competente para exigir o tributo. O credor da obrigação tributária no caso dos impostos sobre transmissão *causa mortis* pode ser um dos Estados ou o Distrito Federal, por força do art. 155, I, da CF/88. O sujeito passivo, por sua vez, é aquele que será legalmente exigido pelo cumprimento da prestação pecuniária da relação tributária. Destaca-se como titular da capacidade contributiva por se relacionar com o fato do aspecto material sobre o qual incide o tributo. Sua determinação pode ser implícita, que é o caso do imposto sobre transmissão *causa mortis*, uma vez que a CF/88 não indica o sujeito passivo explicitamente, mas breve interpretação consegue traçar as fronteiras para herdeiros e legatários que aceitem a herança.

O exame do elemento objetivo do fato gerador se esgota com a análise do aspecto quantitativo.⁵⁶ Indicado na lei, permite visualizar a cifra do *quantum debeatur* do imposto de transmissão *causa mortis*. Para tanto, é preciso reconhecer a base de cálculo e a alíquota que emanam do débito tributário. Desta forma, torna-se possível calcular o conteúdo do dever jurídico e cobrá-lo do sujeito passivo.

A base de cálculo, também denominada base impositiva⁵⁷, é um critério de medição que surge como consequência da regra-matriz tributária. Logo, cumpre a tarefa de dimensionar o núcleo jurídico que é captado pela realidade tributária. Para os bens imóveis, o CTN estabelece no art. 38 que “[a] base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. Dispõe ainda a Súmula 113 do STF que “[o] imposto

⁵⁶ À rigor, Ricardo Lobo Torres ensina que o aspecto quantitativo não está englobado no fato gerador, pois é apenas uma consequência da regra de incidência; cf. *Op. cit.*, p. 251.

⁵⁷ Assim a alcunha Geraldo Ataliba, que a conceitua como a “*perspectiva dimensível do aspecto material da h. i [hipótese de incidência] que a lei qualifica, com a finalidade de fixar o critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur*”; cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 97.



de transmissão 'causa mortis' é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação". No mesmo sentido é o entendimento do STJ no REsp nº 15.071-0/RJ, que reafirmou ser possível a fixação do valor venal na data de transmissão dos bens.

Uma leitura atenta do art. 35 do CTN permite enxergar que apenas a herança é o objeto da transmissão de propriedade, base de cálculo da qual o tributo irá auferir seus valores. Nessa ótica, a lógica do sistema tributário surge de forma translúcida ao apontar no artigo 131, III, do mesmo diploma legal, que *"o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão"* configura-se na *"soma dos bens deixados pelo falecido; acervo hereditário administrado e representado, ativa e passivamente, pelo inventariante, até a sua partilha entre os herdeiros e legatários"*,⁵⁸ ainda que não tenha personalidade jurídica, segundo Maria Helena Diniz.

Essa aparente anomalia é de fácil resolução diante dos termos do art. 124 do CTN que dispõe que a capacidade para ser sujeito passivo de obrigações tributárias independe da configuração como pessoa jurídica, somente sendo necessária a constituição de uma unidade econômica ou profissional. Desse modo, *"[d]iz-se até a data da abertura da sucessão porque, dessa data em diante o espólio será, até o encerramento do inventário respectivo, até a data da partilha ou da adjudicação, sujeito passivo das obrigações tributárias, então surgidas na condição de contribuinte"*, na expressão de Hugo de Brito Machado Segundo.⁵⁹ Na hipótese de promessa de compra e venda pendente, a Súmula 590 do STF esclarece que *"[c]alcula-se o imposto de transmissão causa mortis sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor"*.

Em razão da ausência de lei complementar que regule a base de cálculo para os bens móveis coube a cada Estado-membro e ao Distrito Federal legislarem sobre tal ponto dentro de suas competências. Tais entes de direito público seguiram o valor venal dos bens ou direitos para estabelecer a base de cálculo.

A alíquota, submetida à reserva legal, está englobada no aspecto quantitativo, e incide sobre a base de cálculo, mas depende da lei específica de cada ente da federação competente. A transmissão *causa mortis* tem sua alíquota máxima determinada pelo Senado Federal, conforme ditou o constituinte originário no art. 155, §1º, IV. A Câmara decidiu fixá-lo em 8% através da Resolução nº 9, de 05 maio de 1992. Dessa forma cada Estado-membro e o Distrito Federal ficou sujeito à edição de suas alíquotas dentro do limite de 8%, podendo fazê-la de forma proporcional ou proporcional.

⁵⁸ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2., p. 392.

⁵⁹ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. 2, p. 543-544. O autor ressalta que *"[a] norma refere-se a tributos devidos pelo de cujus, de forma abrangente, mas a rigor, no que diz respeito a fatos geradores ocorridos depois da abertura da sucessão, não se pode falar em tributos devidos pelo de cujus. São tributos devidos pelo espólio. Se não pagos por este até a data da partilha ou da adjudicação passam a ser de responsabilidade do herdeiro, do legatário ou do cônjuge meeiro"*.



3.3. A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO A TÍTULO GRATUITO *INTER VIVOS*

A transmissão a título gratuito *inter vivos* está prevista na segunda parte do inciso I do art. 155 da CF/88, cujo núcleo tributário é “doar”, complementado por “quaisquer bens ou direitos”. Tratou o constituinte originário de abarcar simultaneamente a doação e a transmissão *causa mortis* em razão de sua similitude quanto à gratuidade. De tal sorte, iremos nos afastar das análises já feitas para que possamos enxergar brevemente as características do processo *inter vivos* sob a ótica tributária.

