



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE - FANESE

CURSO DE DIREITO

ANA RAFAELA DE OLIVEIRA

**A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD E SUA (IN)EFETIVIDADE NA PROMOÇÃO
DE JUSTIÇA FISCAL**

ARACAJU

2019

ANA RAFAELA DE OLIVEIRA

**A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD E SUA (IN)EFETIVIDADE NA PROMOÇÃO
DE JUSTIÇA FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da FANESE como requisito
parcial e obrigatório para a obtenção do Grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

ARACAJU

2019

O48p

OLIVEIRA, Ana Rafaela de

A progressividade do ITCMD e sua (in)efetividade na promoção de justiça fiscal / Ana Rafaela de Oliveira; Aracaju, 2019. 58p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador(a) : Matheus Brito Meira.

1. ITCMD 2. Progressividade 3. Justiça fiscal 4. Capacidade contributiva.

341.233.1 (813.7)

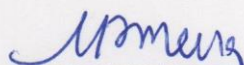
ANA RAFAELA DE OLIVEIRA

**A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD E SUA (IN)EFETIVIDADE NA PROMOÇÃO
DE JUSTIÇA FISCAL**

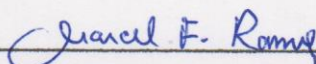
Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 05/12/2019

BANCA EXAMINADORA



Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Prof. Esp. Marcel Figueiredo Ramos
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Prof. Esp. Rodrigo Dias de Oliveira Rosa
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

À minha mãe, *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

Sou grata, sobretudo, à minha mãe, por ter me dado a possibilidade de ser quem sou eu hoje, à cada uma das minhas irmãs, por serem minha base e ao meu pai, por ter contribuído nesse processo. Sem eles nada disso seria possível.

À Midiã Cavalcante, Edwin Prado, Diego Francisco e Sara Miranda, pela amizade e motivação, desde a época em que cursar Direito ainda era um sonho.

À Dalila Magalhães Araújo, por ter compartilhado comigo sua visão sobre o mundo e pelo livro de questões para a primeira fase do Exame da OAB.

À Débora Brenda, pelas dicas na segunda fase do Exame da OAB.

Ao advogado Marcos Aurélio, pela oportunidade de ter estagiado em seu escritório e pelas reflexões sobre a vida.

À toda equipe do 1ºOCR/MPF, a Dr. Gilson, em especial, por sua toda sua humildade, a “Dani”, a “Eva” e ao estagiário André Nascimento Dias, pelas manhãs tão agradáveis. Sempre sentirei orgulho em ter estagiado no tão querido “GAB GGM”.

Aos professores Antonina Gallotti, América Nejaim, Clara Gonçalves, Eudes de Oliveira, Fernando Ferreira, Marcel Ramos e aos demais.

Ao prof. esp. Matheus Brito Meira, pelos ensinamentos de Direito Tributário e pelo orgulho de ter sido sua orientanda neste trabalho.

A todos aqueles que não citei, mas que, até aqui, contribuíram para o meu crescimento como pessoa de algum modo.

Por fim, mas não menos importante, gostaria de registrar minha gratidão à todas as pessoas que, com palavras indóceis, me ensinaram e ensinarão a ser mais forte.

RESUMO

O presente trabalho visa analisar a efetividade da progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação na promoção de justiça fiscal, possuindo, em caráter secundário, os objetivos de conceituar justiça fiscal, delinear a tutela jurídica do aludido imposto e analisar os principais reflexos de sua progressividade na justiça distributiva. Em virtude do recente reconhecimento da constitucionalidade da mencionada graduação, em que pese tratar-se de um imposto real, evidencia-se a relevância do tema, posto as implicações distributivas e a hodierna tendência de personalização dos impostos. Adotou-se, portanto, o método dedutivo, partindo do conceito de justiça fiscal e em seguida, perpassando sobre o histórico e a matriz tributária do ITCMD e, por fim, realizando considerações acerca de sua graduação na igualdade tributária. Assim, tendo em vista que a alíquota máxima do referido imposto foi fixada pelo Senado Federal em 8% (oito por cento), verifica-se que embora haja potencial distributivo, existem alguns possíveis obstáculos para que a justiça fiscal seja efetivamente materializada. A mera adoção e defesa da progressividade não é suficiente.

