

coordenadores

Fernando Facury Scaff

Misabel de Abreu Machado Derzi

Onofre Alves Batista Júnior

Heleno Taveira Torres

REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL

entre críticos e apoiadores



IDFin INSTITUTO
DE DIREITO
FINANCEIRO



de 3 ago. 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/inspertax/nao-cumulatividade-plena-do-ibs-e-da-cbs-e-o-conceito-de-uso-e-consu-mo-pessoal-03082023>>; Extraído em: 9 jan. 2024.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações. Investigação sobre sua natureza e suas causas*. Coleção Os economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, vol. II.

SMITH, Adam. *Lectures on jurisprudence*. Glasgow: Oxford University Press, 1976. Disponível em: <http://oll.libertyfund.org/home3/HTML.php?recordID=0141.06>. Extraído em: 10 jul. 2013.

TEIXEIRA, Alexandre Alkimim. To split or not to split: O split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 1° quadrimestre 2022, p. 27-46.

UNGER, Roberto Mangabeira. *What should legal analysis become?* London: Verso, 1996.

A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 COMO O INÍCIO DE UM POSSÍVEL DESBLOQUEIO INSTITUCIONAL QUE PERMITA UMA INCIDÊNCIA EQUITATIVA DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL

MARCIANO SEABRA DE GODOI¹

SUMÁRIO: Introdução; 1. Panorama da concentração de riqueza nas sociedades atuais, em especial no Brasil; 2. Por que tributar as heranças e doações? 3. O retrocesso da Emenda Constitucional 18/65 quanto à tributação das heranças e o novo rumo traçado pela Constituição de 1988; 4. Os longos 35 anos de bloqueio institucional que impediram a efetiva tributação das heranças e doações recebidas pelos indivíduos mais abastados do país; 5. As normas da EC 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma efetiva cobrança do imposto sobre heranças e doações dos estratos populacionais com maior riqueza; 6. Comentários finais; Referências

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo fazer uma análise histórica e contextualizada das normas da Emenda Constitucional 132/2023 que tratam do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), previsto no art. 155, I da Constituição de 1988.

¹ Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madrid e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Pós-doutorado (com bolsa da Capes) na Universidade Autônoma de Madrid. Professor da PUC Minas – Faculdade Mineira de Direito. Vice-presidente do Instituto de Estudos Fiscais – IEFi. Advogado.

Após apresentar dados e estudos recentes sobre a alta e crescente concentração de riqueza nos países, em especial no Brasil, o estudo investiga as justificativas e os objetivos éticos e jurídicos da tributação das heranças e doações, valendo-se da teoria liberal igualitária de John Rawls e das manifestações de tributaristas brasileiros que se dedicaram ao tema. O artigo critica duas manifestações de bloqueio institucional contra a incidência do imposto sobre as heranças mais opulentas: a EC 18/65, que revogou a incidência do imposto sobre a riqueza mobiliária, e a falta de normatização do Congresso Nacional (1988-2023) sobre a competência para gravar heranças e doações com elementos de conexão internacional, a qual, na prática, abriu uma ampla avenida para que a sucessão *causa mortis* de cabedais milionários e bilionários pudesse se realizar sem qualquer ônus tributário. Em sua parte final, o estudo avalia a possibilidade de que as normas da EC 132 sobre o ITCMD possam desbloquear a incidência equitativa desse imposto.

A investigação tem cunho sociojurídico, valendo-se da teoria da justiça de John Rawls, de dados estatísticos oficiais, pesquisas e estudos econômicos sobre concentração de renda e riqueza (em especial a teoria e os levantamentos quantitativos de Thomas Piketty e sua equipe), revisão bibliográfica na área do direito tributário e pesquisa da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

1. PANORAMA DA CONCENTRAÇÃO DE RIQUEZA NAS SOCIEDADES ATUAIS, EM ESPECIAL NO BRASIL

No capitalismo, a distribuição entre os indivíduos dos rendimentos gerados pelas interações econômicas é bastante desigual; o grau de concentração é ainda maior no que diz respeito à distribuição do patrimônio ou da propriedade privada². Essa desigual distribuição da renda e da riqueza é, em linhas gerais, um fenômeno vivenciado e percebido pela maioria das pessoas. Mas a feroz intensidade do fenômeno na generalidade das sociedades contemporâneas é algo pouco conhecido, que surpreenderá a muitos.

Mesmo nos países capitalistas considerados *os mais igualitários*, os indivíduos que compõem os 50% da base da distribuição não chegam a deter nem mesmo 5% da riqueza privada total (Suécia: 4,4%; França:

² Cf. PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*, Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 239.

ça: 4,7%). Nos Estados Unidos, os chamados “bottom 50%” detêm somente 1,4% da riqueza privada total, e na África do Sul o patrimônio líquido desse estrato populacional é negativo em 1,2% do total da riqueza. Já quando miramos a parte de cima da pirâmide distributiva, nos deparamos com os 10% mais ricos da população açambarcando 57,7% (França), 64,5% (Índia), 70,7% (Estados Unidos), 74,1% (Rússia) e 85,6% (África do Sul) do patrimônio privado total. Nessa espiral de desigualdade e concentração patrimonial no topo da pirâmide, o Brasil encontra-se nas primeiras posições, com os 10% mais ricos abocanhando nada menos do que 79,7% do patrimônio total.

Vale dizer: por toda parte, a metade mais pobre da população ou acumula mais dívidas do que ativos (África do Sul, México, Brasil) ou detém uma parcela ínfima do patrimônio (Estados Unidos), enquanto os 10% do topo são proprietários de mais de 50% da riqueza total. A diferença é que, nos países tidos como *os mais igualitários*, o naco de riqueza da assim chamada classe média (os 40% da população situados entre a base e o topo da pirâmide) corresponde a algo entre 30 e 40% do acervo total (Austrália, Alemanha, França, Uruguai, Portugal, Espanha), enquanto nos demais países o naco da dita classe média se vê reduzido a aproximadamente 20% da riqueza total (Brasil, México, Chile, Moçambique), ou ainda menos (África do Sul)³.

Em termos globais, estima-se que a metade da população mundial que compõe a base da pirâmide de distribuição detenha somente 2% da riqueza total, enquanto os “top 10%” abocanhem 76% do patrimônio. Ao contrário do que se poderia pensar, os países de renda *per capita* alta não são necessariamente mais igualitários (ou menos desiguais) do que os países de renda *per capita* média ou baixa. Dentre os países de renda alta, o que apresenta maior concentração de renda e riqueza são os Estados Unidos; dentre os países de renda média ou baixa, a concentração de renda e riqueza pode ser imensa (Brasil, África do Sul, México, Índia), moderadamente alta (China) ou ter os mesmos níveis dos países europeus (Uruguai, Argentina, Malásia)⁴.

³ Todos os dados sobre concentração de riqueza em países específicos mencionados nesse e nos parágrafos anteriores do artigo se referem ao ano de 2022 e foram obtidos na plataforma *World Inequality Database*, disponível em <https://wid.world/>. Acesso em 24 jan. 2024.

⁴ CHANCEL, Lucas et al. *World Inequality Report 2022*, [s.l.], World Inequality Lab, 2021, 10-11. Disponível em <https://wir2022.wid.world/download/>. Acesso em 29 jan. 2024.

Se miramos não a riqueza total, mas alguns itens específicos, também chama atenção seu altíssimo grau de concentração. Em estudo publicado em 2024, a organização internacional Oxfam apurou que, no mundo, os indivíduos do grupo do 1% mais rico possuem 43% dos ativos financeiros globais; no Brasil, os indivíduos que compõem o seletto grupo do 0,01% da população com mais riqueza detêm 27% de todos os ativos financeiros do mercado⁵. Se sairmos do mercado financeiro e formos à estrutura fundiária brasileira, o quadro é semelhante: segundo dados do IBGE, em 2017 os latifúndios com mais de 1.000 hectares, que representam somente 1% das propriedades, açambarcavam nada menos do que 47,58% do território nacional ocupado por propriedades rurais⁶.

Diversos estudos no Brasil e no mundo indicam que a concentração da riqueza nas mãos dos chamados *super-ricos* está aumentando aceleradamente nos últimos anos. Segundo o mencionado estudo da Oxfam, desde o início da década de 2020 os principais bilionários do mundo viram sua fortuna aumentar em um terço (os 5 maiores chegaram a dobrar o seu patrimônio), numa taxa três vezes superior à da inflação global no período. Enquanto isso, 60% da população mundial viu sua renda real regredir no mesmo período⁷.

No Brasil, estudo do economista Sergio Gobetti realizado a partir dos dados das declarações do imposto sobre a renda das pessoas físicas indicou que, entre 2017 e 2022, o crescimento da renda dos 5% mais ricos ocorreu a um ritmo duas a três vezes maior do que a média registrada pelos demais 95% dos brasileiros, elevando “o nível de concentração de renda no topo da pirâmide para um novo recorde histórico, depois de uma década de relativa estabilidade da desigualdade”⁸. Segundo tal estudo,

⁵ OXFAM INTERNACIONAL, *Desigualdade S. A.*, 2024, p.23. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/>. Acesso em 24 jan 2024.

⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Censo agropecuário 2017: resultados definitivos*. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. v. 8. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/3096/agro_2017_resultados_definitivos.pdf. Acesso em 24 jan. 2024.

⁷ OXFAM INTERNACIONAL, *Desigualdade S. A.*, 2024, p.8-9. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/>. Acesso em 24 jan 2024.

⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff. *Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF*, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em: <https://observatorio-politi->

(...) enquanto a maioria da população adulta teve um crescimento nominal médio de 33% em sua renda no período de cinco anos, marcado pela pandemia, a variação registrada pelos mais ricos foi de 51%, 67% e 87% nos estratos mais seletos. Entre os 15 mil milionários que compõem o 0,01% mais rico, o crescimento foi ainda maior: 96% (...).

