

A CONSTITUCIONALIDADE DO SISTEMA PROGRESSIVO DE ALÍQUOTAS PARA O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCD)

THE CONSTITUTIONALITY OF PROGRESSIVE ALIQUOTS SYSTEM TO THE CAUSA MORTIS TRANSMISSION AND DONATION TAX (ITCD)

Bruno Lima Barbalho

Advogado e Consultor Jurídico.

Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC).
Ex-membro e pesquisador do Centro de Estudos em Direito Constitucional (Cedic) da Faculdade de Direito da UFC.

E-mail: brunolbarbalhoadv@gmail.com

Sumário: 1 Introdução; 2 Regime legal do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD); 3 Fato gerador e seus aspectos; 3.1 Aspecto temporal; 3.2 Aspecto espacial; 3.3 Aspecto pessoal; 3.4 Aspecto material; 4 Da progressividade e da função; 5 A constitucionalidade do ITCD Progressivo à luz do julgamento do RE nº 562.045/RS; 6 Considerações finais; Referências.

Contents: 1 Introduction; 2 Legal Regime of Causa Mortis Transmission and Donation Tax of any Goods or Rights (ITCD); 3 Fact Generator and its aspects; 3.1 Temporal aspect; 3.2 Spatial aspect; 3.3 Personal aspect; 3.4 Material aspect; 4 Of progressiveness and function; 5 The constitutionality of Progressive ITCD in light of the RE nº 562.045/RS judgment; 6 Final considerations; References.

Resumo: O objetivo do presente artigo é demonstrar a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas no Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), à luz do recente entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de RE nº 562.045/RS. Não obstante a consonância do julgado com os institutos da progressividade e da capacidade contributiva, ainda há posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais contrários à progressão de alíquotas do ITCD, visto que seria incompatível o caráter real dos tributos com a progressividade, salvo disposição constitucional em sentido contrário. Sob essa ótica, faz-se mister examinar a matriz tributária do ITCD e a legislação aplicável na espécie, com vistas a atestar a possibilidade do emprego de alíquotas progressivas no âmbito do referido imposto.

Palavras-chave: ITCD. Imposto real. Matriz tributária. Progressividade. Constitucionalidade.

Abstract: This paper intends to demonstrate the constitutionality of the application of progressive aliquots in Causa Mortis Transmission and Donation Tax of Any Goods or Rights (ITCD) in the light of the recent understanding by the Brazilian Supreme Federal Court (STF) signed in RE (Extraordinary Appeal) nº 562.045/RS. Notwithstanding the fact that the forementioned decision is in accordance with the institutes of progressivity and contributive capacity, there are still doctrinal and jurisprudential positions against the progression of the ITCD aliquots - incompatibility between real nature of taxes and the progressivity, except explicit constitutional precept to the contrary. In this context, it was mandatory examining the ITCD tax basis and the applicable statute to the sort in order to attest the possibility of using progressive aliquots within that state tax.

Keywords: ITCD. Real tax. Tributary basis. Progressivity. Constitutionality.

1 Introdução

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) é, segundo a doutrina majoritária e farta jurisprudência, um imposto de natureza real, e não pessoal.

Tradicionalmente vigorou, por um grande lapso temporal, o entendimento de que o ITCD não poderia ser progressivo, uma

vez que tal técnica seria aplicável somente aos impostos pessoais, nos termos do art. 145, § 1º, da CF/88.

Ocorre que, nos últimos anos, muito se discutiu acerca da aplicabilidade dos princípios constitucionais ao Direito Tributário, a exemplo da capacidade contributiva e da progressividade, para fins de adequar os objetivos da política fiscal com a distribuição de renda e a diminuição das desigualdades sociais, independentemente do caráter do imposto de ser real ou não.

Nessa conjuntura de conscientização da realidade tributária do País, o Pretório Excelso, privilegiando a capacidade contributiva em favor da justiça fiscal entendeu, em sede de Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, que para o ITCD não existe afronta aos preceitos constitucionais quando da utilização do sistema progressivo de alíquotas.