Palavras-chave: ITCMD. Progressividade. Justiça fiscal. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

The present work intends analyze the effectiveness of progressivity of Tax on Cause Death Transmission and Donation in promoting tax justice, owning, in secondary plan, the goals of define tax justice, describe the legal guardianship of that tax and analyze the main reflexes of your progressivity in distributive justice. Due the recente recognition of constitutionality of graduation mentioned, in spite of consist on a tax of real nature, it is evidente the theme relevance, becauseof distributive reflexes and the trend current of grant tax personality. Was used, therefore, the deductive method, starting from the concept of tax justice and then passing about the history and the tax matrix of ITCMD and, ultimately, realizing considerations about graduation in tax equality. Thus, since the maximum tax rat of raise tax was fixed by the Federal Senate in 8% (eight percent), ensure that althoug there is distributive pontential there are a few possible obstacles for what the tax justice be effectively materialized. The mere adoption and defense is not enough.

Keywords: ITCMD. Progressivity. Tax justice. Contributory capacity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

a.C.	Antes de Cristo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
art.	Artigo
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 CONCEITO DE JUSTIÇA FISCAL.....	13
2. 2 Justiça Distributiva.....	13
2.2 Princípios Correlatos.....	14
2.3 Progressividade, Proporcionalidade e Seletividade.....	18
3 TUTELA JURÍDICA DO ITCMD.....	21
3.1 Histórico do ITCMD.....	21
3.2 Matriz Tributária.....	22
3.2.1 Fato gerador e aspecto temporal.....	22
3.2.2 Aspecto espacial e aspecto pessoal	25
3.2.3 Base de cálculo.....	27
3.2.4 Alíquotas.....	28
4 PRINCIPAIS REFLEXOS DA PROGRESSIVIDADE DO ITCMD NA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA	30
4.1 Possibilidade de Aplicação da Progressividade no ITCMD.....	30
4.2 Possíveis Obstáculos e Potenciais Meios de Concretização da Justiça Fiscal.....	34
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
REFERÊNCIAS.....	38
ANEXOS.....	43

1 INTRODUÇÃO

A desigualdade econômica, em certa medida, possui relações com o legado transferido entre as gerações. Em menor grau, o mesmo se verifica com a doação, modo de transmissão gratuito de patrimônio. Nesse sentido, cumpre compreender que o imposto incidente sobre a herança e a doação pode ou não contribuir com a concentração de renda. Assim, considerando que o Direito Tributário não visa apenas a arrecadação fiscal, mas possui, sobretudo, importante papel na materialização dos direitos sociais e na regulação da economia, observa-se a relevância em analisar como ocorre a aludida tributação.

Quando a tributação é realizada considerando a capacidade econômica e a contributiva de cada contribuinte, buscando, portanto, garantir a isonomia, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, é possível verificar o empenho em promover a justiça fiscal. Todavia, em virtude da ausência de uma rigorosa análise sistemática e da estrutura de determinados impostos – como é o caso dos impostos indiretos –, bem como devido a aspectos políticos, nem sempre a aludida justiça é efetivada.

Posto isto, é mister ressaltar que o sistema tributário brasileiro é composto essencialmente por impostos arrecadados considerando o critério da proporcionalidade – também chamada de regressividade. Como é adotada uma alíquota fixa, os contribuintes com menor poder aquisitivo são onerados mais gravosamente, impulsionando, portanto, a concentração de renda. Atualmente, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, somente existem quatro impostos progressivos: o Imposto de Renda, o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, o Imposto sobre Propriedade Predial Territorial Urbano e o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

Recentemente, em 2013, a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da progressividade no ITCMD, mudando o antigo posicionamento de que, em se tratando de impostos reais, somente poderia ser aplicada a progressividade nos casos previstos na Constituição Federal. Desse modo, haja vista que a Resolução nº 9/1992 fixou como a alíquota máxima em 8% (oito por cento), a progressividade do ITCMD deve ser aplicada em observância a esse limite, tudo consoante com o art. 155, IV da CF, o qual estabelece que as alíquotas máximas do ITCMD devem ser fixadas mediante resolução do Senado Federal.

Percebe-se, portanto, que a progressividade do aludido imposto possui potencial em promover a justiça fiscal. Todavia, verifica-se que ainda há muito o que se analisar a respeito

da aplicação da graduação no ITCMD, especialmente ao que se refere aos instrumentos capazes de garantir a efetividade da justiça fiscal por meio da sua tributação.

Ante o exposto, é mister refletir a respeito do seguinte questionamento: A progressividade do ITCMD possui efetividade na promoção da justiça fiscal? Em caráter secundário, a fim de responder à questão supracitada, surgem as seguintes indagações: O que é justiça fiscal? Qual a tutela jurídica do ITCMD? Quais são os reflexos da progressividade do ITCMD na concretização da justiça distributiva?