Como resultado disso, a proporção do bolo apropriada pelos 1% mais rico da sociedade brasileira cresceu de 20,4% para 23,7% entre 2017 e 2022, mas mais de quatro quintos dessa concentração adicional de renda foi absorvida pelo milésimo mais rico, constituído por 153 mil adultos com renda média mensal de R\$ 441 mil em 2022.

O estudo também apurou que o aumento extraordinário dos rendimentos dos indivíduos do grupo do 0,1% e do 0,01% mais ricos (rendimentos em sua maioria isentos do imposto sobre a renda⁹) foi mais intenso nos estados ligados ao agronegócio, como Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Amazonas e Rondônia.¹⁰

Levantamentos como o da Oxfam e de Gobetti indicam que a tendência atual é que a taxa de retorno do capital, especialmente do capital investido pelos indivíduos do topo da pirâmide, seja sistematicamente superior à taxa de crescimento da economia global e das economias nacionais. Com isso, nas palavras de Piketty, “a riqueza acumulada no passado naturalmente ganha uma importância desproporcional, pois basta um pequeno fluxo de poupança para aumentar o estoque de forma constante e substancial”¹¹.

2. POR QUE TRIBUTAR AS HERANÇAS E DOAÇÕES?

É muito conhecida a frase dita por volta de 1940 por Louis Brandeis, juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos: “Nós podemos ter demo-

ca-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/concentracao-de-renda-no-topo-novas-revelacoes-pelos-dados-do. Acesso em 26 jan. 2024.

⁹ Cf. BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira – Dados do IRPF de 2021 e 2022*, Brasília, 2023. Disponível em <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2023/relatorio-irpf.pdf/view>. Acesso em 29 jan 2024.

¹⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff. *Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF (parte 2)*, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/concentracao-de-renda-no-topo-novas-revelacoes-pelos-dados-0>. Acesso em 26 jan. 2024.

¹¹ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*, Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p.32.

cracia, ou podemos ter concentração de riqueza nas mãos de poucos, mas não podemos ter as duas coisas ao mesmo tempo”¹². Tem origem na própria tradição liberal a noção de que o regime democrático é incompatível com uma alta concentração de renda e riqueza nas mãos de uma elite econômica. Outro liberal estadunidense, o jurista John Rawls, apontou em sua obra *Uma Teoria da Justiça* que fortes disparidades na distribuição da renda e da riqueza solapam as bases necessárias para que haja efetiva liberdade de participação política para todos os cidadãos, visto que os detentores de grandes riquezas e fortunas invariavelmente controlam “o curso do debate público” e “a evolução da legislação”, por meio do financiamento direto ou indireto dos partidos políticos e das eleições¹³.

Para evitar a concentração do poder econômico e político em poucas mãos privilegiadas e a consequente negação do princípio democrático da liberdade igual para todos os cidadãos, Rawls menciona em sua teoria algumas “medidas corretivas necessárias”, como a instituição de tributos e “ajustes no direito de propriedade”. Dentre os tributos, ganham destaque aqueles que incidem sobre heranças e doações. Segundo Rawls, o propósito desses tributos é “corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”. Aplicando alíquotas crescentes à medida que aumenta o valor dos quinhões, legados e doações recebidos pelos beneficiários, busca-se conseguir uma “ampla dispersão da propriedade”, condição necessária para que a promessa democrática de “liberdades iguais” e de um “governo representativo” não degenerem numa concepção meramente formal e ilusória¹⁴.

Rawls escreveu sua teoria no início da década de 70 do século passado, quando havia muito menos concentração de renda e de riqueza, nos Estados Unidos e na Europa, do que no período atual. Em 1970, a renda apropriada pelos 50% mais pobres nos Estados Unidos correspondia a 20,3%, enquanto a apropriada pelos 10% mais ricos corres-

¹² Tradução livre da frase atribuída a Brandeis. Sobre a história e as diversas versões dessa frase, cf. CAMPBELL, Peter Scott. Democracy v. Concentrated Wealth: In Search of a Louis D. Brandeis Quote, 16 Green Bag 2D 251, *University of Louisville School of Law Legal Studies Research Paper Series*, Louisville, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2434225>. Acesso em 29 jan. 2024.

¹³ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.246.

¹⁴ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.306.

pondia a 33,6% da renda total. Hoje, o quadro nos Estados Unidos é muito mais concentrador e excludente: em 2022, os 50% mais pobres se apropriaram de apenas 9,8%, enquanto os 10% mais ricos abocanharam 48,3% da renda total¹⁵.

Mesmo escrevendo durante o período mais igualitário do capitalismo estadunidense¹⁶, Rawls considerava que havia naquela altura uma concentração de renda e de riqueza incompatível com o princípio democrático de liberdades iguais para todos, e que os países ditos democráticos estavam falhando ao não colocarem em prática finanças públicas capazes de promover a dispersão da riqueza concentrada nas mãos de poucos, e ao mesmo tempo assegurar “oportunidades semelhantes de educação e cultura para pessoas semelhantemente motivadas”, que mantivessem as “posições e os cargos públicos abertos a todos, levando em conta as qualidades e esforços relacionados com os respectivos deveres e tarefas”¹⁷.

Fernanda de Paula, em sua dissertação de mestrado desenvolvida na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, analisa as diversas posturas jusfilosóficas relativas às heranças e sua tributação (utilitarismo, libertarismo, liberalismo igualitário, comunitarismo), e em seguida verifica a compatibilidade dessas visões com as normas da Constituição de 1988. Concordo com as conclusões da autora, no sentido de que são incompatíveis com nossa ordem constitucional “a proposta de fundamento utilitarista que sugerisse o confisco das grandes heranças e a distribuição desse montante para outras pessoas com vistas à maximização da utilidade”, bem como “a proposta de fundamento libertário que sugerisse a extinção de qualquer forma de tributação sobre as transmissões hereditárias em respeito a um direito absoluto de propriedade”¹⁸. Também concordo com o autor no sentido de que os

¹⁵ Dados disponíveis na plataforma *World Inequality Database*, disponível em <https://wid.world/>. Acesso em 24 jan. 2024.

¹⁶ “Entre os anos 1950 e 1970, os Estados Unidos passaram pela fase mais igualitária de sua história. (...) Nos anos 1960, época em que se passa a série *Mad Men* e também do general De Gaulle, os Estados Unidos eram menos desiguais do que a França (onde a parcela do décimo superior se expandira fortemente, superando os 35%), ao menos para aqueles que tinham pele branca”. – PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*, Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p.286-7.

¹⁷ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.307.

¹⁸ PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança Sob um Enfoque de Justiça*, Rio: Lumen Juris, 2018, 31-32.

dois princípios de justiça propostos na teoria de Rawls se veem refletidos nas linhas gerais da Constituição de 1988, e por isso essa teoria pode contribuir “de maneira valiosa para o estudo dos modelos à disposição do legislador para a melhor exploração dessa base tributária [a base tributária relativa às heranças e doações]”¹⁹. No mesmo sentido, Nathália Daniel Domingues afirma que a Constituição de 1988 e o sistema tributário nela concebido contêm

elementos de justiça distributiva muito próximos do conteúdo do princípio da diferença [proposto na teoria de Rawls], que enuncia a aplicação de políticas públicas em benefício dos cidadãos menos favorecidos com o intuito de proporcionar-lhes o pleno exercício de liberdades fundamentais, a escolha de seus planos de vida e, principalmente, o resgate moral de seu reconhecimento como indivíduos.²⁰

Permanece atual a amarga crítica feita por Rawls em 1971, de que os passos necessários para corrigir a excessiva concentração de renda/riqueza e a consequente acumulação do poder político nas mãos de poucos não haviam sido historicamente tomados, e nem sequer “seriam considerados” pelos governos ocidentais ditos constitucionais e democráticos²¹. Estudos econômicos e levantamentos estatísticos de diversos organismos nacionais e internacionais indicam uma escalada da desigualdade e da concentração de renda e riqueza nas últimas décadas²². O ritmo atual do aumento da concentração da riqueza global nas mãos dos indivíduos chamados *super-ricos* é impressionante: estima-se que no final do século XXI os indivíduos do seletivo grupo dos 0,1% mais ricos terão mais patrimônio do que aquele apropriado por 90% da população²³.

¹⁹ PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança Sob um Enfoque de Justiça*, Rio: Lumen Juris, 2018, 37.

²⁰ DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da Herança*, Belo Horizonte: Arraes, 2017, 45-46.

²¹ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.247.

²² GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa*: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61. Acesso em 29 jan 2024.

²³ CHANCEL, Lucas et al. *World Inequality Report 2022*, [s.l.], World Inequality Lab, 2021, 96. Disponível em <https://wir2022.wid.world/download/>. Acesso em 29 jan. 2024.

Analisando a história da França, o economista Thomas Piketty aponta que, para a geração que nasceu logo após o período destrutivo situado entre as duas grandes guerras mundiais (1914-1945), a importância econômica da herança era relativamente diminuta, o que deu margem para que o ideal da meritocracia se desenvolvesse e conquistasse mentes e corações. Mas essa realidade se alterou muito nas últimas décadas, num processo que pode se aprofundar até o final do século XXI. Vale a pena conhecer mais de perto o seu raciocínio, que também auxilia a compreensão do papel da herança em sociedades diferentes da francesa²⁴:

Nos anos 1950-1960, as heranças e doações somavam apenas o equivalente a alguns pontos de renda nacional por ano, de modo que podemos imaginar legitimamente que a herança quase desapareceu e que o capital, em geral menos importante do que no passado, a partir de então era uma substância a ser acumulada por conta própria, por meio da poupança e do esforço. Várias gerações cresceram com essa realidade (por vezes, é verdade, uma percepção um tanto idealizada), em especial a geração do *baby boom* – aqueles nascidos nos anos 1940-1950 e ainda bastante presente neste início do século XXI –, e naturalmente às vezes eles imaginam que se trata de uma nova normalidade.