A seu turno, o presente trabalho busca analisar a constitucionalidade da incidência de alíquotas progressivas para cobrança do ITCD, fazendo um estudo de suas especificidades (aspectos relativos aos casos de incidência, fato gerador, alíquotas, competência para instituição), da aplicabilidade dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, bem como das previsões fundamentais estatuídas no ordenamento constitucional, no sistema tributário vigente e na Lei nº 13.417, de 30 de dezembro de 2003, do estado do Ceará.

2 Regime legal do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD)

Inicialmente, cumpre aduzir que o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) está previsto no art. 155, inciso I, e § 1º¹, da Constituição Federal de 1988, bem como no art. 35 do Código Tributário Nacional (CTN)².

1 “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...] § 1º O imposto previsto no inciso I: I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II - **relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal**; (grifos nossos) III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal; [...]”

2 “Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - **a transmissão, a qualquer título, da propriedade**

Não é necessário uso aprofundado da hermenêutica para constatar que, à época da edição do CTN, aludido imposto somente se aplicaria aos bens imóveis, uma vez que ali não havia referência expressa aos bens móveis. Contudo, o texto constitucional hodierno já prevê também a incidência do imposto sobre a transmissão de bens móveis, ampliando a abrangência desse imposto estadual, de tal sorte que o mencionado regramento foi recepcionado pela vigente ordem constitucional.

De mais a mais, ante a inexistência de lei complementar específica dispendo sobre normas gerais para o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de bens móveis, bem como considerando o princípio federalista/republicano, prevalece o entendimento de que os Estados e o Distrito Federal podem legislar plenamente sobre o assunto, vez que são detentores de competência impositiva, nos termos do art. 24, e parágrafos³, da CF/88 c/c o art. 34, §§ 3º e 4º, do ADCT⁴.

Nas palavras de Eduardo de Castro:

[...] apenas alguns dispositivos do Código Tributário Nacional foram recepcionados pela ordem inaugurada com o advento da Constituição de 1988, haja vista que, à época de sua promulgação, conforme exposto, fundiam-se em um só tributo os atuais ITBI (municipal)

ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; (grifos nossos) III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”.

- 3 “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - **direito tributário**, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (grifo nosso) [...] § 1º **No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.** (grifos nossos) § 2º **A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.** (grifos nossos) § 3º **Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.** (grifos nossos) § 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”.
- 4 “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 3º **Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.** (grifos nossos) § 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição. § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º”.

e ITCMD. Estamos falando dos artigos 35 (em parte), 38, 39, 41 e 42. No que diz respeito às operações envolvendo bens móveis não existe qualquer regulação da matéria no CTN, sendo admissível falarmos, aqui, em competência plena dos Estados para reger a matéria (CF/88, art. 24, §3º c/c ADCT-CF/88, art. 34, §3º). (CASTRO, 2015, p. 10).

Com efeito, não paira dúvida de que os Estados e o Distrito Federal são competentes para criação e instituição do ITCD, seja no que concerne aos bens móveis, seja quanto aos bens imóveis.

3 Fato gerador e seus aspectos

3.1 Aspecto temporal⁵

O ITCD tem como fato gerador a transmissão de propriedade, a transmissão de direitos decorrentes do falecimento do titular e a transmissão e cessão gratuita.

Por transmissão, entende-se a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra, podendo advir de forma não onerosa, pelo evento da morte (transmissão *causa mortis*) ou, ainda, pela doação (ato de liberalidade).

Acerca do assunto Eduardo Sabbag ensina que:

O fato gerador do ITCMD é: a) transmissão de propriedade de quaisquer bens (por exemplo, bens imóveis ou móveis, tais como: veículos, valores financeiros, títulos de crédito etc.); b) transmissão (cessão) de direitos em decorrência de: - falecimento; - transmissão e cessão gratuitas. A transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência de morte (transmissão *causa mortis*), ainda ou doação (ato de liberalidade). (SABBAG, 2014, p. 1130).