Além da atualidade do tema, incumbe salientar a relevância socioeconômica, haja vista que a técnica da progressividade na tributação contribui para a redução da concentração de renda, já que a alíquota varia de acordo com a base de cálculo, permitindo uma real identificação das diferentes capacidades econômicas dos contribuintes. Nesse ínterim, é necessário compreender que não basta defender a mera implementação da progressividade em determinados impostos. Importa reconhecer que a justiça fiscal se constrói por um conjunto de elementos técnicos.

Outrossim, é oportuno destacar a contribuição para o debate jurídico, sendo relevante para profissionais atuantes na área tributária e econômica, integrantes do Poder Legislativo, acadêmicos de direito e a sociedade de um modo geral. Assim, o trabalho fomenta uma maior reflexão acerca da hodierna tributação do imposto em comento, bem como a respeito do sistema tributário brasileiro essencialmente regressivo e a busca pelo alcance da justiça fiscal.

Diante disso, o escopo principal do presente trabalho é analisar a efetividade da progressividade do ITCMD em promover a justiça fiscal, possuindo como objetivos em caráter secundário: conceituar justiça fiscal, descrever a tutela jurídica do ITCMD e discutir os reflexos da respectiva progressividade na concretização da justiça distributiva.

Consequentemente, a pesquisa adotou o método dedutivo, em virtude de que o ponto de análise inicial foi a justiça fiscal e o viés de abordagem, a ausência ou não de efetividade da progressividade do ITCMD na promoção de justiça fiscal.

Quanto a natureza da pesquisa, foi de cunho qualitativo, posto que foram analisados aspectos referentes a justiça fiscal e a aplicação da progressividade do imposto já mencionado.

No tocante ao objetivo, apresentou-se como descritivo-explicativo, pois foram descritos o conceito de justiça fiscal e os aspectos da tutela jurídica do aludido imposto, buscando elucidar a respeito da efetividade da progressividade deste na promoção da justiça fiscal,

perpassando pelos principais reflexos da progressividade do aludido imposto na concretização da justiça distributiva.

Destarte, em caráter inicial, será exposto o conceito de justiça fiscal, levando em consideração a justiça distributiva e o papel da tributação na construção de uma sociedade justa e igualitária. Em seguida, no segundo capítulo serão delineadas a matriz tributária do ITCMD e pertinentes considerações a respeito de seu histórico, tendo como destaque a relevância das alíquotas. Por fim, o terceiro capítulo, analisará sobre os reflexos da progressividade do ITCMD na justiça distributiva, perpassando sobre a possibilidade de aplicar-lhe a progressividade em que pese ser um imposto real, refletindo também sobre os eventuais entraves e os instrumentos potenciais de efetivação da justiça distributiva por intermédio da progressividade do aludido imposto.

2 CONCEITO DE JUSTIÇA FISCAL

2.1 Justiça Distributiva

Conforme elucida Caliendo (2017), a justiça fiscal pode ser aplicada por meio da justiça distributiva, da justiça comutativa, da justiça reparativa ou da justiça social, a depender da espécie tributária em análise. Nos impostos, segundo o referido autor, existe uma vinculação com a justiça distributiva, a qual consiste em realizar a tributação de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte, isto é, pessoas com maior poder aquisitivo devem ser mais oneradas do que os menos favorecidos economicamente.

Assim, verifica-se que a justiça distributiva está diretamente relacionada com o princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, § 1º da Constituição Federal que estabelece que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988). Nesse ínterim, é mister compreender que a aplicação da justiça distributiva limita o poder de tributar, conferindo isonomia material entre os contribuintes. Frise-se:

Em seu sentido material, o princípio da justiça fiscal pretende buscar efetivamente uma melhoria entre os indivíduos, de tal modo que eles tenham realmente uma posição de equidade. [...] Tratar de eliminar a desigualdade material é também objetivo da justiça fiscal. (CALIENDO, 2017, n.p.).

Esse entendimento é bastante pertinente, haja vista que o direito tributário não possui caráter meramente arrecadatório, mas também apresenta relevante papel na regulação da economia e significativa influência na distribuição de riqueza. Ao passo em que há uma distribuição sistemática e isonômica dos encargos fiscais, por meio da aferição da capacidade contributiva, ocorre uma tributação mais justa, no sentido de tratar os iguais igualmente e os desiguais, desigualmente na medida de suas desigualdades. Em outras palavras, tem-se que tanto o ato de arrecadar quanto o impacto econômico ocasionado a cada contribuinte, zelará pela busca da igualdade.