Por outro lado, as gerações mais jovens, em particular aquelas nascidas nos anos 1970-1980, já conhecem – em certa medida – a nova importância que a herança vai desempenhar em suas vidas e na de seus parentes e amigos. Por exemplo, a presença ou não de doações significativas determina em grande parte quem vai se tornar proprietário, com qual idade, com que cônjuge, onde e em que proporção, ou no mínimo de modo mais determinante do que acontecia com a geração de seus pais. Suas vidas, suas carreiras, suas escolhas familiares e pessoais são muito mais influenciadas pela herança – ou pela ausência dela – do que a dos *baby-boomers*.

Em artigo publicado no ano de 2020, Arthur Prado procurou apurar, com base na metodologia utilizada por Piketty, qual é o impacto da herança para a manutenção da estrutura de classes no Brasil. Prado concluiu que, para a faixa dos declarantes do imposto de renda das pessoas físicas que recebem mais de 320 salários mínimos, o patrimônio herdado corresponde a aproximadamente 64,2% do seu patrimônio total²⁵.

²⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*, Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p.371-2.

²⁵ PRADO, Arthur Cristóvão. Herança e estrutura de classes: uma análise a partir dos grandes números da Receita Federal do Brasil. *Revista Debates*, 14 (1), Porto

Numa sociedade de fato igualitária, em que cada família detivesse praticamente a mesma riqueza das outras, a tributação das heranças e doações perderia muito do seu sentido. Mas num contexto de forte e crescente desigualdade, sua justificativa ética e jurídica é muito clara: tributam-se as heranças e doações como uma das formas de buscar frear a correia de transmissão geracional das extremas desigualdades econômicas do presente²⁶.

Os primeiros tributaristas brasileiros compreenderam muito bem a justificativa ética e jurídica da cobrança do imposto sobre heranças e doações no contexto do capitalismo contemporâneo. Alberto Deodato, deputado federal por Minas Gerais na década de 40 e catedrático de Ciência das Finanças da Faculdade de Direito da então chamada Universidade de Minas Gerais (atual Universidade Federal de Minas Gerais), registrou em seu Manual de Ciência das Finanças, cuja primeira edição publicou-se na década de 40 do século passado, que o imposto sobre as sucessões é “um produto da democracia moderna” e se destina a “obter o nivelamento das condições econômicas individuais, para diminuir o desequilíbrio das grandes fortunas”, tendo em vista que “a propriedade, hoje, não pode mais ser um direito individual absoluto – ela tem uma destinação social”²⁷.

Aliomar Baleeiro também reconheceu as razões éticas e jurídicas que justificam a cobrança do imposto, registrando que autores liberais (como Bentham e Stuart Mill) opuseram fortes reservas em relação à justiça do instituto da herança. Baleeiro aponta que a expansão do imposto sobre heranças está ligada à “expansão da democracia”, e registra que “o herdeiro, pelo fato de adquirir um quinhão hereditário ou um legado, logra um aumento de sua capacidade econômica”²⁸.

Alegre, 150-172, Jan-Abr 2020. Disponível em <https://seer.ufrgs.br/index.php/debates/article/view/97856>. Acesso em 29 jan 2024.

²⁶ Cf. GODOI, Marciano Seabra de & MELO, Anthéia Aquino. Heranças: sua forte influência na perpetuação das desigualdades, o sentido de sua tributação na teoria liberal igualitária e a persistente má vontade do legislador brasileiro para tributá-las, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET*, Brasília, Vol. 17, N. 2, 31-80, Jul-Dez 2022. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/13753>. Acesso em 29 jan. 2024.

²⁷ DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*, 5.ª edição, São Paulo: Saraiva, 1954, p. 234, 240.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio: Forense, 14.ª edição, 1995, 364-365.

Sampaio Dória, professor da Universidade de São Paulo, reconheceu no imposto sobre transmissão da propriedade *mortis causa*, em obra publicada no início da década de 70 do século passado, uma “potente alavanca para nivelar riquezas e efetuar participação mais equitativa dos custos públicos”, conforme uso “consagrado pela prática dos países civilizados”²⁹.

Já na vigência da Constituição de 1988, registre-se a observação de Ricardo Lobo Torres, professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro que se dedicou profundamente à investigação ética e principiológica dos tributos, de que o imposto sobre doações e heranças, “incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social”³⁰.

3. O RETROCESSO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 18/65 QUANTO À TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E O NOVO RUMO TRAÇADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988³¹

Desde a Constituição de 1891 até a Constituição de 1946, determinava-se a tributação integral das heranças, englobando a transmissão dos bens móveis e imóveis, corpóreos e incorpóreos. Nas Constituições de 1934, 1937 e 1946, havia na competência estadual um imposto sobre a transmissão de qualquer tipo de propriedade *causa mortis* e outro imposto específico sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*. A Constituição de 1934 ainda dispunha (art. 178), em linha com o direito comparado, que o imposto sobre heranças devia ser progressivo: “Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”.

²⁹ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de rendas tributárias*, São Paulo: José Bushatsky, 1972, 197.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV*, Rio: Renovar, 2007, p. 225.

³¹ O conteúdo desta seção corresponde a uma revisão e atualização do item 2 do artigo GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição?, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET*, Brasília, Vol. 13, N. 1, 1-44, Jan-Jun 2018. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/542>. Acesso em 30 jan. 2024.

Mas o golpe civil-militar de 1964 contrariou frontalmente essa tradição constitucional. De forma socialmente retrógrada, a Emenda Constitucional 18/1965 aboliu a tributação ampla das heranças, restringindo-a somente à tributação dos bens imóveis. Aliomar Baleeiro registrou sua discordância: “É política tanto mais estranha quanto, no atual estado do desenvolvimento econômico do Brasil, a riqueza mobiliária [...] cada vez mais sobrepuja o vulto das terras e edifícios”.³² Assim, após a EC 18/1965 passou a haver um único imposto estadual sobre a transmissão de propriedade exclusivamente imobiliária, com suas normas gerais estabelecidas nos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional. Além de Aliomar Baleeiro, o professor Sampaio Dória também criticou duramente o retrocesso da medida, denunciando os graves efeitos da “eliminação, em termos práticos, do imposto de transmissão de propriedade *causa mortis*, potente alavanca para nivelar riquezas e efetuar repartição mais equitativa dos custos públicos”³³.

Sobre a pretensa justificativa técnica apresentada pelo regime de força para retirar a transmissão de bens móveis do espectro de incidência do imposto de heranças, vale a pena registrar a observação aguda de Sampaio Dória³⁴:

Inicialmente, foi excluída do círculo de incidência do tributo a transmissão de bens móveis, sob o argumento, talvez especioso, de que, como a transferência das ações ao portador se processava sem o pagamento do imposto, seria injusto que as ações nominativas e outros bens móveis se sujeitassem à tributação. Ora, se toda vez que se verificar uma evasão fiscal se fosse suprimir o tributo, ou uma de suas incidências, para assegurar a igualdade dos contribuintes, é certo que o sistema tributário virtualmente desapareceria, pois inerentemente suscetível de infringências as mais variadas.

Em texto publicado em 2019, realizei uma crítica semelhante a essa de Sampaio Dória com relação ao argumento, também “especioso”, de que a isenção completa de imposto sobre a renda em relação à distribuição de lucros e dividendos a pessoas físicas (art. 10 da Lei

³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.^a edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio: Forense, 2013, 343.

³³ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de rendas tributárias*, São Paulo: José Bushatsky, 1972, 197.

³⁴ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de rendas tributárias*, São Paulo: José Bushatsky, 1972, 197-8.

9.249/1995) seria justificada tecnicamente em vista da ampla prática da “distribuição disfarçada de lucros”³⁵:

Há um argumento curioso, eu diria cinicamente curioso, com o qual se costuma defender a isenção completa de IRPF sobre a distribuição de lucros e dividendos. O ex-secretário da Receita Federal Everardo Maciel, suposto mentor intelectual da regra da isenção dos lucros e dividendos, costuma adotar esse argumento³⁶. Segundo o raciocínio, antes da isenção (criada em 1995 pela Lei 9.249) havia muitos atos fraudulentos de distribuição disfarçada de lucros por parte dos sócios das empresas, atos de sonegação alegadamente muito difíceis de serem combatidos pela Receita Federal. Com a isenção completa de dividendos, o sócio-empresário, passando a arcar com uma carga tributária muito menor do que antes, teria deixado de sonegar por meio da distribuição disfarçada de lucros. A isenção de lucros e dividendos foi, segundo Everardo Maciel, um grande sucesso porque *acabou* com a fraude da distribuição disfarçada de lucros. Então, prossegue o argumento de Everardo Maciel, caso se revogue a isenção dos lucros e dividendos e se retorne com a tributação que vigorava entre nós por décadas antes de 1995, o empresário brasileiro voltará a sonegar, dificultando a fiscalização e a arrecadação do imposto.

A perversidade do argumento está em considerar correto e propor que o legislador, diante de um quadro de grave sonegação, capitule, se dê por vencido, ceda e aceite diminuir a carga tributária para o nível que os supostos autores da sonegação considerem apropriado. Ao assim proceder, afirma o argumento, o legislador seria um exemplo de virtude e êxito, pois teria *debelado* a sonegação. Ora, o que se passa, na verdade, é algo bem distinto. Em vez de debelar a sonegação, o legislador na verdade capitula, aceita seus efeitos práticos e legitima seus objetivos concretos.

Além de perverso, o argumento é cínico, pois não passa pela cabeça do legislador agir da mesma forma em relação aos contribuintes assalariados. Diante de conhecidos atos de sonegação como compra de recibos médicos e outros tipos de sonegação, não me consta que tenha sido implementada pelo legislador a política de reduzir drasticamente a carga tributária sobre os salários a fim de ajustá-la aos patamares que os contribuintes que sonegam consideram justos e razoáveis.