No mesmo sentido, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo preconizam que “O imposto incide sobre a transmis-

⁵ Aspecto temporal é o marco de tempo revelado pela norma tributária em que se dá a ocorrência do fato, registrando a origem de um direito subjetivo ao sujeito ativo e de um dever jurídico para o sujeito passivo.

são de qualquer bem ou direito (I) havido por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória; (II) por doação; ocorrendo tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.” (PAULSEN; MELO, 2009, p. 206).

Destarte, o fato gerador do imposto *causa mortis* dá-se com a transmissão da propriedade ou de quaisquer bens e direitos, e ocorre no momento do óbito, aplicando-se a lei vigente à época da sucessão.

Assim versam a Súmula nº 112 do STF - “O Imposto Transmissão Causa Mortis é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão” - e as lições de Hugo de Brito Machado:

A morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força de lei, simplesmente, seja por ato de última vontade do autor da herança. A formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados. (MACHADO, 2011, p. 365).

Por outro lado, com relação ao aspecto temporal de incidência do imposto sobre transmissão de bens a título gratuito *inter vivos* (doação), o mesmo se dá no momento em que o bem ou direito fora transmitido ao donatário.

Significa dizer que, quando se tratar de bens móveis, a transferência da propriedade se efetiva pela sua tradição, ao passo que, com relação aos bens imóveis, só se efetiva quando do registro do título no órgão dos Registros Públicos.

Nesse ponto, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo afirmam:

Na doação de bens imóveis, o fato gerador somente ocorrerá no momento da efetiva transcrição realizada no Registro de Imóveis, sendo impertinente o preceito que determine o recolhimento antes da celebração da respectiva escritura pública. No que concerne aos bens móveis ou direitos, somente poderá ser considerada a transmissão mediante sua tradição (física, escritural etc.); se for

caso, com respectivo registro (veículos no Departamento de Trânsito, Capitania dos Portos; quotas de capital ou ações, na Junta Comercial ou Registro de Títulos e Documentos). (PAULSEN; MELO, 2009, p. 209).

Vê-se, portanto, que no caso de imposto *causa mortis*, o fato gerador ocorre na ocasião do falecimento do proprietário dos bens, momento em que se dá a transferência de seus bens para os herdeiros/legatários, enquanto nas doações, concretiza-se a hipótese de incidência do ITCD na data em que se lavrar a respectiva escritura pública (bens imóveis) ou pela tradição (bens móveis).

A título de esclarecimento, veja-se o que dispõe a legislação ordinária do estado do Ceará - Lei nº 13.417, de 30 de dezembro de 2003, em seus art. 2º, *caput*, §§ 1º, 2º e 3º, e art. 3º, acerca das hipóteses de incidência do ITCD:

Art. O imposto de que trata o art. 1º incide sobre a transmissão *causa mortis* ou a doação, a qualquer título de:

- I - propriedade ou domínio útil de bem imóvel, seja por natureza, por acessão física ou intelectual, ou por definição legal;
- II - direitos reais sobre bens imóveis;
- III - bens móveis, corpóreos ou incorpóreos, títulos, créditos e respectivos direitos;
- IV - semoventes.

§ 1º. A transmissão *causa mortis* ocorre no momento do óbito do autor da herança ou legado.

§ 2º. Considera-se, para os efeitos desta Lei, doação:

- I - a desistência ou renúncia de herança ou legado, manifestada por herdeiro ou legatário, em favor de pessoa determinada ou determinável, que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos;
- II - a cessão por ato de liberalidade, nos termos da Lei Civil.

§ 3º. Nas transmissões *causa mortis* e nas doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários, donatários e cessionários.

Art. 3º. Configuram-se as hipóteses definidas no art.2º ao ocorrerem os seguintes fatos e atos:

- I - sucessão legítima ou testamentária de bens imóveis situados neste Estado e de direitos a eles relativos;

II - sucessão legítima ou testamentária de bens móveis, títulos, créditos e semoventes, quando o inventário ou arrolamento se processar neste Estado;

III - doação, a qualquer título, de bens imóveis, bens móveis, títulos, créditos e direitos a eles relativos e semoventes.