Doação é contrato por meio do qual o doador reduz voluntariamente seu patrimônio e aumenta o do donatário, no qual este enriquece na medida em que aquele empobrece. É ato unilateral, simplesmente consensual e gratuito que ocorre apenas *inter vivos*. Ao aspecto temporal, a incidência ocorre no momento em que o bem ou direito é transferido ao donatário. Caso se trate de bem móvel, a propriedade é transferida na *traditio*, como soa o art. 1.267 do CC/2002.⁶⁰ No entanto, ressalta Fernandes, a prática tributária exige o pagamento do tributo quando da lavratura da escritura de doação, pois é o momento que os responsáveis pelo tributo irão ter contato com o fenômeno tributário, na esteira do art. 134, VI do CTN.⁶¹

Quanto ao aspecto espacial, os bens imóveis transmitidos por doação seguem a mesma regra vista em alhures para as transmissões *causa mortis*. Para a transmissão de bens móveis, títulos e créditos via doação, distintamente, o aspecto espacial da doação denota que o imposto compete ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) em que o doador estiver domiciliado (art. 155, §1º, II da CF/88). Aponta Fernandes que essa mudança em relação àquela transmissão *causa mortis* demonstra uma preferência do constituinte originário pelo domicílio fiscal frente ao civil por “razões de conveniência administrativa de fiscalização e arrecadação do tributo”.⁶²

O sujeito ativo segue o parâmetro visto alhures. Assim, a competência para instituição do imposto sobre transmissão a título gratuito *inter vivos* é dos Estados-membros e do Distrito Federal. O sujeito passivo para os bens imóveis, conforme dispõe o art. 42 do CTN, pode ser o doador ou donatário; para os móveis, ao revés, como não há lei complementar sobre o assunto, cada Estado-membro e o Distrito Federal têm prerrogativas para definir o sujeito passivo.

A definição da base de cálculo e da alíquota seguem a mesma lógica explorada na transmissão *causa mortis*, a saber: (i) para os imóveis, a base é o valor venal; (ii) para os

⁶⁰ Cf. ALVES, José Carlos Moreira. *Op. cit.* p. 319: “[t]raditio significa entrega. Como modo de aquisição da propriedade, é ela a transferência de uma coisa, feita por alguém (o *tradens*) a outrem (o *accipiens*), com a intenção de transferir-lhe a propriedade, e com base numa causa jurídica (*iusta causa*)”.

⁶¹ Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Op. cit.*, p. 99.

⁶² Cf. *Ibid.* *Op. cit.*, p. 100.



imóveis, a ausência de lei complementar deixa a responsabilidade na mão dos Estados-membros e Distrito Federal para legislar sobre a base impositiva; e (iii) a alíquota máxima é de 8%, seguindo a edição do Senado Federal por meio da Resolução nº 9, de 05 de maio de 1992, sendo que cada Estado membro e o Distrito Federal podem instituir impostos proporcionais ou progressivos até o percentual limite.

3.4. AS HIPÓTESES DE IMUNIDADE

O profundo estudo sobre as imunidades tributárias é de imensa complexidade e escapa aos objetivos do presente trabalho. No entanto, cabe tratar, ainda que com brevidade, deste relevante fenômeno para os fins pertinentes. Nas palavras de Pontes de Miranda, a imunidade é “*a regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos - obsta à atividade legislativa impositiva, retira do corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie*”.⁶³

Ao trazer essa compreensão à modernidade, permanece como figura constitucional que impede a formação do fenômeno tributário com prerrogativa que emana do constituinte com natureza *numerus clausus*, vide art. 110 do CTN, conforme alude Baleeiro: “*a imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de decretar tributos, geralmente impostos, nos casos expressos*”⁶⁴. Em particular, por força do art. 150, VI, “a”, da CF/88 está plenamente afastada a incidência do ITCMD na hipótese da herança jacente, uma vez que esta está constituída pela imunidade recíproca dos entes públicos. Também estão aptas à imunidade na planície do ITCM as costumeiras imunidades da CF/88 previstas no art. 185, §5º, e nas alíneas do inciso VI do art. 150.

3.5. AS BREVES RAZÕES DO CONSTITUINTE ORIGINÁRIO

Fulcral indagar por quais razões o constituinte originário erigiu o ITCMD da forma exposta ao longo deste tópico. Nisto nos resguardamos ao sempre seguro escólio de Ricardo Lobo Torres, *ipsis literis*:

O imposto causa mortis sofre a influência do princípio do desenvolvimento econômico. A este se deve a contenção das alíquotas e o abandono da personalização, eis que prevaleceu a tese de que se não deveria pulverizar a herança de imóveis, com prejuízo especialmente para agricultura. Foi esse mesmo princípio do desenvolvimento econômico, em franca antinomia com a idéia de justiça tributária, que levou a Constituição a excluir, entre a EC 18/65 e o advento da CF 88, a incidência do [sic] causa mortis sobre bens móveis, pois se partiu da convicção de que era necessário manter a inteireza e a concentração familiar do patrimônio representado por papéis e títulos, necessários à saída do estágio de economia subdesenvolvida e pré-capitalista.⁶⁵

⁶³ Cf. *Comentários à Constituição de 1946. Op. cit.*, p. 156.