Everardo afirma, orgulhoso, que a isenção de lucros e dividendos livrou o país de um tipo de sonegação – a distribuição disfarçada de lucros –

³⁵ GODOI, Marciano Seabra de. “Reforma Tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019”, In: CUNHA, Ivan Ludovice et al (orgs.), *Reforma Tributária Brasileira*, Belo Horizonte: D’Plácido, 2019, p. 728-729.

³⁶ EVERARDO vê risco de tempestade perfeita, *Valor Econômico*, Brasil, 18 set. 2019. Disponível em <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2019/09/18/everardo-ve-risco-de-tempestade-perfeita.ghml>. Acesso em 27 set. 2019.

"que existe no mundo todo", mas "que no Brasil não existe mais"³⁷. Não creio que isso seja motivo de orgulho. Enquanto o "mundo todo" tributa a renda das empresas e seus sócios respeitando a capacidade econômica, aplicando a universalidade e combatendo as fraudes, nossa solução genial foi desencorajar as fraudes por meio de um estranho movimento: reduzir drasticamente a carga tributária do capital e aumentar paulatinamente a carga tributária da classe média assalariada, além de induzir a uma pejotização selvagem que contribuiu fortemente para a crise do financiamento da seguridade social.

Retomando o histórico sobre a orientação constitucional brasileira quanto à tributação das heranças e doações, registre-se que a saudável progressividade da tributação das heranças, praticada até então em função dos valores dos quinhões e das relações de parentesco do beneficiário com o *de cuius*, restou abolida pela reforma tributária promovida pela EC 18/1965. Por outro lado, o regime militar também diminuiu consideravelmente a intensidade da tributação da transmissão de propriedade imobiliária, determinando que as alíquotas máximas do imposto fossem fixadas pelo Senado (art. 39 do Código Tributário Nacional, já revogado).

Havia, claro está, uma profunda aversão do regime militar e de seus tecnocratas pela tributação das heranças e, de resto, por toda e qualquer tributação sobre transferências imobiliárias, registrada em diversos documentos produzidos por ocasião da reforma tributária de 1965, num prenúncio da política econômica de forte concentração de renda que seria praticada ao longo de duas décadas. Ricardo Lobo Torres tinha toda razão ao criticar a "virada ideológica" retrógrada da Emenda Constitucional 18/1965 e de sua aversão à tributação das heranças, orientação que buscava se aferrar a argumentos economicistas, utilitaristas e protoliberais.³⁸

A Constituição de 1988, com seu projeto – até hoje ainda irrealizado – de criar um Estado decidido a reduzir drasticamente a desigualdade social, alterou em profundidade a distribuição de competências para a tributação das transmissões de propriedade. Por um lado, retomou a tradição republicana de autorizar aos Estados a tributação

³⁷ EVERARDO vê risco de tempestade perfeita, Valor Econômico, Brasil, 18 set. 2019. Disponível em <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2019/09/18/everardo-ve-risco-de-tempestade-perfeita.ghtml>. Acesso em 27 set. 2019

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV*, Rio: Renovar, 2007, p.220.

por completo das heranças (bens móveis e imóveis)³⁹; por outro lado, incluiu no alcance da tributação estadual as transmissões por doação de quaisquer bens ou direitos. A inclusão das doações no campo de incidência do imposto foi providência das mais sensatas, visto que evita as manobras, conhecidas na experiência prática de outros países, de recorrer às doações em adiantamento de legítima para escapar ao imposto sobre heranças⁴⁰.

Pode-se dizer, portanto, que a Constituição de 1988, fiel a seu projeto de transformação e inclusão social, procurou reabilitar a importância da tributação das heranças e doações. Na visão da Constituição de 1988, o direito de propriedade e o direito à herança são direitos fundamentais (art.5.º, XXII e XXX), mas o sistema tributário e as finanças públicas devem agir para que as desigualdades resultantes de sua concentração nas mãos de poucos não transformem o regime democrático numa maldisfarçada plutocracia. Como afirma Rawls, há um limite acima do qual as desigualdades de renda e riqueza impedem que haja liberdade igual para todos, governo genuinamente representativo e efetiva igualdade equitativa de oportunidades, sendo que "os tributos e as normas do setor de distribuição devem evitar que esse limite seja ultrapassado"⁴¹.

4. OS LONGOS 35 ANOS DE BLOQUEIO INSTITUCIONAL QUE IMPEDIRAM A EFETIVA TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E DOAÇÕES RECEBIDAS PELOS INDIVÍDUOS MAIS ABASTADOS DO PAÍS

Como demonstra o estudo de direito comparado efetuado em 2013 pela professora Misabel Derzi, em geral o imposto sobre heranças é desenhado legislativamente para incidir sobre transmissões que superem

³⁹ Misabel Derzi observa com propriedade que "a Constituição de 1988, mais igualitária do que as anteriores, cedeu ao fato de que as grandes fortunas no Brasil e alhures são preponderantemente mobiliárias e não centradas em bens imóveis, razão pela qual pôs de lado o argumento de que a incidência do imposto pulverizaria o capital realizado em ações ou cotas, ou provocaria a desintegração de empresas" - BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.ª edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio: Forense, 2013, p. 342.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV*, Rio: Renovar, 2007, p.221.

⁴¹ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.307.

um patamar patrimonial mínimo, e com especial intensidade sobre as heranças que envolvem grandes fortunas⁴². Para o ano de 2024, a legislação do imposto federal estadunidense sobre heranças ("estate tax") determina que a exação não incida sobre heranças cujo valor não atinja 13,61 milhões de dólares⁴³. No Reino Unido, os limites de isenção do "inheritance tax" são bem mais baixos do que nos EUA, mas ainda assim bastante significativos: 325 mil libras esterlinas, valor que é alçado a 500 mil libras esterlinas (mais de 3 milhões de reais pelo câmbio de janeiro de 2024) caso a herança se destine aos filhos do *de cujus*⁴⁴. Na Espanha, o imposto sobre sucessões *mortis causa* das Comunidades Autônomas em geral preserva de sua incidência os quinhões individuais que não atingem 300 mil euros⁴⁵, o que equivale a um milhão e seiscentos mil reais pelo câmbio de janeiro de 2024.

Fernanda de Paula realiza um estudo detalhado sobre a tributação das heranças em diversos países. Diferentemente do que ocorre com a tributação da renda (presente em todos os países), a tributação das heranças não ocorre em vários países, mas nos países em que ela ocorre sua intensidade é mais forte do que a presente nas tributações estaduais brasileiras, especialmente com relação às heranças de maior valor. Além disso, a autora aponta, corretamente, que as normas sobre isenções do imposto presentes no direito comparado são muito mais

⁴² Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.^a edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio: Forense, 2013, Nota de Atualização p. 345-361. Sobre as legislações estadunidense e britânica, cf. também

⁴³ Cf. informações oficiais do fisco federal estadunidense disponíveis em Estate Tax, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estate-tax>. Acesso em 31 jan. 2024.

⁴⁴ Cf. informações oficiais do fisco britânico disponíveis em <https://www.gov.uk/browse/births-deaths-marriages/death>. Acesso em 31 jan. 2024. Sobre as legislações estadunidense e britânica, cf. também DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da Herança*, Belo Horizonte: Arraes, 2017, 120-132 e NUNES, Giovanni Christian. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*, Tese de Doutorado – Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Recife, 2019, 109-155.

⁴⁵ ESPAÑA es el país que más grava las sucesiones y donaciones en Europa, *El Economista*, Economia, Madrid, 22 de maio de 2023. Disponível em <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/12282201/05/23/espana-es-el-pais-que-mas-grava-las-sucesiones-y-donaciones-en-europa.html>. Acesso em 31 de janeiro de 2024.

respeitosas à capacidade contributiva e à proteção da família do que as presentes na legislação dos Estados brasileiros⁴⁶.

Não há dúvida de que a prática internacional em geral protege do imposto sobre heranças as famílias com menos riqueza, reservando a incidência do imposto para as famílias do alto da pirâmide de distribuição patrimonial – o que se mostra plenamente coerente com o princípio da capacidade econômica.

No Brasil, ocorre um fenômeno desconcertante, numa inversão perversa da lógica de preservar as famílias com menos recursos e tributar as famílias com mais recursos. É que o Congresso Nacional sabotou por 35 anos (1988-2023) a incidência efetiva do imposto sobre heranças e doações sobre as famílias mais ricas do país, ao não aprovar a lei complementar mencionada no art. 155, § 1.º, III da Constituição⁴⁷, que o Supremo Tribunal Federal considerou imprescindível para viabilizar a cobrança do imposto sobre heranças que envolvem bens no exterior ou doadores/*de cujus* residentes no exterior (RE 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 20 de abril de 2021⁴⁸). Por outro lado, as legislações estaduais que regulam o imposto não preveem faixas de isenção com valores razoáveis, capazes de realmente preservar do imposto as sucessões ocorridas no seio de famílias com patrimônio pouco expressivo.

⁴⁶ PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança Sob um Enfoque de Justiça*, Rio: Lumen Juris, 2018, 86-100.

⁴⁷ Sobre detalhes dessa omissão, cf. MELO, Anthéia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*, Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2023.

⁴⁸ Sustentei em artigo publicado em coautoria em 2018 uma interpretação diversa da adotada pelo STF em referido acórdão. Continuo convencido de que os conflitos e sobreposições de competência entre os Estados mencionados no acórdão do STF não ocorreriam na grande maioria dos casos. Para conhecer minha proposta de interpretação, não acolhida e nem mesmo considerada pelos ministros do STF no acórdão do RE 851.108, vide GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição?, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET*, Brasília, Vol. 13, N. 1, 1-44, Jan-Jun 2018. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/542>. Acesso em 30 jan. 2024.