Assim, incumbe ratificar:

O modo de se ver a tributação alterou-se muito nas últimas décadas. Já não se sustentam mais os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação. [...] Aliás, resta claro a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que se mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. (PAULSEN, 2018, n.p.).

É mister conceber a tributação não como simples instituto que auferir receita ao Estado, mas que sobretudo, possibilita a obtenção de recursos para o emprego em serviços públicos bem como para a própria manutenção do Estado, buscando assim a concretização de direitos sociais. Nos termos do arts. 1º, III e 3º da CF, a dignidade da pessoa humana constitui um dos fundamentos da República Federativa do Brasil e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais consistem em alguns dos respectivos objetivos (BRASIL, 1988). Assim, a tributação apresenta-se como um dos mecanismos que possibilitam a materialização de tais objetivos, em prol da dignidade da pessoa humana.

Posto isto, no tocante ao ITCMD, em especial, o que se refere a transferência do patrimônio em virtude de *causa mortis*, cumpre salientar que o capital proveniente da herança aumenta mais rápido que o oriundo da renda e da produção (PIKETTY, 2013 *apud* DIAS, 2016). Isto significa que o montante advindo da herança agrega patrimônio ao contribuinte mais rapidamente do que a quantia obtida em virtude do trabalho, proventos e outras renda. No que se refere ao instituto da doação, também pode-se verificar a mesma consequência, haja vista que se trata de modo gratuito de transmissão de patrimônio.

Desse modo, percebe-se que uma tributação não sistemática do ITCMD possui o potencial de contribuir com a desigualdade social, sobretudo no que diz respeito ao modo de estabelecimento das alíquotas, conforme será delineado mais a seguir.

Sendo assim, nota-se a relevância em aferir corretamente a capacidade contributiva na tributação do ITCMD, zelando pela concretização da justiça distributiva no seu aspecto formal e no material. Assevere-se que apesar de consistir em um imposto de natureza real, tal aferição é possível, consoante será exposto ao longo do trabalho. Para tanto, ainda em caráter inicial, é mister delinear breves considerações sobre os princípios atinentes a justiça fiscal.

2.2 Princípios Correlatos

Insta ressaltar que, segundo Sabbag (2016), para que haja capacidade contributiva, é necessário que o contribuinte possua montante superior ao mínimo vital. Em outras palavras, somente há legitimidade na exação tributária quando a aludida obrigação não comprometer as condições mínimas de existência do contribuinte, violando a dignidade da pessoa humana. Assim, nota-se o princípio do mínimo existencial, o qual delimita o início da capacidade contributiva.

Nesse sentido, incumbe destacar que a capacidade econômica do contribuinte e a capacidade contributiva não se confundem. É possível que um indivíduo possua capacidade econômica, podendo adquirir os bens necessários à sua sobrevivência, porém não apresente capacidade contributiva, por consumir sua renda integralmente com o mínimo vital (COSTA, 1966 *apud* DUTRA, 2010). Portanto, tem-se que a capacidade econômica é um pressuposto da capacidade contributiva, porém a existência dessa última depende da análise do caso concreto. Assim, em conformidade com Costa (2018), a capacidade contributiva consiste na aptidão de absorver impacto tributário de acordo com sua capacidade econômica.

Não basta ter capacidade econômica para ser tributado. Inclusive, pode-se afirmar que a observância da capacidade econômica é o que delimita o mínimo existencial, marcando o início do ato de tributar. Diante disso, verifica-se que visando a justiça fiscal, a tributação somente pode alcançar a capacidade contributiva, de modo que caso a capacidade econômica seja violada, também haverá confisco (ZUBEN, 2016), posto que a propriedade patrimonial do contribuinte a qual deveria ser reservada para a manutenção de sua sobrevivência, foi usurpada pelo Fisco. Desde modo, quando o art. 145, §1º da CF menciona a capacidade econômica do contribuinte, refere-se à capacidade contributiva (HARADA, 2014).

Ainda no tocante as limitações do princípio da capacidade contributiva, observa-se que além do princípio do mínimo existencial, há o princípio da vedação do confisco (CARAZZA, 2008). Isso implica que a tributação não ocorra de modo desenfreado, sem a observância de um juízo de razoabilidade e proporcionalidade. Em prol da segurança jurídica e zelando pelos direitos do contribuinte, a exação não pode atingir indevidamente o patrimônio do contribuinte.