⁶⁴ Cf. *Direito Tributário Brasileiro...* Op. cit., p. 518.

⁶⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Tributos e na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 229.



Assim como expressado por Torres, enxergamos clara “*antinomia com a idéia de justiça tributária*” na opção do constituinte originário, em especial quando nos deparamos com as opções estaduais que repousam nos patamares mínimos de alíquota permitida, bem como com as propostas tímidas de reforma do ITCMD.

3.6. O CONFISCO E A RESOLUÇÃO Nº 09/1992 DO SENADO FEDERAL

Prevê a Resolução nº 09/1992 do Senado Federal que “[a] *alíquota máxima do imposto de que trata a alínea ‘a’, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento*”. Note-se que no julgamento da Questão de Ordem na Medida Cautelar da ADI nº 2.551, de relatoria do Ministro Celso de Melo, o STF apontou que:

A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. [...]. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte.⁶⁶

Na prática, proíbe-se a legislação tributária opere com perspectiva confiscatória, que deve ser evitada com observância à proporcionalidade no seio do conflito entre o interesse arrecadatório do Estado e a proteção aos direitos fundamentais do indivíduo. o que cabe indagar neste escopo do trabalho é o possível aparecimento de fenômeno confiscatório diante de irrazoável operação caso a alíquota de 8% para o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação fosse superada.

O princípio do não-confisco está insculpido no art. 150, IV, da CF que proíbe a usurpação do patrimônio do contribuinte, em consonância aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. O imposto é confiscatório quando esgota a riqueza tributável ou quando o contribuinte está sendo gravado para além de seus deveres, colocando em risco a propriedade privada.⁶⁷ Isso significa dizer que os impostos devem se afastar das fontes produtoras de riqueza dos contribuintes ou qualquer flutuação que não revele aumento de riqueza – deve, portanto, representar a capacidade contributiva.

No entanto, também configura agressão ao princípio da não confiscatoriedade a majoração da base de cálculo que trará reverberações significativas que irão tomar tempo significativo para serem neutralizadas. O aumento repentino, destarte, deve ser evitado, no afã de proteger a segurança jurídica de orientação, que postula a previsibilidade das regras de conduta, na visão de César García Novoa.⁶⁸ Nenhuma destas assertivas levam ao confisco pela superação da alíquota de 8%. Ao contrário, denotam que deve existir progressividade entre a exação e a riqueza, questão, na prática, inexistente na maioria dos

⁶⁶ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. ADI nº 2.551 MC-QO/MG. Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 02/04/2003, DJ 20/04/2006.

⁶⁷ Cf. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. *El principio de no confiscatoriedad en España y Argentina*. Madrid: Mc Graw-Hill, 1997, p. 32-35.

⁶⁸ Cf. NOVOA, César García. *Seguridad jurídica y tributación*. La Paz: Plural Editores, 2013, p. 53-54.



Estados-membros, mesmo depois do RE nº 562.045-0/RS. Somente haverá confisco se findada a riqueza ou se posta em risco a propriedade privada, razão pela qual alíquotas maiores somente serão possíveis se dialogarem com situações específicas dos contribuintes, jamais passíveis de permissão na feição hodierna genérica.

3.7. A PROGRESSIVIDADE E O RE Nº 562.045-0/RS DO STF

O princípio da progressividade está previsto no art. 153, §2º, I da CF e é decorrente do princípio da capacidade contributiva, na medida em que conforme aumenta a capacidade econômica assim devem segui-la as obrigações tributárias. É um meio de afastar as injustiças tributárias e de perseguir igualdade neste campo, operando de forma distinta à proporcionalidade, pois estabelece alíquotas distintas em escala crescente sem que a observação seja orientada ao *quantum debeat*, mas à base de cálculo. Ora, pela Resolução nº 9º/1992, o Senado Federal resolveu estabelecer a alíquota máxima de 8% para o ITCMD que sua progressividade somente poderia ser estabelecida “*em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber*”, em flagrante diminuição à efetiva progressividade. Nesse diapasão, aponta Ricardo Lobo Torres que essa decisão dos senadores é inconstitucional pelas seguintes razões, *in verbis*:

[D]esbordou da competência atribuída pela CF, que se restringe à fixação do teto da competência atribuída pela CF, que se restringe à fixação do teto da alíquota, não se estendendo à definição de princípios constitucionais, máxime o da progressividade, desrespeitou o princípio da personalização (art. 145 da CF), ao restringir a progressividade ao valor do quinhão, desconhecendo a posição pessoal do herdeiro na linha hereditária, discriminou entre os herdeiros e os legatários e donatários, reservando àqueles a incidência progressiva. Sob o aspecto prático, quase inviabilizou a progressividade, insuscetível de justa aplicação em patamar tão baixo (8%), quando se sabe que em alguns países as alíquotas máximas, para os quinhões de valor elevado, se situam entre 35% (para os filhos) e 70% para os legatários.