Segundo a legislação de Minas Gerais, por exemplo, se uma família que vive na periferia de Belo Horizonte realizar a partilha de seu único imóvel residencial de baixo padrão de acabamento e apenas 60 metros quadrados⁴⁹, haverá incidência do imposto sobre heranças com alíquota de 5%, visto que a isenção do imposto relativa a um único imóvel residencial somente alcança imóveis de até 40.000 Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (valor inalterado desde 2007), o que corresponde em 2024 a aproximadamente 211 mil reais. Quanto aos imóveis mais caros da cidade, o imposto sobre sua transmissão *mortis causa* pode ser facilmente evitado (sem envolver necessariamente qualquer ilegalidade), desde que sua propriedade seja previamente transferida da pessoa física do seu proprietário para o patrimônio de uma empresa holding criada pela família num paraíso fiscal, empresa da qual o antigo proprietário do imóvel passará a ser cotista ou acionista. Nesse caso, quando da sucessão *mortis causa*, essa se dará tendo por objeto as cotas ou participações na empresa holding no exterior e não a propriedade dos imóveis situados no Brasil. E sendo assim, o acórdão do STF no RE 851.108 impedirá a incidência do imposto sobre heranças e doações, até que o Congresso Nacional aprove a lei complementar prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição.

Para ilustrar em detalhes – e com certa dose de humor e ironia – o funcionamento dessa lógica estranha, que alcança não só o imposto sobre heranças, mas também outros aspectos da perversa tributação do patrimônio no Brasil, transcrevo a seguir trecho de artigo que publiquei recentemente, comparando os deveres tributários de um milionário brasileiro e seu mordomo⁵⁰:

⁴⁹ Nos bairros mais caros de Belo Horizonte, o metro quadrado de imóveis residenciais para venda está atualmente (janeiro de 2024) na casa dos R\$ 13 mil. Nos bairros mais periféricos, o valor médio gira em torno de R\$ 3,7 mil (é o caso, por exemplo, dos bairros Califórnia e Céu Azul). Informações disponíveis em <https://www.agenteimovel.com.br/mercado-imobiliario/a-venda/mg/belo-horizonte/>. Acesso em 31 jan 2024.

⁵⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Nosso sistema tributário é ótimo. Ótimo para os interesses daqueles contribuintes que têm poder suficiente para definir as regras concretas de nosso sistema tributário, In: XAVIER, Bianca Ramos et al (Orgs.). *Estado, Igualdade e Justiça – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, 265-268.

Poderíamos escolher para nossa análise os bilionários brasileiros⁵¹, boa parte deles nessa posição por serem herdeiros de grandes fortunas, mas fiquemos com a categoria dos milionários. Imaginemos que um milionário brasileiro que tenha um patrimônio de 200 milhões de dólares também tenha em sua mansão, prestando-lhe serviços domésticos de altíssima qualidade há 30 anos, um mordomo. O mordomo é extremamente grato ao seu empregador, visto que, com os salários recebidos ao longo dessas três décadas, o mordomo hoje possui a posição privilegiada (não em comparação com seu patrão, mas em comparação com a maioria da população brasileira) de possuir um automóvel com apenas 10 anos de uso e um apartamento quarto-e-sala que, apesar de muito deteriorado e situado num bairro da periferia com muitos problemas de segurança, é a garantia de que seu filho (o do mordomo) terá um teto sob o qual viver quando ele, o mordomo, partir dessa para melhor.

Mas como nosso sistema tributário brasileiro tributa o patrimônio do nosso milionário e de seu mordomo? Os tributará da mesma maneira? Não. A tributação sobre o patrimônio do mordomo será proporcionalmente bem maior do que a tributação sobre o patrimônio do milionário. Sim, isso é o que determina nosso sistema tributário, como se explica a seguir.

Como o patrimônio do mordomo, e de resto o patrimônio das chamadas classes B e C no Brasil, se resume a seu apartamento e a seu automóvel usado, sobre todo esse patrimônio incidirão todos os anos dois impostos bastante conhecidos, o IPTU municipal e o IPVA estadual, o primeiro com alíquota ao redor de 1% (alíquota média dos imóveis residenciais, que incide sobre o valor cadastral do imóvel, em geral bastante defasado em relação ao valor de mercado) e o segundo com alíquota ao redor de 4% (alíquota dos automóveis de passeio, que incide sobre o valor de mercado do automóvel).

Já o nosso milionário (e nisso ele é igual aos bilionários), ao contrário de seu mordomo, tem um patrimônio quase todo ele livre de tributação, dado que o imposto sobre grandes fortunas, previsto simbolicamente no art. 153, VII da Constituição, nunca foi visto com qualquer seriedade pelo legislador federal, que jamais cogitou de sua criação. Do total do patrimônio dos milionários (e o mesmo se pode dizer dos bilionários), somente uma proporção ínfima (seus carros e seus apartamentos) será tributada pelo nosso sistema tributário. A quase totalidade do patrimônio de nossos milionários (ações, participações societárias, cotas societárias, aplicações financeiras, joias, obras de arte, aviões, lanchas, iates) é zelosamente preservada de tributação pelo nosso sistema tributário, o qual mesmo assim costuma ser injustamente criticado por esses mesmos milionários, que

⁵¹ QUEM SÃO OS 62 BILIONÁRIOS BRASILEIROS EM 2022 COM MAIS DE US\$ 1 BILHÃO, *Forbes Money*, 2022, Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2022/04/veja-quem-sao-os-62-brasileiros-com-mais-de-us-1-bilhao/>. Acesso em 12 mai 2022.

constantemente reclamam da alta carga tributária suportada pelo “contribuinte brasileiro”.

Mas tudo tem seu fim nesta vida, inclusive a vida de nosso milionário e de seu fiel mordomo. E como o nosso sistema tributário tributará a herança do multimilionário brasileiro e do seu mordomo? Aliás, não custa lembrar que é a herança – e não a genialidade – a responsável por colocar na lista da Forbes a maioria dos bilionários do Brasil e do mundo⁵². Pois bem. A herança do mordomo será tributada por uma incidência de aproximadamente 5% sobre o valor de mercado de seu patrimônio, que consiste somente de dois itens: o apartamento quarto- e-sala e o automóvel usado. O valor desses bens, que vinha sendo tributado todos os anos pelos impostos sobre o patrimônio, agora serão tributados pelo imposto sobre heranças e doações, cobrado pelos Estados (art. 155, I da Constituição). Já no caso do nosso multimilionário, a falta de tributação da herança que deixará a seus herdeiros naturalmente não poderia ser declarada solenemente no texto constitucional. Isso causaria algum constrangimento, deixaria muito claro o espírito geral do nosso sistema tributário, espírito que as normas constitucionais, com seus princípios e diretrizes socialmente responsáveis e solidários, em geral tratam de ocultar e não de explicitar. Portanto, a falta de tributação da herança dos milionários e bilionários ocorrer sem alarde. Nossos legisladores da Câmara e do Senado cuidaram zelosamente, nas últimas quatro décadas, para que nossos milionários e bilionários tivessem à sua disposição um mecanismo seguro e discreto para evitar o incômodo e o desprazer de submeter sua herança à tributação. Com efeito, como é de sabença geral entre essas famílias da alta e refinada sociedade, basta que se transfira a residência do milionário ou se transfiram seus bens e direitos para o capital de alguma empresa ou outra forma societária residente no exterior para que, quando da transferência *mortis causa* desses ativos no exterior para o patrimônio pessoal dos herdeiros, se frustre a incidência do imposto sobre heranças e doações. Explique-se melhor o engenhoso mecanismo: asséptico, discreto, eficiente.

Em 1988, a Constituição da República determinou que o Congresso Nacional disciplinasse a cobrança do imposto sobre heranças e doações no caso de bens localizados no exterior (art. 155, § 1.º, III), mas os congressistas de Brasília têm outros afazeres mais urgentes e não quiseram regular o tema, e assim decidiram deixar à disposição dos brasileiros com ativos no exterior (curiosamente aqueles com os maiores patrimônios) mais uma zona livre de tributação. Muitos Estados bem que tentaram cobrar o imposto sobre heranças sobre ativos do exterior sem a regulamentação do Congresso Nacional, o que poderia ter sido validado pelo Supremo Tribunal Federal com bons argumentos estritamente jurídicos e respeitosos

⁵² É DE FAMÍLIA: MAIS DA METADE DOS MAIORES RICAÇOS DO BRASIL HERDOU FORTUNA, *Uol*, Recife, 2022. Disponível em <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2022/04/27/heranca-e-origem-da-fortuna-de-mais-de-50-dos-62-maiores-bili-do-brasil.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em 12 mai 2022.

com sua jurisprudência. Contudo, o STF acabou derrubando as legislações estaduais que tentaram cobrar o imposto nestas situações, confirmando a existência de mais essa zona de livre tributação à disposição dos contribuintes brasileiros com maior poder aquisitivo (RE 851.108).

Como afirmei anteriormente, em 2021 o STF decidiu, no acórdão do Recurso Extraordinário n. 851.108, que era inconstitucional a cobrança do imposto sobre herança e doações antes da edição da lei complementar mencionada no art. 155, § 1.º, III da Constituição. Considero que a decisão do STF foi equivocada, pelos seguintes motivos, expostos num artigo em coautoria publicado em 2018⁵³:

(...) de fato, as legislações estaduais nem sempre elegem os mesmos elementos de conexão para definir a competência tributária nas situações internacionais do ITCMD. Contudo, é preciso reconhecer com toda a clareza que os casos de conflito e dupla tributação interna são excepcionais, pois a ordem natural das coisas indica que, na maioria dos casos, o bem transmitido por doador estrangeiro ou de cujus residente no exterior estará no exterior e o beneficiário será domiciliado em um dos Estados brasileiros. Esta é, aliás, a situação concreta do RE nº 851.108/SP, com repercussão geral já reconhecida, em que se deu a transmissão de imóvel localizado na Itália, que pertencia a de cujus estrangeiro, em benefício de pessoa residente e domiciliada no Estado de São Paulo. Nesta hipótese, que é a situação típica presente na grande maioria dos casos, há apenas um elemento de conexão no território nacional: o domicílio do beneficiário.