No que se refere ao princípio da vedação da tributação com efeito de confisco, tem-se que em virtude da exação tributária, a propriedade do contribuinte deve ser transferida ao Estado, respeitando os limites constitucionais (AMARO, 2014). Conferir à propriedade uma proteção absoluta, segundo o referido autor, anularia totalmente o poder de tributar.

Saliente-se que não existe um percentual que define a partir de qual momento há confisco. Consoante o entendimento da Suprema Corte, sedimentado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010, para verificar se há confisco deve-se analisar o montante total da carga tributária cobrada pelo mesmo Ente Federativo, adotando um juízo de razoabilidade. Ademais, conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF –, na ADI nº 1.075, a

fixação das multas tributárias também deve respeitar o princípio da vedação da tributação com efeito de confisco.

No presente ensejo, é válido destacar que a graduação dos impostos, ou seja, a técnica da progressividade, que será explicada no próximo tópico, deve primar pela razoabilidade, caso contrário a tributação será confiscatória.

Posto isto, ainda sobre o princípio da capacidade contributiva, cumpre compreender que, conforme preconiza Carrazza (2008), consiste em um dos mecanismos mais eficazes para o alcance da justiça fiscal. O que justifica isso é o já explicado anteriormente: a aferição da capacidade contributiva no ato de tributar permite que a exação tributária não seja um mero ato de arrecadação do Fisco, mas que zele também pela isonomia entre os contribuintes.

Assim, cabe ressaltar que consoante discorre Meira (2018), o aludido princípio atende tanto o interesse do contribuinte, quanto o da Fazenda Pública, haja vista que além de garantir que todos sejam tributados de acordo com sua capacidade contributiva, as manifestações de capacidade contributiva não se esquivam da tributação.

Frise-se que o princípio da capacidade contributiva possui dois planos: o horizontal e o vertical (CALIENDO, 2017). Conforme explica o aludido autor, o plano horizontal estabelece que contribuintes com a mesma capacidade econômica devem ser tributados da mesma forma, enquanto que o plano vertical permite que contribuintes com capacidades econômicas diferentes sejam tributados de acordo com sua capacidade econômica.

Tal aferição pode ser vislumbrada facilmente com o Imposto de Renda – IR –, por exemplo. Pessoas físicas que possuam um mesmo rendimento devem pagar o sobredito imposto no mesmo valor e além disso o valor deste varia de acordo com o rendimento, em faixas preestabelecidas em lei. Tudo conforme o disposto no art. 153, §2º da CF (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, é interessante refletir, ainda que brevemente, sobre até que ponto o princípio da capacidade contributiva concretiza a isonomia. Conforme expõe Caliendo (2017), a doutrina alemã e a italiana defendem que o princípio da capacidade contributiva deve permitir a imputação somente dos rendimentos reais, excluindo, assim, os considerados fictícios, isto é, aqueles destinados aos gastos necessários do contribuinte, como, por exemplo, os encargos familiares. Portanto, é possível questionar:

Seria de fato justo tributar igualmente duas pessoas com a mesma efetiva capacidade econômica quando uma trabalhou o dobro de horas que a outra

para obter o mesmo montante ou então é provedor de uma família ao passo que o outro não é? (MACHADO NETO, 2015, p. 24)

Face o delineado até o presente momento, pode-se concluir que a resposta é negativa. Entretanto, deve-se ter em mente a dificuldade de implementar um sistema tributário com tamanha precisão do impacto pessoal sofrido pelo contribuinte. Além disso, também é necessário reconhecer o avanço histórico e político da aplicação do princípio da capacidade contributiva nos termos defendidos atualmente, em comparação à época em que vigorava os privilégios odiosos.

É oportuno salientar que o princípio em comento foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro por meio do art. 202 da Constituição de 1946, que previa: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946). As constituições seguintes não asseguram explicitamente o aludido princípio, o qual retornou ao ordenamento com a CF vigente, que no seu art. 145, §1º, estabelece que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988). Nota-se, desse modo, que a atual previsão legal é mais restritiva.

Todavia, Machado (2016) destaca que embora na CF/1988 somente haja previsão explícita em relação aos impostos, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todas espécies tributárias.

Outrossim, a expressão “sempre que possível” não significa que existe uma discricionariedade, mas sim que deve ser aplicado imperativamente, a não ser que seja impossível (SABBAG, 2016). Assim, Machado (2016) elucida que conceber o legislador como ser com ampla liberdade para decidir quando aplicar ou não o princípio da capacidade contributiva, viola a supremacia do dispositivo constitucional, rebaixando-o ao nível de leis ordinárias.