De certo, pela alíquota 8% é praticamente impossível auferir estreitamente a capacidade econômica, muito menos fazer valer a progressividade e o princípio da personalização. Sua superação é essencial para conferir a possibilidade de o legislador estadual instituir gradação justa e ampla. Tal graduação não pode destruir a capacidade econômica dos contribuintes, honrando a possibilidade de que possam desenvolver uma existência digna (art. 1º da CF/88) e respeitem a propriedade privada e a livre iniciativa e exercício da atividade econômica previstos no art. 170 da CF/88.

Nesta via, os impostos instituídos com alíquotas fixas são inconstitucionais - salvo para atender razões extrafiscais, como a praticabilidade administrativa; sem, entretanto, pulverizar os demais princípios constitucionais tributários.⁶⁹ Logo, deve existir uma razão para além da praticabilidade para justificar a alíquota fixa, pois haveria restrição acentuada à igualdade e capacidade contributiva no campo tributário, sem qualquer atenção à equidade. Ademais, jurisprudência do STF orienta que a progressividade não é

⁶⁹ Cf. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. *El principio... Op. cit.*, p. 71-75.



um princípio incidente em todos os tributos, de modo que é necessária autorização constitucional para tal.

É nesse seio que se encontram as discussões pertinentes ao RE nº 562.045-0/RS do STF, no qual o Estado do Rio Grande do Sul interpôs recurso extraordinário contra acórdão que julgou inconstitucional o art. 18 da Lei estadual nº 8.821/1989, que promulgou a progressividade nas alíquotas para o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, em conformidade ao art. 145, §1º da CF. O STF entendeu que tal modificação realizada pelo Poder Legislativo gaúcho é constitucional.

3.7.1. ANÁLISE DO POSICIONAMENTO MINORITÁRIO DO STF

O posicionamento minoritário do STF foi redigido pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. O primeiro apontou que o debate se centra na interpretação do § 1º do art. 145 da CF, que postula a graduação dos impostos, sempre possível, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

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

Nesse ponto, o então Ministro Lewandowski recordou que o exame de tal dispositivo já foi endereçado pela Suprema Corte no acórdão que rejeitou a possibilidade do IPTU progressivo.⁷⁰ Naquela situação, o voto-vista sufragado do Ministro Moreira Alves apontou que a polêmica expressão “*sempre que possível*” não comporta que o princípio da capacidade contributiva seja aplicável quando inexistir caráter pessoal. A exceção, por conseguinte, só seria abarcada por razões de aplicação extrafiscal expressa.

É cediço que a expressão “*sempre que possível*”, sedimentada no § 1º do art. 145 da Lei Maior é lastreada pelo princípio da capacidade contributiva como medida para atingimento da justiça fiscal no campo dos impostos, com caráter programático. Em outras palavras, representa uma diretriz do constituinte originário ao legislador infraconstitucional, ainda que a omissão deste não traga consequência de natureza jurídica direta. No entanto, ao ser inserida nos princípios gerais que rodam o plexo tributário, a expressão ganha traços impositivos, eis que somente não deve ser usada em sua impossibilidade. Por conseguinte, não se desbarata a capacidade contributiva pela dualidade de impostos pessoais e reais, porquanto deve imperar em todos as hipóteses cabíveis de distinção contributiva.

⁷⁰ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. RE nº 562.045-0/RS. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Relatora para o acórdão Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 06/02/2013, DJe 27/11/2013.



Não obstante, a questão central no pensamento do Ministro Lewandowski também está na distinção basilar entre impostos de natureza real e de natureza pessoal. Capilarizados na primeira natureza são aqueles cuja consideração se debruça sobre objetos materiais, com critério objetivo; ao passo que na segunda são examinadas as características pessoais dos contribuintes para que o imposto seja graduado, com critério subjetivo. Na própria compreensão do Ministro Lewandowski, os reais estão sujeitos à técnica da seletividade, enquanto os pessoais à progressividade. A seletividade, portanto, está aqui identificada na exação diferenciada na proporção do objeto alvo do fenômeno tributário, tal como ocorre com o IPI (art. 53, § 3º, I, da CF/88) e com o ICMS (previsto de forma facultativa no art. 155, § 2º, III, da CF/88). Veja-se, destarte, que a seletividade foi desenhada pelo constituinte como ferramenta de política fiscal para distinguir bens, não pessoas, razão pela qual a aferição da capacidade contributiva e seletividade não se confundem, mas não são necessariamente mutualmente exclusivas.

Como técnica de justiça fiscal, a seletividade avalia a função de essencialidade dos bens que atua como ferramental auxiliar à capacidade contributiva ao verificar pelo padrão dos contribuintes de fato os tributos indiretos que refletem seus padrões de consumo. Essa medida tem como óbice a essencialidade dos bens apurados, o que implica – naturalmente – uma avaliação discricionária do que está incluído nesse conceito à luz do princípio do Estado Social que emana dos arts 1º, IV; 3º, III; e 6º da CF/88. Não é acertado, dessa forma, afirmar que a seletividade é óbice à capacidade contribuinte, dado que o próprio exercício de aferição envolve juízos dessa capacidade em alguns casos, a depender dos objetivos da política fiscal. Essa consideração envolve, portanto, os contribuintes de fato para os tributos indiretos - não é este o caso do ICMS.