Por outro lado, a jurisprudência do STF indica que o tribunal admite o exercício provisório da competência tributária estadual concorrente até que a lei complementar de normas gerais seja editada (caso do IPVA), a não ser que se configure uma situação de claro conflito de competências e sobreposição de exigências tributárias.

(...) como a ratio do art. 155, § 1.º, III da Constituição é evitar ou prevenir conflitos de competência e a consequente dupla exigência de ITCMD por mais de um Estado, o Poder Judiciário deve declarar a impossibilidade jurídica de qualquer Estado exigir o imposto somente naqueles casos em que se evidenciar que dois ou mais Estados, seguindo os elementos de conexão previstos em suas legislações, exigem do contribuinte o mesmo tributo. Em todas as outras situações, em que só há um elemento de conexão possível com o território nacional, ou em que os possíveis elementos de conexão estão todos localizados em um só Estado ou no Distrito Federal,

⁵³ GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição?, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET*, Brasília, Vol. 13, N. 1, 39-40, Jan-Jun 2018. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/542>. Acesso em 30 jan. 2024.

não há risco de conflito de competência e, portanto, não há motivo para coarctar a competência estadual.

Nesses casos de conflito de competência caracterizado, não cabe ao Judiciário decidir, segundo sua visão subjetiva sobre a melhor interpretação da Constituição, a qual dos dois entes tributantes deve ser deferida a competência, e sim declarar a impossibilidade de qualquer dos Estados tributarem a transmissão.

Após a decisão no RE 851.108, o Supremo recebeu uma ação manejada pelo Ministério Público Federal (Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n. 67), que requereu que o STF fixasse um prazo para que o Congresso Nacional finalmente cumprisse o seu dever e legislasse sobre a matéria, após um sono pesado de mais de 30 anos. Respondendo a ação, o Senado Federal afirmou que não havia qualquer omissão do poder legislativo, que o Congresso Nacional pode decidir legitimamente “não autorizar a incidência de tal tributo”, e que sua “não decisão também é uma decisão com legitimidade democrática”⁵⁴.

Essa sincera manifestação do Senado pôs a nu o bloqueio institucional consciente perpetrado pelo poder legislativo da União nas últimas três décadas. Não se trata propriamente de uma omissão, muito menos de um esquecimento, e sim de uma atuação consciente que buscou preservar do imposto sobre heranças e doações as sucessões *causa mortis* ocorridas no seio das famílias mais ricas do país, as quais, há muito tempo, praticam o planejamento tributário consistente em transferir a propriedade de diversos bens móveis e imóveis para empresas holdings residentes no exterior, ficando as pessoas físicas proprietárias das participações nessas empresas, participações que, quando transferidas *causa mortis* aos herdeiros, escapam ao imposto por força da omissão – talvez seja mais exato dizer por força da *política tributária* – do poder legislativo da União.

O Supremo Tribunal Federal julgou procedente a ação impetrada pelo Ministério Público Federal, e determinou que o Congresso Nacional suprisse a omissão inconstitucional em 12 meses, contados a partir da publicação da ata do julgamento do mérito da ação⁵⁵. Contudo, o

⁵⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADO n.º 67 (Tribunal Pleno), Petição de Informações prestadas pelo Senado Federal, p.7. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6167952>. Acesso em 31 jan. 2024.

⁵⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Acórdão da ADO n.º 67, Pleno, Relator Ministro Dias Toffoli, publicado em 29 de junho de 2022. Disponível em: <https://>

Congresso Nacional descumpriu a decisão do STF, tendo o prazo de 12 meses terminado em junho de 2023, sem que nem o Senado nem a Câmara tivessem sequer colocado em votação pelo plenário um projeto de lei sobre o tema.

Nesse cenário de aberto bloqueio institucional, não é exagero afirmar que as famílias mais abastadas somente recolhem o imposto sobre heranças e doações se quiserem, visto que com um simples planejamento tributário internacional podem evitar o imposto. O quadro ficou ainda mais grave após algumas decisões do STF tomadas em 2022, a meu ver novamente equivocadas. Nessas decisões, tomadas por exemplo nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 6.826 e 6.833, o STF entendeu que é inconstitucional a cobrança do imposto sobre heranças inclusive quando o objeto da herança é um imóvel situado no território dos Estados. Segundo o decidido pelo STF, basta que o inventário seja aberto no exterior ou o *de cujus* ou o doador tenha domicílio no exterior para que fique inviabilizada a cobrança do imposto inclusive sobre a transmissão de um imóvel situado no Brasil. Ocorre que, nesses casos de sucessão de imóveis, conforme corretamente registrado por Anthéia Aquino Melo⁵⁶ e pela generalidade da doutrina nacional, a cobrança do imposto pelos Estados é garantida pela Constituição de 1988 em seu art. 155, § 1.º, I, não podendo essa norma ser neutralizada pela ausência da lei complementar prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição.

portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15352075478&text=.pdf. Acesso em 31 jan 2024.

⁵⁶ MELO, Anthéia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*, Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023, 134-146.

5. AS NORMAS DA EC 132/2023 COMO O INÍCIO DE UM POSSÍVEL DESBLOQUEIO INSTITUCIONAL QUE PERMITA UMA EFETIVA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES DOS ESTRATOS POPULACIONAIS COM MAIOR RIQUEZA

A maioria das normas da Emenda Constitucional 132 se ocupa de uma ampla reforma da tributação do consumo, envolvendo tanto a extinção como a criação de tributos sobre a circulação de bens e serviços, num ambiente federativo com novos e inéditos atores, como o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, responsável não só por arrecadar, mas também por distribuir aos Estados e Municípios o produto da arrecadação do novo tributo⁵⁷. Junto a essas numerosas e complexas normas sobre a tributação do consumo, a EC também prevê alguns dispositivos sobre o IPTU, sobre a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, sobre o IPVA e sobre o ITCMD.

As normas da EC 132 relativas ao ITCMD são as seguintes:

- revogação da norma constitucional segundo a qual o imposto sobre heranças, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, cabia ao Estado onde se processasse o inventário ou arrolamento, passando-se a dispor que, nesses casos, o imposto caberá “ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*” (art. 155, § 1.º, II da Constituição), regra que será aplicada “às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional (art. 17 da EC 132);
- criação da norma de que o ITCMD “será progressivo em razão do valor do quinhão, legado ou doação” (novo inciso VI do art. 155, § 1.º da Constituição);
- criação da norma de que o ITCMD “não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institu-

⁵⁷ Sobre a reforma tributária do consumo promovida pela EC 132, vide GODOI, Marciano Seabra de. Breves comentários sobre a reforma constitucional da tributação do consumo em tramitação no Congresso Nacional, In: CARDOSO, Alessandro Mendes et al (coords.). *Estudos Jurídicos em comemoração aos 30 anos do Escritório Rolim, Goulart Cardoso*, Belo Horizonte, 2023, 294-301. Disponível em <https://www.rolim.com/conteudo/estudos-juridicos-em-comemoracao-aos-30-anos-do-rolim-goulart-cardoso/>. Acesso em 31 jan. 2024.

tos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar” (novo inciso VII do art. 155, § 1.º da Constituição);

- criação da norma de que o ITCMD, até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1.º, III da Constituição, competirá: “I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior: a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal; b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal; III – relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal” (art. 16 da EC 132).

Quanto à nova regra de competência para tributar a transmissão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos, buscou-se impedir a prática de, após a Lei 11.441/2007 (inventário e partilha extrajudicial) e a Resolução 35/2007 do CNJ, realizar-se o inventário em cartório de notas localizado em Estado distinto daquele em que residia o *de cujus*, de modo a se escolher como competente para cobrar o ITCMD um Estado que não contempla em sua legislação alíquotas progressivas, como o Estado de São Paulo, em que a alíquota é de 4% e não se eleva à medida que cresce o vulto das heranças. Essa prática era permitida até a EC 132, visto que a regra de competência do ITCMD fixada em 1988 para a sucessão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos era a do local do processamento do inventário, o qual, a partir de 2007, passou a poder ser livremente escolhido no caso de ser cabível o inventário extrajudicial.

Note-se que a nova norma, que já está gerando efeitos concretos desde 21 de dezembro de 2023 (data de publicação da Emenda 132), não proíbe que um inventário extrajudicial seja processado em Estado distinto daquele em que era domiciliado o *de cujus*, somente estabelece que, mesmo nesse caso, prevalecerá a regra de que o ITCMD compete ao Estado de domicílio do *de cujus*.

Quanto à nova regra constitucional de progressividade obrigatória do ITCMD, retoma-se com a EC 132 a salutar norma do art. 128 da Constituição de 1934, segundo a qual “ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões por herança ou legado”. Atualmente, a maioria dos

Estados, em especial os da Região Nordeste, já preveem em suas legislações alíquotas progressivas do imposto, que alcançam o limite máximo de 8% fixado pelo Senado Federal na Resolução 9/1992⁵⁸. Outros Estados adotam alíquota fixa, como Minas Gerais (5%).