Tais perspectivas demonstram a relevância da aplicação do aludido princípio como instrumento da justiça fiscal, posto que confere obrigatoriedade, sendo ressalvada somente quando não for possível aferir a personalidade do contribuinte. Conforme será delineado mais adiante, isso não significa que somente é possível aplicar o princípio da capacidade contributiva nos impostos pessoais. Registre-se que os impostos pessoais são aqueles cuja hipótese de incidência leva em consideração qualidades do contribuinte (ATALIBA, 1999 *apud* CHAVES FILHO, 2015).

Entretanto, frise-se que, em consonância com o exposto por Sabbag (2016), devem ser observadas às peculiaridades de cada espécie tributária, tendo em vista que há impostos menos compatíveis com um regime progressivo (MACHADO NETO, 2016). Nos impostos indiretos, por exemplo, é difícil vislumbrar uma possibilidade concreta de aplicação. Saliente-se que impostos indiretos são aqueles em que o ônus tributário não é suportado por quem realizou o fato gerador, isto é, o contribuinte de direito, posto que há um repasse da carga tributária ao consumidor final, também denominado de contribuinte de fato (PEREIRA, 2011).

Pode-se observar isso por meio do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Quando uma loja adquire uma mercadoria, inserindo-a no mercado de consumo, está praticando o fato gerador do ICMS, tornando-se, portanto, contribuinte de direito. Todavia, em que pese ter praticado o fato gerador, como é uma prática comercial embutir o valor do imposto na mercadoria, quem irá suportar o encargo tributário será o consumidor final, que pode ser qualquer indivíduo das mais variadas classes socioeconômicas. Conseqüentemente, torna-se difícil aferir concretamente de modo pessoal a capacidade contributiva do contribuinte de fato.

Diante disso, é mister elucidar a respeito dos critérios que permitem o emprego do princípio da capacidade contributiva, detectando qual a técnica que possui maior potencialidade em promover a justiça distributiva.

2.3 Progressividade, Proporcionalidade e Seletividade

Em consonância com Sabbag (2016), o princípio da capacidade contributiva pode ser concretizado por meio dos seguintes critérios: progressividade, proporcionalidade e seletividade. Posto isto, cumpre tecer breves comentários a respeito de cada um deles.

No tocante a seletividade, também denominado de princípio da essencialidade, consiste na aplicação diferenciada de alíquotas de acordo com a essencialidade do bem, de modo que os bens essenciais possuem alíquotas mais baixas (CALIENDO, 2017). Urge ressaltar que em virtude disso, segundo o referido autor, os indivíduos com menos poder econômico são menos tributados que os mais favorecidos economicamente. Todavia, deve-se frisar que esse critério é aplicado nos impostos incidentes sobre o consumo, isto é, nos impostos indiretos (SABBAG, 2016).

Em decorrência disso, não é possível afirmar que a seletividade permite uma aferição da pessoalidade de modo efetivo. Por exemplo, um indivíduo que recebe um salário mínimo pode adquirir um produto supérfluo e de alto valor, utilizando-se de parcelamento do crédito e

um médico pode adquirir o mesmo produto por meio de pagamento a vista. Ambos, na qualidade de consumidor final, pagarão a mesma alíquota, consoante o já explicado. Logo, percebe-se que é incorreto afirmar que inexistente aferição da capacidade contributiva. Existe, porém ela é limitada a análise da essencialidade do bem, não havendo uma materialização concreta da justiça distributiva no mesmo nível que ocorre com a progressividade.

Conforme elucidada Sabbag (2016), na proporcionalidade, instrumento de justiça fiscal neutro, a alíquota é uma constante e a base de cálculo é uma variável. Como consequência, famílias com menor poder aquisitivo são oneradas mais gravosamente, ampliando a concentração de renda e as desigualdades sociais. Assim, a neutralidade resulta em injustiça e inconstitucionalidade (ATALIBA, 1991 *apud* SABBAG, 2016). Desse modo, a proporcionalidade também pode ser denominada de regressividade.

Posto isto, no que diz respeito a progressividade, Caliendo (2017) define como tributação graduada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, impondo aos contribuintes um ônus não apenas nominal, mas real e efetivo. Em outras palavras, existem graduações diversas da alíquota cuja majoração ocorre conforme a base de cálculo aumenta, de modo a concretizar a justiça fiscal. Nesse mesmo sentido, segundo Machado (2010), somente se estará tributando de modo isonômico quando quem possuir maior capacidade contributiva pagar maior imposto.