Por óbvio, foram excluídas da definição de fato gerador as transmissões de propriedade de bens por ato oneroso entre vivos.

3.2 Aspecto espacial

No que tange ao aspecto espacial de hipótese de incidência do ITCD, a Constituição Federal traz disposições específicas no art. 155, § 1º, incisos I, II, III, alínea “b”, veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

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

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

[...]

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

[...]

Da leitura, observa-se que há dois tratamentos legais distintos a depender do tipo de bem a ser transmitido.

Segundo Eduardo de Castro:

Nos termos do art. 155, § 1º, I, da Constituição de 1988, o ITCMD, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao

Distrito Federal. Trata-se da regra geral da sujeição ativa tributária para os casos de bens imóveis situados no Brasil. [...] Relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, competirá o ITCMD ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento – ITCMD *Causa Mortis* -, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal – ITCMD Doação (CF/88, art. 155, § 1º, II). (CASTRO, 2015, p. 20).

Com efeito, no caso de transmissão de bens imóveis, a competência para instituição do imposto independe do local de residência ou domicílio do autor da herança ou mesmo do local de seu falecimento, cabendo ao Estado Membro ou Distrito Federal no qual se situa o bem.

Já no caso de transmissão *causa mortis* relativa aos bens móveis, títulos e créditos, compete ao Distrito Federal e aos Estados membros onde se processar o inventário e arrolamento dos bens.

3.3 Aspecto pessoal

Os sujeitos ativos do tributo em exame são os estados e o Distrito Federal, dada a competência que a Lei Maior, em seu art. 155, I, lhes outorga.

Ocorre que a regra geral não impossibilita a atribuição legal da titularidade da exigência desse imposto (capacidade tributária ativa) à outra pessoa.

No que concerne aos sujeitos passivos do ITCD, a Constituição Federal foi omissa - não os apresentou de forma explícita. Ainda assim, é possível concluir de seu texto que os destinatários da carga tributária são os herdeiros ou os legatários do *de cujus* ou qualquer das partes envolvidas na doação, conforme previsão inserida em cada lei estadual.

De acordo com Eduardo de Castro:

Em regra, no ITCMD *Causa Mortis*, a legislação estadual fixa, como contribuintes da exação, os herdeiros e legatários do *de cujus*. Nas doações, por sua vez, costuma-se classificar como contribuintes os adquirentes dos bens doados. Além disso, com fundamento no Código Tributário Nacional, costuma-se fixar a

responsabilidade tributária também de figuras como a do inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio (CTN, art. 134, IV), e dos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício (CTN, art. 134, VI). [...] Nada obsta, no entanto, que a legislação local estabeleça como contribuinte ou responsável figuras diversas das enumeradas acima, desde que, obviamente, possuam alguma relação com o fato gerador da obrigação tributária. (CASTRO, 2015, p. 22).

Já segundo Eduardo Sabbag, “São sujeitos passivos do IT-CMD: a) herdeiro ou legatário (transmissão *causa mortis*; b) qualquer das partes adstritas à doação (doador ou donatário), na forma da lei.” (SABBAG, 2014, p. 1129).

Não é diferente daquilo a que alude o art. 7º da Lei nº 13.417/2003 do estado do Ceará, uma vez que elenca como contribuintes do ITCD o herdeiro, o legatário, o fiduciário e o fideicomissário nas transmissões *causa mortis*; o donatário nas transmissões por doação; o cessionário nas transmissões por cessão de herança.

3.4 Aspecto material

De imediato, cumpre destacar que o CTN, em seu artigo 38⁶, estabelece como base de cálculo do ITCD o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, com aplicabilidade apenas aos bens imóveis, por motivos já apresentados anteriormente.