No caso de Minas Gerais, a legislação vigente de 1996 até 2003 (Lei 12.426, de 1996) adotava alíquotas progressivas sobre os valores dos quinhões (1 a 7%) ou das doações (1,5 a 5%), mas em 2003 o legislador estadual revogou as alíquotas progressivas (Lei 14.941), alegando que a jurisprudência do STF (RE 153.771) entendia que a Constituição não permitia alíquotas progressivas para “impostos reais”. No caso concreto do RE 153.771 (Redator do acórdão o Ministro Moreira Alves, publicado em 5.9.1997), julgado em 1996, estava em julgamento o IPTU progressivo de Belo Horizonte com base no valor dos imóveis⁵⁹, mas o legislador mineiro entendeu que a mesma orientação valeria para o ITCMD. Em 2013, num julgamento histórico (RE 562.045, Redatora do acórdão a Ministra Cármen Lúcia, publicação em 27.11.2013), o Supremo Tribunal Federal validou a cobrança progressiva do ITCMD⁶⁰, mas o legislador mineiro, em mais uma manifestação do bloqueio institucional estudado neste artigo, não se animou a reabilitar a progressividade do tributo.

Registre-se que a Emenda Constitucional 132 determinou a progressividade do imposto “em razão do valor do quinhão, legado ou da doação”, e não em razão do montante total da herança. Trata-se de uma decisão acertada, que prestigia a capacidade econômica, a qual, no caso do imposto sobre heranças, se refere ao herdeiro/legatário e

⁵⁸ Cf. PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança Sob um Enfoque de Justiça*. Rio: Lumen Juris, 2018, 81-86; VALENTIN, Jefferson. *Holding: estudo sobre a evasão fiscal no planejamento sucessório*, São Paulo: Letras Jurídicas, 2021, 32-33.

⁵⁹ Critiquei esse julgamento do STF em GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência do STF em Matéria Tributária*, São Paulo: Dialética, 2011, 96-107.

⁶⁰ Para uma análise dessa “virada ideológica” na jurisprudência do STF sobre a progressividade, vide FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Belo Horizonte: Fórum, 2020, 420-426 e GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência do STF em Matéria Tributária*, São Paulo: Dialética, 2011, 108-115. Vide também MELO, Antheia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*. Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023, 84-90.

não ao *de cujus*. A capacidade econômica demonstrada por um dos dez herdeiros de uma herança total de 1 milhão de reais não é a mesma capacidade econômica demonstrada pelo herdeiro único de herança do mesmo valor⁶¹.

É possível, quicá provável, que o poder legislativo de alguns Estados, como o de Minas Gerais, relute muito em cumprir a EC 132 e instituir alíquotas progressivas para o ITCMD. Aliás, parece-me que essa benfazeja norma constitucional da progressividade obrigatória do ITCMD não seria aprovada pelo Congresso Nacional a não ser no contexto peculiar e único da EC 132: uma ampla reforma tributária que, apesar de inicialmente dirigida à tributação do consumo, permitiu que os poderes executivos de Estados e Municípios – que perderam vários nacos de competência tributária com a reforma da tributação do consumo – encaixassem no texto aprovado alguns de seus pleitos históricos sobre a tributação do patrimônio. Considero que o presidente da Câmara e o presidente do Senado sequer chegariam a colocar em votação pelo plenário dessas casas legislativas uma proposta de emenda que contemplasse apenas as mudanças que afinal foram aprovadas no texto da EC 132 relativamente ao ITCMD, IPVA e IPTU. O bloqueio institucional foi aparentemente rompido porque circunstâncias muito específicas e favoráveis se apresentaram...

No caso dos Estados que não possuem atualmente alíquotas progressivas, é preciso uma alteração da legislação estadual antes da aplicação concreta da progressividade determinada na EC 132. Após a publicação da lei estadual, ainda é preciso aguardar a fluência do prazo da anterioridade mista para que as alíquotas majoradas possam incidir concretamente sobre as transmissões. Desde meados de 2023, quando a norma que determinou a progressividade obrigatória do ITCMD foi aprovada na Câmara dos Deputados, aumenta o número de doações como antecipação da sucessão *mortis causa* nos cartórios do país⁶², situação que deve continuar no período em que as novas alíquotas progressivas (em Estados como São Paulo) ainda não houverem substituído as alíquotas fixas atuais.

⁶¹ Neste mesmo sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 33.ª edição, São Paulo: Malheiros, 2012, 369.

⁶² FAMÍLIAS antecipam herança com medo de impostos da Reforma Tributária, Estadão, São Paulo, 20.10.2023. Disponível em: <https://investidor.estadao.com.br/educacao-financeira/familias-antecipam-heranca-impostos-reforma-tributaria/>. Acesso em 31 jan 2024.

Não se descarte a possibilidade de que alguns legislativos estaduais permaneçam inertes anos a fio, e seja necessário requerer ao STF, por ação própria, que fixe um prazo para que os legisladores dos Estados cumpram o novo art. 155, § 1.º, VI da Constituição. E não se descarte a possibilidade de que os legisladores estaduais descumpram eventual decisão do STF, tal como o Congresso Nacional vem descumprindo a decisão emanada do STF na ADO n.º 67.

Faço aqui um apelo aos legisladores estaduais que irão alterar a legislação do ITCMD: juntamente com a instituição de alíquotas progressivas, é urgente rever as faixas de isenção do imposto, de modo a evitar que transmissões *causa mortis* de pouca monta, ocorridas no seio de famílias com baixos rendimentos, gerem um passivo tributário de difícil adimplemento. O sentido geral da mudança deve ser fixar alíquotas altas para quinhões, legados e doações de alto valor, criando-se ao mesmo tempo alíquotas baixas ou mesmo isenções para quinhões abaixo de determinado patamar, especialmente quando se tratar da sucessão de um único imóvel residencial.

Como se sabe, a alíquota máxima fixada pelo Senado para o ITCMD é atualmente de 8%, numa decisão tomada em 1992 (Resolução n.º 9). Vários estudos acadêmicos consideram esse patamar excessivamente baixo⁶³. Projeto de Resolução de 2019, do senador Cid Gomes, do Ceará, fixa a alíquota máxima em 16%⁶⁴. É preciso cautela na comparação da alíquota máxima atual do ITCMD no Brasil, de 8%, com as alíquotas que figuram na legislação de países como França, Estados Unidos e Inglaterra. Apesar de a alíquota máxima nesses países rondarem

⁶³ Cf. MELO, Antheia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*, Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2023; NUNES, Giovanni Christian. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*, Tese de Doutorado – Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Recife, 2019; PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança Sob um Enfoque de Justiça*, Rio: Lumen Juris, 2018.

⁶⁴ BRASIL, Senado Federal. *Projeto de Resolução do Senado n. 57, de 2019. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata o inciso I do caput, e inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição Federal*, Brasília. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288>. Acesso em 31 jan. 2024.

a casa dos 50%, há faixas de isenção de valores altíssimos (o que provoca que o imposto recaia, de fato, somente sobre um percentual muito baixo das transmissões *mortis causa*), além de haver normas específicas reduzindo ou cancelando a cobrança do tributo quando se trata de transmissão da herança entre os cônjuges ou em favor dos filhos.

Quanto à norma do art. 16 da Emenda Constitucional 132, que pretende viabilizar – por força de uma regra de transição – a incidência do ITCMD sobre sucessões e doações com elementos internacionais, faço a mesma observação que fiz nos parágrafos acima: esse benfazejo desbloqueio institucional somente foi possível porque as circunstâncias se mostraram extremamente favoráveis. Relembre-se que o Congresso Nacional permanece descumprindo olímpicamente o mandamento que o STF lhe impôs na ADO 67, visto que ainda não aprovou a lei complementar prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição (o prazo fixado pelo STF no acórdão da ADO 67 se esgotou em agosto de 2023). Os executivos estaduais e municipais aproveitaram a oportunidade de um amplo consenso sobre uma profunda reforma da tributação do consumo e, com o apoio do executivo federal, incluíram no texto da proposta de emenda constitucional significativas mudanças no âmbito de impostos patrimoniais (IPTU, IPVA, ITCMD), sendo que essa norma do art. 16 da Emenda 132 é talvez a que gere maiores efeitos concretos, visto que pretende, finalmente, passar a tributar as heranças das famílias mais ricas, que, como visto anteriormente, até então somente pagavam o ITCMD se quisessem. Incluída na PEC – certamente por influência dos executivos estaduais – essa norma do art. 16 da EC 132, o constrangimento do Congresso para simplesmente rechaçá-la seria imenso, ainda mais estando em mora quanto à obrigação que o STF lhe cominou na ADO 67.

A partir da entrada em vigor da Emenda Constitucional 132, os Estados e o Distrito Federal devem aprovar em suas Assembleias leis que incorporem expressamente os elementos de conexão do imposto tal como fixados no art. 16 da Emenda. Vários Estados já haviam aprovado leis com esses mesmos elementos de conexão, mas o STF declarou tais normas inconstitucionais, conforme exposto anteriormente neste estudo. Os Estados devem tomar essa providência legislativa até no máximo 30 de setembro de 2024, para viabilizar a incidência efetiva do tributo a partir de 1.º de janeiro de 2025 (aplicação da anterioridade mista). O conteúdo das leis estaduais deve ser o mesmo, apenas uma repetição dos critérios fixados no art. 16 da Emenda. Mesmo em

se tratando de uma providência simples, é possível que os poderes legislativos de vários Estados protelem indefinidamente a edição dessas leis, buscando manter por mais tempo a existência de transmissões *mortis causa tax free*, exatamente nas situações de manifestação de maior capacidade econômica.

Finalmente, com relação ao novo inciso VII do art. 155, § 1.º, que cria uma nova hipótese de imunidade para o ITCMD, trata-se em princípio de uma mudança positiva, que evita que o imposto incida sobre legados e doações em benefício de “instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social”. Contudo, é preciso ficar alerta com relação à regulamentação dessa norma, por meio de lei complementar. O risco aqui é a lei complementar tratar o tema de modo vago, abrindo brechas propositalmente (mas de modo disfarçado) para que as tais “instituições sem fins lucrativos de finalidade de relevância pública e social” possam ter uma atuação amplíssima – inclusive no domínio econômico – sem uma efetiva governança para o seu controle. Veja-se que, no final da norma, a não-incidência do ITCMD é estendida também para as transmissões e doações realizadas pelas instituições “na consecução de seus objetivos sociais”, que é uma cláusula que pode ser interpretada de modo excessivamente amplo.