Assiste parcial razão ao Ministro Lewandowski, porém, ao entender que caso a capacidade contributiva do sujeito passivo do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação não seja possível de ser aferida com base no conjunto de bens ou direitos transferidos, torna-se infrutífera a discussão sobre sua natureza como tributo real. Assim, caso fosse possível aferir a capacidade econômica do sujeito passivo a progressividade seria possível. Isso não significa dizer que a progressividade estaria vedada, nas letras do Ministro Lewandowski, para todos os impostos reais – assim pode ocorrer com expressa autorização constitucional, o que apontaria uma função meramente extrafiscal.⁷¹

Em contraste, operar pela constitucionalidade da referida lei gaúcha seria equiparar o legislador ordinário estadual ao constituinte originário ou derivado. Esta é, na visão do Ministro Lewandowski, a situação análoga ocorrida no art. 2 da Resolução nº 9/1992 redigida pelo Senado Federal ao permitir que o legislador estadual fixasse “*alíquotas progressivas em função do quinhão efetivamente recebido por cada herdeiro*”. Não obstante, tal permissão, em seu raciocínio, feriria o princípio federativo, uma vez que

⁷¹ Neste ponto, o então Ministro Lewandowski enumera como razões extrafiscais as admissões de progressividade no ITR e IPTU.



deixaria a intervenção do Estado no domínio econômico à mercê dos Estados-Membros, o que geraria distorções no plano nacional.

3.7.2. EXAME DO POSICIONAMENTO MAJORITÁRIO DO STF

O voto-vista do STF, de autoria do então Ministro Eros Grau, rechaça a impossibilidade de auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo na tributação sobre transmissão *causa mortis* e doação.⁷² Em sua concepção, o § 1º do art. 145 aponta que todos os impostos devem ter “*sempre que possível*” caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica, não apenas alguns deles⁷³. A expressão em comento tem alcance pleno, e não pode se confundir com mero conselho do constituinte. Assim, não pode o legislador se escusar da progressividade e personalização apenas por simples empecilho. Essa visão é reforçada quando se trata de impostos com caráter pessoal, como afirmado pela maioria do STF em relação ao ITCMD.

Há razão na voz do Ministro Eros Grau ao afirmar que tal entendimento ecoa no conceito econômico de tributo, destacando a bifurcação entre diretos e indiretos.⁷⁴ De acordo com Messere e Owens, tributos podem ser economicamente definidos de forma genérica como exações governamentais compulsórias não requisitadas, mas previstas em lei após ser verificada manifestação econômica de riqueza apta a constituir o Erário.⁷⁵

Tratando-se de imposto direto, o ITCMD está sujeito aos ditames da progressividade e regressividade diretas, independentemente de sua classificação como real ou pessoal, que Eros Grau toma como irrelevante à discussão.⁷⁶

Em seu voto o Ministro Menezes Direito salientou que a progressividade é sempre bem-vinda em países de carga tributária alta como a nacional e que a Constituição abriu

⁷² Em olhar consoante se expressa o Ministro Joaquim Barbosa declarando que “[a] tributação ad valorem com a especificação de única alíquota é insensível à intensidade econômica da base que se está tributando, circunstância que pode gerar distorções que igualam sujeitos passivos que, na verdade, ostentam situações diversas”.

⁷³ Eros Grau também se sustenta em opiniões semelhantes dos Ministros Moreira Alves e Carlos Velloso, nos votos prolatados em BRASIL Supremo Tribunal Federal - STF. RE nº 153.771, Relator Ministro Carlos Velloso, Redator do acórdão Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 20/11/1996, DJ 05/09/1997; e *Ibid.*, RE nº 234.105/SP, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 08/04/1999; DJ 31/03/2000.

⁷⁴ Aponta Eros Grau que, por vezes, tributos de natureza direta podem assumir tonalidade interna, sendo o contrário também verdadeiro.

⁷⁵ Cf. MESSERE, K.C.; OWENS, J.P. International Comparisons of Tax Levels: Pitfalls and Insights. In. OCDE Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs. *1985 Congress of the International Institute of Public Finance*. Madrid: [s.d.], 1985., p. 94-96.

⁷⁶ Em sua análise, Grau redige que a progressividade direta implica carga tributária maior para rendimentos maiores, enquanto a indireta a realiza para os bens e serviços de consumo destas mesmas faixas de renda – a regressividade, ao revés, realiza fenômeno inverso tanto nas faces direta quanto indireta.



essa possibilidade ao legislador tributário para fazê-lo com a ciência de que nela estão exauridos múltiplos mecanismos de defesa ao contribuinte contra expropriação.⁷⁷

O Ministro Ayres Britto pediu vista dos autos para analisar a matéria de forma pormenorizada e concluiu igualmente pela constitucionalidade. Para elucidar seu entendimento, recordou o Ministro Ayres Britto o julgamento do RE nº 423.768 acerca da introdução do IPTU progressivo por meio da EC nº 29/2000. Ao seu entrever, os tributos devem ter, por definição, caráter pessoal, característica diminuída apenas diminuída – mas não excluída – nos impostos indiretos, uma vez que “*quem tem mais e mais se relaciona economicamente, mais contribui*”. Nesse sentido, é preciso diferir capacidade econômica e contributiva, sendo a primeira abarcadora do montante total dos patrimônios e rendimentos de uma pessoa física ou jurídica; ao passo que a segunda é só uma fração desta riqueza passível de tributação, sendo aquela que o contribuinte pode se desfazer sem isso implique na possibilidade de afligir a fonte produtora de riqueza que deu ensejo à própria tributação.