Por sua vez, no que se refere aos bens móveis, ainda inexistente lei complementar dispendo sobre a matéria. Daí os Estados membros e o Distrito Federal, com o uso de sua competência constitucional, estabeleceram que a base de cálculo do ITCD inerente aos bens móveis também seria o valor dos bens ou dos direitos transmitidos.

Os ensinamentos de Leandro Paulsen são esclarecedores no que diz respeito ao assunto:

⁶ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

É o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em Unidades Fiscais do Estado (Ufesp, em São Paulo), considerando-se o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão, ou realização do ato ou contrato de doação. (PAULSEN; MELO, 2009, p. 213).

Ainda nesse contexto, Hugo de Brito Machado assevera que

A base de cálculo desse imposto há de ser fixada pela lei da entidade competente para instituir o tributo. Deve ser, em princípio, o valor de mercado do bem objeto da transmissão. Pode ser menor. Não pode ser maior, posto que estaria atingindo riqueza outra que não o próprio bem transmitido. (MACHADO, 2011, p. 367).

Visto isso, é imperioso registrar que a Constituição Federal, em seu art. 155, § 1º, IV, determina que as alíquotas máximas do imposto estadual sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos serão fixadas pelo Senado Federal.

A seu turno, o art. 39 do CTN prevê que:

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

É tanto que o Senado Federal editou a Resolução nº 9, datada de 5 de maio de 1992, fixando uma alíquota máxima de 8% para os impostos de transmissão *causa mortis* e doação. Por conseguinte, os Estados membros e o Distrito Federal ficam limitados à aplicação de alíquota no teto estabelecido pela Casa Legislativa.

Nesse momento, é relevante que se atente para as lições de José Jayme de Macêdo Oliveira sobre a matéria:

[...] cabe ao titular da competência para instituir o ITCD (o Estado e o DF) a definição da(s) alíquota(s), mediante a(s) qual(is) se efetua a apuração do valor do impos-

to a pagar. Sem embargo, há disposição constitucional limitativa de tal fixação pelo legislador ordinário estadual, insere no, §1º, IV, do art. 155, da CF, segundo a qual esse tributo “terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”. Em 1992, editou-se a Resolução n. 9 (05.05.92), que, especificamente dirigida ao ITCD, definiu-lhe a alíquota de 8%, “a partir de 1º janeiro de 1992”, sendo certo, entretantes, que, em obediência ao princípio da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, b), os efeitos práticos de citada Resolução só se fizeram sentir no exercício de 1993, ou seja, as leis estaduais que definiram alíquotas superiores aquelas máxima (4%) apenas puderam ser aplicadas a partir de 1º janeiro de 1993 (exercício seguinte ao da publicação). (OLIVEIRA, 2009, p. 336-337).

A título de ilustração, elencam-se os seguintes dispositivos normativos da Lei nº 13.417/2003 do estado do Ceará:

Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, ou ainda o valor dos títulos e créditos, apurados mediante avaliação administrativa ou estimativa fiscal procedida pela autoridade fazendária. § 1º Entende-se por valor venal o valor corrente de mercado do bem ou direito.

[...]

Art. 10. As alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação são:

a) nas transmissões *causa mortis*:

1. até 5.000 (cinco mil) Ufirces, 2% (dois por cento);
2. acima de 5.000 (cinco mil) e até 15.000 (quinze mil) Ufirces, 4% (quatro por cento);
3. acima de 15.000 (quinze mil) e até 40.000 (quarenta mil) Ufirces, 6% (seis por cento)
4. acima de 40.000 (quarenta mil) Ufirces, 8% (oito por cento);

b) nas transmissões por doação:

1. até 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces, 2% (dois por cento);
2. acima de 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces, 4% (quatro por cento).

Importante registrar ainda que a alíquota limite estipulada pelo Senado Federal teve por escopo evitar que os Estados viessem a fixar alíquotas confiscatórias, tendo em vista que as pessoas não escolhem o local da residência com base na alíquota do imposto de transmissão a ser pago pelos herdeiros no momento da morte (CASTRO, 2015).