Tendo em vista que a norma constitucional refere-se expressamente a “entidades religiosas” (cuja bancada no Congresso Nacional é das mais poderosas), e levando em conta que 21 novas igrejas foram abertas por dia no Brasil na última década⁶⁵, já havendo em nosso país 580 mil estabelecimentos religiosos⁶⁶, é possível que essa imunidade acabe sendo distorcida e utilizada de modo a beneficiar instituições que atuem no limiar do âmbito econômico, ou então de modo a tentar caracterizar pagamentos e contraprestações onerosas efetuados por tais instituições como “doações”, de modo a atrair a aplicação da norma de não-incidência, em sua parte final.

⁶⁵ Sobre o tema, cf. GODOI, Marciano Seabra de & MELO, Anthéia Aquino. Entidades religiosas e contribuições sociais: crítica às recentes alterações legislativas (Lei 14.057/2020). In: BERNARDES, Flávio Couto et al (orgs.). *ABRADT: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, Belo Horizonte: Arraes, 2022, p. 615-630.

⁶⁶ Informações levantadas pelo IBGE no Censo 2022, disponíveis em <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/39065-ibge-divulga-pela-primeira-vez-as-coordenadas-geograficas-dos-enderecos-do-pais>. Acesso em 31 jan 2024.

6. COMENTÁRIOS FINAIS

O Congresso Nacional sempre manifestou extrema má vontade com relação à tributação do patrimônio e sua transmissão. Prova disso é que, ao contrário do que se passou com os impostos sobre o consumo como o ICMS e o ISSQN, o Congresso Nacional decidiu nesses 35 anos de vigência da Constituição manter o ITCMD, o ITBI e o IPVA sem leis complementares nacionais que regulassem seu fato gerador, contribuintes e base de cálculo, descumprindo o art. 146, III, “a” da Constituição e provocando imensos problemas de segurança jurídica – como é o caso da conflituosa competência tributária para gravar veículos automotores que se licenciam num Estado mas são alugados em unidades econômicas presentes em outros Estados, na conhecida “guerra fiscal” do IPVA, há décadas arrastando-se na jurisprudência do STF.

Além dessa omissão quanto à definição das normas gerais de impostos sobre o patrimônio e sua transmissão, o Congresso Nacional nunca considerou com seriedade a hipótese de instituir o imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 153, VII da Constituição de 1988 como o único instrumento capaz de colmatar a imensa lacuna atual da tributação sobre o patrimônio no Brasil, que só alcança, todos os anos, o patrimônio da classe média por meio do IPVA e do IPTU, mas não alcança as aplicações financeiras e diversas formas de participações societárias dos indivíduos do topo da pirâmide de distribuição da riqueza, cuja maior parte dos rendimentos (distribuição de dividendos) o Congresso Nacional isentou do imposto sobre a renda da pessoa física.

Por tudo isso, creio que as normas da EC 132 que alteraram a feição constitucional da competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ITCMD somente foram aprovadas pelo Congresso Nacional em 2023 por força de uma improvável confluência de circunstâncias favoráveis, pegando carona, por assim dizer, numa reforma da tributação do consumo com um alto grau de consenso político; não fossem essas circunstâncias, o bloqueio institucional ainda estaria intocado.

Portanto, ainda é cedo para afirmar que o bloqueio institucional que durou tantas décadas foi afinal vencido. Com as normas da EC 132, estamos diante de um possível início de desbloqueio institucional que enfim permita uma incidência efetiva e equitativa do ITCMD. Ainda são necessários vários movimentos, de vários poderes e de vários entes federativos, para destravar a incidência progressiva e equitativa deste que é um imposto muito significativo para o Estado Social e Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.^a edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio: Forense, 14.^a edição, 1995.
- BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira – Dados do IRPF de 2021 e 2022*, Brasília, 2023. Disponível em <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2023/relatorio-irpf.pdf/view>. Acesso em 29 jan 2024.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADO n.º 67, Pleno, Relator Ministro Dias Toffoli, Acórdão publicado em 29 de junho de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15352075478&text=.pdf>. Acesso em 31 jan 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO n.º 67 (Tribunal Pleno), Petição de Informações prestadas pelo Senado Federal, p.7. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6167952>. Acesso em 31 jan. 2024.
- CAMPBELL, Peter Scott. *Democracy v. Concentrated Wealth: In Search of a Louis D. Brandeis Quote*, 16 Green Bag 2D 251, University of Louisville School of Law Legal Studies Research Paper Series, Louisville, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2434225>. Acesso em 29 jan. 2024.
- CHANCEL, Lucas et al. *World Inequality Report 2022*, [s.l.], World Inequality Lab, 2021. Disponível em <https://wir2022.wid.world/download/>. Acesso em 29 jan. 2024.
- DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*, 5.^a edição, São Paulo: Saraiva, 1954.
- DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da Herança*, Belo Horizonte: Arraes, 2017.
- FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- GOBETTI, Sérgio Wulff. *Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF*, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/concentracao-de-renda-no-topo-novas-revelacoes-pelos-dados-do>. Acesso em 26 jan. 2024.
- GOBETTI, Sérgio Wulff. *Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF (parte 2)*, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/concentracao-de-renda-no-topo-novas-revelacoes-pelos-dados-0>. Acesso em 26 jan. 2024.
- GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição?, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET*, Brasília, Vol. 13, N. 1, 1-44, Jan-Jun 2018. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/542>. Acesso em 30 jan. 2024.

- GODOI, Marciano Seabra de & MELO, Anthéia Aquino. Entidades religiosas e contribuições sociais: crítica às recentes alterações legislativas (Lei 14.057/2020). In: BERNARDES, Flávio Couto et al (orgs.). *ABRADT: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, Belo Horizonte: Arraes, 2022, p. 615-630.
- GODOI, Marciano Seabra de & MELO, Anthéia Aquino. Heranças: sua forte influência na perpetuação das desigualdades, o sentido de sua tributação na teoria liberal igualitária e a persistente má vontade do legislador brasileiro para tributá-las, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET*, Brasília, Vol. 17, N. 2, 31-80, Jul-Dez 2022. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/13753>. Acesso em 29 jan. 2024.
- GODOI, Marciano Seabra de. "Reforma Tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019", In: CUNHA, Ivan Luduvise et al (orgs.). *Reforma Tributária Brasileira*, Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 721-750.
- GODOI, Marciano Seabra de. Breves comentários sobre a reforma constitucional da tributação do consumo em tramitação no Congresso Nacional, In: CARDOSO, Alessandro Mendes et al (coords.). *Estudos Jurídicos em comemoração aos 30 anos do Escritório Rolim, Goulart Cardoso*, Belo Horizonte, 2023, 294-301. Disponível em <https://www.rolim.com/conteudo/estudos-juridicos-em-comemoracao-aos-30-anos-do-rolim-goulart-cardoso/>. Acesso em 31 jan. 2024.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade*. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61. Acesso em 29 jan 2024.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência do STF em Matéria Tributária*, São Paulo: Dialética, 2011.
- GODOI, Marciano Seabra de. Nosso sistema tributário é ótimo. Ótimo para os interesses daqueles contribuintes que têm poder suficiente para definir as regras concretas de nosso sistema tributário, In: XAVIER, Bianca Ramos et al (Orgs.). *Estado, Igualdade e Justiça – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, 261-270.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Censo agropecuário 2017: resultados definitivos*. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. v. 8. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/3096/agro_2017_resultados_definitivos.pdf. Acesso em 24 jan. 2024.
- MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 33.^a edição, São Paulo: Malheiros, 2012.
- MELO, Anthéia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*, Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2023.
- NUNES, Giovanni Christian. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causas mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*, Tese de Doutorado

– Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Recife, 2019.

OXFAM INTERNACIONAL, *Desigualdade S. A.*, 2024. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/>. Acesso em 24 jan 2024.

PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança Sob um Enfoque de Justiça*, Rio: Lumen Juris, 2018.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*, Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PRADO, Arthur Cristóvão. Herança e estrutura de classes: uma análise a partir dos grandes números da Receita Federal do Brasil. *Revista Debates*, 14 (1), Porto Alegre, 150-172, Jan-Abr 2020. Disponível em <https://seer.ufrgs.br/index.php/debates/article/view/97856>. Acesso em 29 jan 2024.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2000.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de rendas tributárias*, São Paulo: José Bushatsky, 1972.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV*, Rio: Renovar, 2007.

VALENTIN, Jefferson. *Holding: estudo sobre a evasão fiscal no planejamento sucessório*, São Paulo: Letras

A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A "PADROEIRA" PORTUGUESA

LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA¹

BERNARDO MORAIS MARQUES²

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Do passado colonial... 3. Às formas contemporâneas de colonialismo epistêmico; 4. Conclusão; Referências

*Guitarras e sanfonas
Jasmins, coqueiros, fontes
Sardinhas, mandioca
Num suave azulejo
E o rio Amazonas
Que corre trás-os-montes
E numa pororoca
Deságua no Tejo*

*Ai, esta terra ainda vai cumprir seu ideal
Ainda vai tornar-se um império colonial!
Ai, esta terra ainda vai cumprir seu ideal
Ainda vai tornar-se um império colonial.³*

¹ Ludmila Mara Monteiro de Oliveira é Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais, com período de investigação na McGill University; Vice-presidenta da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); Conselheira da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF; Professora.

² Bernardo Moraes Marques é Mestrando junto ao Programa de Pós-Graduação em História da Universidade Federal de Minas Gerais; historiador formado pela mesma instituição; bacharelado em Relações Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais; Professor.

³ Estrofe extraída da canção "Fado Tropical", composta em 1973, por Chico Buarque.