Outrossim, incumbe destacar que a progressividade pode atuar de dois modos, podendo ser fiscal ou extrafiscal. Nas palavras de Sabbag (2016, p. 170):

A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.

Diante disso, tem-se que quando a graduação é em virtude somente da aferição da capacidade contributiva será fiscal. Enquanto que, quando for estipulada de modo a controlar o comportamento do contribuinte, será extrafiscal. Por oportuno, observa-se que a progressividade extrafiscal é verificada, por exemplo, em terrenos não edificados, posto que os proprietários destes ficam sujeitos a Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU – progressivo no tempo, nos termos do art. 182, §4º, II da Carta Magna, de modo a estimular a função social (BRASIL, 1988).

Como a progressividade atua de forma diametralmente oposta a técnica da proporcionalidade, percebe-se que o critério da progressividade possui papel de destaque na efetivação da justiça distributiva. Sendo assim, no atinente a pertinência da progressividade, transcrevemos:

É por isso que, em nosso ordenamento 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. [...] A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. (CARRAZZA, 2008, p. 96).

Ante o exposto, tem-se que apesar da proporcionalidade e da seletividade também zelarem pela justiça fiscal, nenhum desses critérios possui tanta potencialidade distributiva quanto a progressividade. É o critério da graduação que permite a aferição pessoal da capacidade econômica do contribuinte e sua consequente capacidade contributiva, levando em consideração aspectos objetivos definidos pelo legislador. Assim, conclui-se que nos impostos, a justiça fiscal é concretizada efetivamente por meio do aspecto distributivo da aplicação da progressividade.

Destarte, restando devidamente demonstrado o conceito de justiça fiscal, cumpre delinear acerca da tutela jurídica do ITCMD para que em seguida sejam discutidos os principais reflexos da aplicação da progressividade no ITCMD na justiça distributiva, de modo a analisar a efetividade da referida progressividade na justiça fiscal.

3 TUTELA JURÍDICA DO ITCMD

3.1 Histórico do ITCMD

Tendo em mira o aspecto global, a primeira instituição de tributação sobre a herança e doação remonta a 117 anos a.C., no Egito. Frise-se que o referido imposto possuía alíquotas entre 10% a 15% (LACAZ, 1998 *apud* KFOURI JÚNIOR, 2018). Nesse sentido, cumpre observar que as alíquotas eram fixadas em porcentual maior que o atual teto máximo do ITCMD.

No Brasil, a vinda da família real teve relevância para a referida tributação. Denominado inicialmente de “décima das heranças e dos legados”, também conhecido como imposto de sisa dos bens de raiz, foi instituído por meio do Alvará de 3 de junho de 1809 e, ato contínuo, regulamentado pelo Alvará de 2 de outubro de 1811. É oportuno realçar que havia isenção para os ascendentes e os descendentes e que as alíquotas variavam de acordo com o grau de parentesco (NICÁCIO, 1959, *apud* MACHADO NETO, 2015). Ao longo do trabalho, serão tecidas breves considerações acerca dessa variação.

Quanto o fato de o ITCMD ainda ser conhecido vulgarmente como sisa, é interessante destacar que a expressão sisa de bens de raiz expressa o direito que os parentes do *de cujus* tinham de tomar os bens para si independente de qualquer formalidade (LACAZ, 1998 *apud* KFOURI JÚNIOR, 2018).

Em virtude do art. 19 da Lei 1.507/1867, passou a ser denominado de “imposto de transmissão de propriedade” (BRASIL, 1867).

No tocante a competência da exação em comento, tem-se que logo que foi instituído, o imposto sucessório fazia parte das rendas gerais, tornando-se da competência das Províncias, a partir de 1832. Após a Proclamação da República, com a CF/1881, passou ser da competência dos Estados. (PEDROTTI, 2005 *apud* KFOURI JÚNIOR, 2018).

Importa ressaltar que no art. 128 da CF/1934, havia previsão expressa de progressividade para a transmissão de bens por herança ou legado, demonstrando, assim, um dos aspectos do caráter progressista da referida constituição. Entretanto, isso também leva a refletir sobre até que ponto a discussão a respeito da aplicação da progressividade em impostos reais, está relacionada estritamente com a natureza tributária. Diante disso, haja vista que as constituições seguintes não mantiveram tal disposição e que durante muito tempo discutiu-se sobre a possibilidade de aplicar a progressividade no ITCMD, torna-se possível compreender

que não é um mero embate doutrinário, mas que também existem aspectos sociopolíticos que influenciam na concretização ou não de justiça fiscal.