4 Da progressividade e da função

A progressividade é considerada um instrumento de justiça fiscal, pois as alíquotas serão maiores conforme o montante da grandeza da expressão econômica do fato tributado.

No sistema constitucional vigente a técnica da progressividade tanto pode ser aplicada para fins fiscais – elevação da carga tributária proporcional ao aumento da capacidade contributiva do contribuinte – quanto para fins extrafiscais – elevação das alíquotas segundo critérios fixados em norma, a estimular ou desestimular determinados comportamentos.

No caso específico do ITCD, o art. 2º da Resolução nº 9/1992 do Senado Federal reza que as alíquotas, a serem fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber.

Ocorre que esse dispositivo gera polêmicas doutrinárias e jurisprudenciais, uma vez que há quem ateste que a Casa Legislativa extrapolou a competência constitucional, restrita à fixação de alíquotas máximas, assim como há quem ateste que o Senado apenas exerceu sua competência, em privilégio ao princípio da capacidade contributiva.

Apesar dessa controvérsia, a Corte Suprema, consoante restará abordado, já decidiu pela admissão da progressividade, haja vista ser o melhor meio de se afastarem as injustiças tributárias. E, por consectário lógico, ratificou que o ITCD apresenta uma função fiscal, a de obter receitas públicas, e uma extrafiscal, consistente em desestimular a concentração de renda.

Nessa mesma linha de raciocínio Hugo de Brito Machado ensina:

A função do imposto sobre herança e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para

os cofres públicos. Isto não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso de imposto sobre herança e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração de renda. Basta a instituição de alíquotas progressivas, com percentuais bastante elevados para os valores mais expressivos. Tal progressividade, [...], deve ser em função da parcela de bens recebida para cada herdeiro, legatário ou donatário. Não em função da totalidade dos bens deixados pelo autor da herança, ou doados. (MACHADO, 2011, p. 364).

5 A constitucionalidade do ITCD Progressivo à luz do julgamento do RE nº 562.045-RS

O estado do Ceará, consoante apontado, fixou alíquota progressiva, que tem como teto a alíquota máxima de 8% fixada pelo Senado Federal. Ademais, estabeleceu a progressividade em razão da base de cálculo, dispondo que em função desse valor, fixado em unidades fiscais, a alíquota será correspondente a 2%, 4% e 8%.

Sobre essa temática, Hugo de Brito Machado assim se manifesta:

Essa vinculação suscitou a questão de saber se, havendo modificação da alíquota máxima fixada pelo Senado Federal, estariam automaticamente alteradas as alíquotas do imposto. O Supremo Tribunal manifestou-se, já, pela negativa (RE nº 213.266, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 17.12.1999). As alterações da alíquota desse imposto dependem, sempre, de leis estaduais. As resoluções do Senado Federal são limitações ao legislador estadual, mas não o substituem. Quando definiu as alíquotas do imposto fazendo remissão às alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal, o legislador incorporou à lei estadual as normas das resoluções então vigentes. [...] Em alguns Estados, a lei estabelece que as alíquotas progressivas desse imposto serão definidas com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens e direitos transmitidos (no Estado do Ceará, Lei nº 13.417, de 30.12.2013, art. 10, § 2º). Os

dispositivos de leis estaduais que assim estabeleçam contrariam flagrantemente o disposto no art. 35, parágrafo único, do CTN e são, portanto, desprovidos de validade. Contrariam, também, o princípio da capacidade contributiva, cuja observância no caso é perfeitamente possível. [...] Também em atenção ao art. 145, §1º, da CF, a determinação das alíquotas progressivas aplicáveis em cada caso deve ocorrer em razão do valor dos bens recebidos por cada sucessor, individualmente, porque somente assim se estará considerando a capacidade contributiva de cada um deles. (MACHADO, 2011, p. 366-367).