Logo, a relação jurídico-tributária deve ser entendida como um laço entre dois sujeitos de direito, o tributante e o tributado, de tal sorte que um tributo de natureza real não exaure o traço da pessoalidade, ainda que este esteja permeado de forma abstrata, não é uma relação entre tributante e objeto da tributação. O § 1º do art. 145, da CF/88, respeita tal entendimento, pois orienta que o caráter pessoal deve ser sempre que possível observado para onerar o sujeito tributado, como imperativo de justiça social.

Os signos presuntivos de riqueza, recapitula a concepção de Ayres Britto, devem ser levados conta para configurar isonomia entre os contribuintes, razão pela qual o Estado deve fazer justiça social ao tributar aquele que tem maior capacidade, seja imobiliária, seja de outra via.⁷⁸ Desta baila, está em sintonia ao princípio da capacidade contributiva a lei instituidora de tributo que imponha na hipótese de incidência signos presuntivos de riqueza, cuja definição precisa calha ao ensinamento de Becker, para quem o sujeito passivo da obrigação tributária deve alterar sua riqueza para auferir o tributo, como manifestação presuntiva.⁷⁹ A CF/88, nesse diapasão, deseja que o sujeito passivo seja investigado mesmo nos impostos reais, na medida em que rechaça tal hipótese “*a menos que seja impossível*”, em leitura reversa à locução “*sempre que possível*”.

Candentemente heranças e doações, ao se incorporarem ao patrimônio do receptor demonstram acréscimo patrimonial. Por pressuposto lógico, essa manifestação presuntiva é ocasional, mas a partir do momento que se imiscui no patrimônio passa a revelar

⁷⁷ Menezes Direito também rechaça a tese de que o legislador ordinário estadual não pudesse redigir um imposto progressivo por se tratar de afronta a federalismo, uma vez que seus atos estão calcados na própria CF. Além dos princípios tributários, também é possível afirmar que as alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal também são limitações nesse sentido.

⁷⁸ Britto desdobra seu raciocínio através do IPTU progressivo que molda situações diversas para agentes econômicos em face de circunstâncias que relevem, presuntivamente, maior riqueza urbano-imobiliária.

⁷⁹ Cf. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 195.



capacidade econômica do contribuinte, como afirma José V. Sevilla Segura na hipótese de estabelecer um imposto progressivo neste caso, *in verbis*:

[Una imposición] de carácter progresivo graduado en función de la relación existente entre el patrimonio recibido por donación o herencia y el patrimonio que con anterioridad poseía el sujeto beneficiario, gravando con mayor intensidad aquellos casos en los que el sujeto ya disponía previamente de un patrimonio importante. Con esto se estaría discriminando en contra de la acumulación patrimonial y favoreciendo (...) la distribución de la riqueza.⁸⁰

De tal forma, a então Ministra Ellen Gracie recapitula que a verdadeira distinção entre impostos reais e pessoas se encontra na consideração das características pessoais do contribuinte que influem em na capacidade contributiva, sendo que em ambos podem adentrar pelo viés subjetivo ou objetivo. O ITCMD, por não incidir sobre a propriedade de um bem que é desvinculada à condição do contribuinte, presume indiretamente a capacidade contributiva deste.

Suas hipóteses preveem que o receptor irá ter necessário acréscimo patrimonial a título gratuito, uma vez que o imposto só reduzirá o acréscimo patrimonial líquido. Essa é sua distinção fundamental para o ITBI, cuja progressividade é vedada pela Súmula nº 656, já que este presume uma transmissão à título oneroso.⁸¹ Destarte, o ITCMD, na acepção da Ministra Ellen Gracie, não deve ser tratado como um exemplar imposto real, pois o fato gerador revela a capacidade contributiva o que o leva à proximidade dos impostos pessoais.⁸²

Assim, está plenamente (re)aberto o campo da personalização no campo do ITCMD por via dupla, no entendimento de Ricardo Lobo Torres, *in verbis*:

O princípio da personalização se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e de cujus na linha de sucessão. A Resolução nº 9/92 desrespeitou o princípio da personalização (art. 145 da CF), ao restringir a progressividade ao valor do quinhão, desconhecendo a posição pessoal do herdeiro na linha hereditária. É a atuação desse princípio em diversos países que transforma o imposto causa mortis em um tributo pessoal, quando antes era real.⁸³

Em bosquejo, o cômputo majoritário do STF reforça que medidas progressivas e personalizadoras como aquelas almejadas *in casu* não são apenas permissíveis, mas também desejáveis pela perspectiva do constituinte. Almeja, por conseguinte, sempre desvelar a real capacidade contributiva, trazer a justa medida por meio da progressividade, superar da alíquota hodierna e olhar sob o sujeito passivo ao classificar o ITCMD como imposto pessoal.

⁸⁰ Cf. *Política Y Técnica Tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 456-457.

⁸¹ Lê-se na Súmula 656: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

⁸² Em ponto paralelo, Gracie retorna a discussão de Ricardo Lobo Torres sobre o teto irrazoável ao ITCMD estabelecido pelo Senado Federal como uma medida que diminui o caráter progressivo, mas não o exclui.

⁸³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito... Op. cit.*, p. 228.