Daí se vislumbra que a aplicação da progressividade é tradicionalmente discutida com relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva, inserida no art. 145, § 1º, da CF/88. A ver:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

Ao se analisar o dispositivo normativo em questão, nota-se uma distinção entre impostos de natureza real e de natureza pessoal. Os primeiros são aqueles nos quais se identifica apenas a coisa sobre a qual recai o tributo, sem levar em consideração as condições particulares dos contribuintes. Já os segundos são aqueles em que são ponderadas as qualidades individuais dos contribuintes para graduação do tributo. A medida da tributação, nos impostos reais, dá-se com fulcro em critérios objetivos, ao passo que, nos pessoais, é determinada subjetivamente.

A respeito da progressividade o ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 153.771/MG, em que fora relator, defendeu a aplicação da capacidade contributiva a todos os impostos, sem distinção, nos seguintes termos:

A interpretação, pois, do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

Em contrapartida, no mesmo julgamento, o redator, ministro Moreira Alves, se pronunciou no sentido de acolher a distinção dos impostos, designando a progressividade apenas aos impostos pessoais. A ver:

Por outro lado, em face desse dispositivo, não se pode pretender que a expressão “sempre que possível” se refira apenas ao caráter pessoal do imposto, e que, por isso, o princípio da capacidade contributiva seja aplicável a todos os impostos ainda quando não tenham caráter pessoal [...]. De feito, a parte final do dispositivo repele essa conclusão, porque a Constituição Federal atribui à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, “especialmente para conferir efetividade a esses objetivos”, ou seja, ao objetivo de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...].

Fato é que o art. 145, § 1º, da CF faculta à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte como forma de dar caráter pessoal aos impostos e de graduá-los conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

A finalidade do legislador era ter condições de averiguar, sempre que possível, a capacidade econômica de cada contribuinte, tributando mais pesadamente quem tem mais condições de absorver a carga tributária.

Por ora, vale lembrar que o ITCMD não é um tributo incidente sobre a propriedade de um bem, por exemplo, de característi-

cas estáticas e dissociadas da situação do contribuinte. Referido imposto é devido pelo “beneficiário ou recebedor do bem ou direito transmitido” por decorrência do direto e necessário acréscimo patrimonial que a transmissão implica.

Enfim, o imposto sobre a transmissão *causa mortis*, também denominado imposto sobre heranças ou sobre sucessão, revela a efetiva capacidade contributiva de quem percebe a transferência patrimonial, por conseguinte se vocaciona à técnica da progressividade de alíquotas.

Atente-se para os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho:

As alíquotas são fixadas pelos legisladores estaduais, competindo ao Senado Federal fixar as máximas (tetos) a teor do art. 155, § 1º, IV, da CF/88. As alíquotas são progressivas para realizar o princípio da capacidade contributiva e para graduar a carga com igualdade, pelo merecimento. É dizer, os parentes próximos merecem mais que os distantes. Os alemães cognominam os parentes distantes que venham a herdar de “os parentes que riem”. Sabedoria milenar comum à raça humana. (COELHO, 2012, p. 458).

Observe-se, ainda, o entendimento de Roque Antônio Carrazza sobre a necessidade de autorização constitucional à introdução da progressividade ou adequação ao princípio da capacidade contributiva:

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. Melhor esclarecendo, as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais, à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior haverá de ser a alíquota aplicável na determinação do *quantum debeat*. [...] Muitos estudiosos dizem que só o imposto de renda (IR) e o imposto predial e territorial urbano (IPTU) devem ser progressivos (e que mesmo no IPTU,

Segundo Eduardo de Castro:

Nos autos do Recurso Extraordinário nº 562.045, o Supremo Tribunal Federal julgou válido o sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD estabelecido pela Lei Gaúcha nº 8.821 /89. Na oportunidade, salientou nossa Corte Suprema que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tivessem caráter pessoal, e que o § 1º do art. 145 da Constituição apenas estabeleceria que os impostos, sempre que possível, deveriam ter caráter pessoal. Aduziu-se, também, ser possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD, pois, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderia expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Asseverou-se, por fim, que a progressividade de alíquotas do imposto em comento não teria como descambar para o confisco, porquanto haveria o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal (CF, art. 155, § 1º, 1V). Muito embora, no julgado supracitado, tenha o STF salientado inexistir incompatibilidade entre o posicionamento defendido e aquele constante do Enunciado nº 668 da Súmula de sua jurisprudência dominante (*“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”*), parece ter havido sensível mudança no entendimento segundo o qual a progressividade em função da capacidade contributiva só seria possível nos impostos reais nos casos expressamente permitidos pela Constituição. (CASTRO, 2015, p. 24-25).

Nesse julgado, os ministros Eros Grau, Menezes Direito, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres de Brito, Ellen Gracie, Teori Zavascki e Gilmar Mendes deram provimento ao Recurso Extraordinário, sendo vencidos, na ocasião, os ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

A Corte Suprema, ao admitir a progressão de alíquotas do ITCD dentro da faixa fixada pelo Senado Federal, posicionou-se corretamente. Veja-se brilhante enxerto do ministro Menezes Direito *in casu*:

[...] eu entendo que não se pode justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva, porque a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte. E esse deve ser o objeto essencial do próprio imposto, do próprio tributo. Não se pode, por isso a Constituição tem diversos dispositivos para proteger o contribuinte contra a exarcebação da carga tributária.

Desde então, infere-se que não há inconstitucionalidade na progressividade das alíquotas do ITCD, visto que é o entendimento mais adequado aos princípios constitucionais.

6 Considerações finais

O ITCD é ao mesmo tempo tributo e corretivo das desigualdades de riquezas, pois onera a riqueza que é ganha sem qualquer trabalho realizado pelo contribuinte.

Sendo assim, defende-se neste trabalho a possibilidade de aplicação da progressividade, referendada no art. 145, § 1º, da CF/88 às alíquotas do ITCD, vez que é um mecanismo muito eficiente para se alcançar a Justiça Fiscal.

Para tanto, asseverou-se que a progressividade, consectário lógico do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, tem a finalidade constitucional de reduzir as desigualdades sociais mediante a compatibilização da redistribuição de riquezas com o pleno desenvolvimento de seus cidadãos.

Logo em seguida, restou destacado o recente julgado - RE nº 562.045/RS, em que o STF firmou o entendimento de que é constitucional o sistema progressivo de alíquotas para o imposto de transmissão *causa mortis* e doação.

Por último, inferiu-se que como as tributações, em geral, têm um caráter social para redistribuir as riquezas de modo a diminuir as diferenças sociais, é justo o escalonamento das alíquotas do ITCD no sentido de alcançar sua verdadeira função social.

Referências

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 562.045/RS. Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 06/02/2013. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: **DJe** 233 27-11-2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+562045%29+%28%28RICARDO+LEWANDOWSKI%29%2ENORL%2E+OU+%28RICARDO+LEWANDOWSKI%29%2ENORV%2E+OU+%28RICARDO+LEWANDOWSKI%29%2ENORA%2E+OU+%28RICARDO+LEWANDOWSKI%29%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/khf8dbb>>. Acesso em: 20 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 153.771/MG. Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Carlos Velloso. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Moreira Alves. Julgamento: 20/11/1996. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: **DJ** 05-09-1997 PP-41892. Ement. Vol. 01881-03 PP-00496. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+153771%29+%28%28MOREIRA+ALVES%29%2ENORL%2E+OU+%28MOREIRA+ALVES%29%2ENORV%2E+OU+%28MOREIRA+ALVES%29%2ENORA%2E+OU+%28MOREIRA+ALVES%29%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/n3yjhez>>. Acesso em: 20 dez. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CASTRO, Eduardo de. **Impostos estaduais para concurso**. Bahia: JusPodivm, 2015.

CEARÁ. Lei nº 13.417, de 30 de dezembro de 2003. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, e dá outras providências. **DO de 30.12.2003**. Fortaleza: Assembleia Legislativa do estado do Ceará, 2003. Disponível em: <<https://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramitando/lei/13417.htm>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.