4. AS ATUAIS PROPOSTAS DE REFORMA DO ITCMD

Neste tópico, é preciso alertar para um recorte necessário da matéria perante as mais diversas manifestações do Legislativo, uma vez que uma sorte de propostas de cunho semelhante se avoluma nas mesas do Congresso Nacional. Daí porque não nos enveredaremos no PLP nº 67/2021, ilustrativamente, por sequer mencionar qualquer alteração na sistemática das alíquotas do ITCMD. Note-se, porém, que a Reforma Tributária afirmou a exigência da progressividade, já aventada pelo RE nº 562.045-0/RS, mas que agora terão a certeza de variar conforme o valor do bem ou direito, além de incluir os bens no exterior no seu campo de incidência, o que demonstra que os esforços para realmente modificar o ITCMD estão vivos. Traçar o histórico das propostas, todavia, ainda é relevante para compreender caminhos possíveis de mudança vindoura.

A PEC nº 17/2003 foi uma das primeiras tentativas reais de alteração da estrutura do ITCMD brasileiro, de autoria do Senador Aloizio Mercadante. Contava como primessa básica a criação de imposto federal progressivo sobre as transmissões *causa mortis* e doação, substituindo, então, a competência delegada pelo constituinte originário expressa no art. 155, I da CF/88. O texto enviado à plenário não continha grandes especificações sobre a forma da progressividade, mas tinha uma ideia interessante de prever expressamente a liquidação total ou parcial do imposto quando ocorresse doações a “fundações de finalidade cultural, educacional, científica ou ecológica”.

Enxergamos que esses parênteses às doações além de limitar o escopo desonerativo, é desnecessária frente à linguagem do constituinte originário, que já abriu caminho para tal interpretação. A proposta também pedia pela superação da alíquota de 8%; sem, contudo, especificar qual alíquota seria estabelecida pela União. Diante do apresentado, está clarividente que a PEC nº 17/2003 estava inclinada a formar um “*estate tax*” brasileiro, nos mesmos moldes americanos.

Apesar de vermos com bons olhos essa tentativa que não frutificou não poderíamos nos repousar nesta. Se por um lado a criação de um imposto progressivo e com alíquotas acima da estabelecida pelo Senado Federal parece, em um primeiro momento, muito mais alinhada com a justiça tributária; por outro, apenas postergaria problemas crônicos. *A uma*, concentraria ainda maiores poderes tributários nas mãos da União, enfraquecendo o federalismo. *A duas*, não permitiria enxergar as condições do sujeito passivo. *A três*, reduziria o campo desonerativo às doações. *A quarto*, sozinha não resolve o problema de concentração de renda, nem traz maiores benefícios no campo arrecadatório. Foi justamente o primeiro ponto alertado que trouxe espanto ao Senador Antônio Carlos Júnior no Parecer Legislativo de 18/09/2009, no qual informa que a proposta deveria ser rechaçada por tender à abolição da forma federativa de estado – resta claro o choque com o art. 60, § 4º, I da CF/88, que não colide com as medidas apresentadas. Poderia, contudo, ter se concentrado nos demais problemas e constatar com maior vigor a falta de técnica legislativa.



Já a PEC nº 60/2015, em alusão à PEC nº 17/2003, igualmente não reporta grandes modificações no regime do ITCMD. Mantém a competência deste com os Estados, o que evita qualquer alegação de confronto com o art. 60, 4º, I da CF/88. A progressividade é prevista em função do valor do patrimônio transmitido, mas a definição das alíquotas máximas e mínimas continua nas mãos do Senado Federal, o que, na prática, impede a virtude progressiva.

Em outra providência, a PEC nº 60/2015, conta com a interessante disposição de prever que parte das receitas provenientes dos Estados e Distrito Federal e destinadas aos Municípios serão realizadas a partir do ITCMD. Contudo, a forma da progressividade da PEC nº 60/2015 não responde aos desassossegos que rondam a tributação sobre as transmissões *causa mortis* e doação por manter as alíquotas do ITCMD, o que inibe, na prática, a progressividade. Assim, descansa nos mesmos entraves da PEC nº 17/2003.

A medida foi pensada à PEC nº 385/2009 que é dissonante com a competência do ITCMD, porquanto dispõe, em clara inspiração no ITR, que será fiscalizado e cobrado pelos Municípios quando estes optem. Ambas propostas foram arquivadas nos termos do art. 105 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados em 31 de janeiro de 2019.

Ademais, o PL nº 5205/2016 dispõe de várias alterações tributárias, dentre as quais sobre o ITCMD, integra-o ao IR. Cria um sistema sofisticado para considerar títulos e valores mobiliários, bem como supera a odiosa alíquota máxima de 8% fixada pelo Senado Federal. É muito relevante integrar o ITCMD com o IR, tanto da pessoa física quanto jurídica, na medida em que isso coíbe evasões em certo grau e permite avaliar bem o patrimônio transmitido de forma mais precisa. Essa integração, entretanto, deve ser vista com limitações em função de dois pontos: (i) pode entrar em confronto com a CF/88, na medida em que é um PL com natureza de PEC por alterar, na prática, a competência relativa à instituição e forma do ITCMD; e (ii) não ressoa compatível com o federalismo cooperativo equilibrado brasileiro, já que os estados devem ter voz ativa na cobrança do ITCMD como fonte subsidiária de suas receitas.

Por fim, necessário apontar que está em tramitação a Proposta de Resolução do Senado nº 57/2019, que propõe aumentar a alíquota do ITCMD para 16%, cujos apensos contam com o Ofício nº 11/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária, que propôs a escalada para 20%. São medidas em curso que, ao lado da exigência de progressividade calcada na Reforma Tributária, podem ganhar novo ímpeto.

5. CONCLUSÕES

Em célebre passagem de seu discurso de despedida da presidência dos EUA, George Washington afirmou que o governo não deveria empurrar para as costas da geração seguinte aquilo que deveria fazer em seu tempo, sob pena de desintegrar a



confiança na República.⁸⁴ A assertiva do primeiro chefe em exercício do Executivo americano prezava pela equidade intergeracional, que não se confunde com a mera igualdade formal – transcende para o campo substancial. Neste campo reside o vigor de permanência, aludido por Benjamin Franklin, para que a Constituição não defina ante a dissonância entre os tributos e a morte. O teor dessa relação prolata-se, essencialmente, no seio das discussões republicanas, cuja dissociação é inexecutável.

Em respeito à essa arquitetura cânone, iniciamos nosso percurso sobre o perfil das transmissões *causa mortis* e doação na perífrase do cânone histórico, no afã de delimitarmos como esse fenômeno sofreu mutações ao longo da trajetória brasileira. O resultado natural de nossos esforços foi confirmado: seja pela base de cálculo ou pela alíquota, diferentes contornos, dessa tributação já passaram pela trilha nacional e estamos diante de uma das menos severas e iníquas neste panteão. É urgente que os ditames da Constituição Cidadã talhem sua reforma e que sejam rechaçados quaisquer argumentos de que alterar o ITCMD não se compatibiliza com a história nacional.

Morte, doações e tributos são intrinsecamente indissociáveis. Relegar essa união é imprudente, bem como relegá-la a segundo plano. Força propulsora de desigualdade, a suavidade que o sistema tributário trata, especialmente, as heranças e suas relações com a transmissão intergeracional de riqueza cria um vácuo que permite desmedido acúmulo, aquém dos ventos soprados pelo constituinte originário. Resta ao estudo tributário dar a devida atenção para tais desdobramentos e compreender como modificá-los. A dosimetria trina é um caminho seguido por inúmeros países e, apesar de não construir uma utopia, tem o potencial de erigir resultados mais sólidos à longo prazo tanto pela face fiscal quanto équa. Diante dos mais cadavéricos ecos que relinham na crise fiscal brasileira hodierna, modificar o ITCMD a partir de tais premissas é um édito recheado pelas virtudes constitucionais mais insígnias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Petrônio Baptista de. *O imposto sobre a transmissão da propriedade*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 1954.

AMED, José Fernando; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: SINAESP, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

⁸⁴ Cf. UNITED STATES OF AMERICA. President (1789-1797: George Washington). *The Address of Gen. Washington to the People of America on His Declining the Presidency of the United States*. Mount Vernon, 19 set. 1796, 3 f. Disponível em: <https://avalon.law.yale.edu/18th_century/washing.asp>. Acesso em: 26 fev. 2024.



- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. rev. e ampl. por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALTHAZAR, Ulbaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BUFFON, Marciano. A progressividade sobre transmissão causa mortis e doação - ITCD. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, FESDT, n. 5, p. 125-140, jan./jun. 2010.
- DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2.
- FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. São Paulo: Eduspo, 2015.
- FERREIRA, Benedito. *Legislação tributária: a história da tributação no Brasil*. Brasília: [s.n.], 1986.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *História da tributação no Período Joanino (Brasil 1808-1821)*. Brasília: Esaf, 2008.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.
- GOMES, Orlando. *Contratos*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- HOLMES, Oliver Wendell. The Path of the Law. *Harvard Law Review*, v. 10, n. 8, mar. 1897.
- IBBETSON, David. Historical Research in Law. In CANE, Peter; TUSHNET, Mark (Coord.). In. *The Oxford Handbook of Legal Studies*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2006.
- KAPLOW, Louis. *The theory of taxation and public economics*. Princeton: Princeton University Press, 2008.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. 2.
- MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*. São Paulo, 1998. 227 f. Tese (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição brasileira de 1891*. Brasília: Senado Federal, 2005.
- MESSERE, K.C; OWENS, J.P. International Comparisons of Tax Levels: Pitfalls and Insights. In. OCDE Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs. *1985 Congress of the International Institute of Public Finance*. Madrid: [s.d.], 1985.



- MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito Romano*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1988.
- NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. *El principio de no confiscatoriedad en España y Argentina*. Madrid: Mc Graw-Hill, 1997.
- NICÁCIO, Antônio. *Do impôsto de transmissão de propriedade "causa mortis"*. Alba: Rio de Janeiro, 1959.
- NOVOA, César García. *Seguridad jurídica y tributación*. La Paz: Plural Editores, 2013.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na História do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1999.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. 2. ed. Rio de Janeiro: Boffoni, 1947, v.1.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Tributos e na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- UNITED STATES OF AMERICA. President (1789-1797: George Washington). *The Address of Gen. Washington to the People of America on His Declining the Presidency of the United States*. Mount Vernon, 19 Set. 1796, 3 f. Disponível em: <https://avalon.law.yale.edu/18th_century/washing.asp>. Acesso em: 26 fev. 2024.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. ampl. e atual. Buenos Aires: Depalma, 2001.
- VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Malheiros, 2012.