Nesse ínterim, transcreve-se:

Nas palavras de Piketty, o imposto não é uma questão meramente técnica, mas principalmente política e filosófica. É fator determinante no modo como as sociedades desenvolveram ao longo da história, e essencial para que os cidadãos decidam o destino dos recursos empregados nos projetos comuns. (PIKETTY, 2014, p. 41 *apud* DIAS, 2016, p. 14).

Portanto, compreende-se que a perspectiva política de um determinado tempo influencia diretamente na forma de instituição e arrecadação de tributos, de modo a impactar a justiça fiscal, seja conferindo uma maior concretude, seja ocasionando um regresso distributivo.

Cabe destacar que a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a CF/1967 e a CF/1969 estabeleciam que o aludido imposto somente deveria incidir sobre os bens imóveis.

Registre-se também que, conforme elucidada Sabbag (2016), a partir da CF/1988, houve uma bipartição da competência, posto que anteriormente a competência do ITCMD e do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI – pertencia aos Estados, de modo a configurar uma só hipótese de incidência. Hodiernamente, de acordo com os arts. 155, I e 156, II, ambos da CF são da competência dos Estados e dos Municípios, respectivamente (BRASIL, 1988), consistindo em impostos distintos. Sendo assim, como o Código Tributário Nacional – CTN, foi elaborado antes de 1988, está previsto no art. 35 e seguintes somente um imposto sobre a transmissão de imóveis e direitos a eles relativos (BRASIL, 1966).

Por conseguinte, incumbe delinear a vigente matriz tributária do ITCMD, em conformidade com as regras estabelecidas na CF e no CTN.

3.2 Matriz Tributária do ITCMD

3.2.1 Fato gerador e aspecto temporal

Antes de tecer qualquer consideração a respeito da matriz tributária do ITCMD, cumpre assegurar que fato gerador, também denominado de fato impositivo, corresponde a materialização da hipótese de incidência (CARVALHO, 2005). Nesse sentido, tem-se que o fato gerador é o aspecto material do tributo, configurando a substância do ato, fato ou situação jurídica em que haverá a incidência (TORRES, 2013 *apud* DIAS, 2016). Em outras palavras, quando há a subsunção do caso concreto à norma ocorre o fato gerador, enquanto que a hipótese de incidência é a abstração da norma.

Nos termos do art. 155, I da Carta Magna, o ITCMD configura um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, cujo fato gerador consiste na transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (BRASIL, 1988). Assim sendo, como o fato gerador está atrelado, em primeiro plano, aos bens e não ao contribuinte, a doutrina concebe o ITCMD como um tributo de natureza real.

Cumprido ressaltar que consoante o exposto no CTN, o ITCMD somente incide sobre os bens imóveis. No entanto, de acordo com a hodierna CF, incide tanto sobre bens imóveis, quanto móveis, tendo em vista que houve uma disposição ampla de “quaisquer bens ou direitos”. Sob esse ensejo, deve-se observar que como o CTN não regula a respeito das transmissões não onerosas de bens móveis, bem como inexistente até o presente momento qualquer lei complementar que o faça, cabe aos Estados exercer a competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, §3º da CF (BRASIL, 1988).

Posto isto, realizado os pertinentes comentários iniciais, no que se refere a transmissão *causa mortis*, o art. 1784 do Código Civil – CC – dispõe que: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários” (BRASIL, 2002). Lôbo (2019) explica que a transferência imediata dos bens do *de cuius* aos sucessores, mediante ficção jurídica, se justifica pela impossibilidade de os bens ficarem sem sujeitos, destacando que pouco importa a ciência destes acerca do falecimento.

Nesse mesmo viés, Carneiro (2019) destaca que a transmissão imediata ocorre independentemente de qualquer ato por parte do herdeiro. Trata-se do chamado princípio da *saisine* hereditária. Desse modo, no que se refere ao respectivo aspecto temporal, se verifica que o fato gerador em comento ocorre no momento do óbito. Saliente-se que o aspecto temporal corresponde ao momento de consumação do fato gerador (HARADA, 2014).

Com efeito, Minardi (2019) salienta que apesar da transmissão dos bens ocorrer no momento do falecimento, o recolhimento do ITCMD somente ocorrerá após a homologação da partilha, posto que antes disso não há o que se falar em liquidez do crédito tributário. Inclusive, a autora destaca que com a transferência imediata, os herdeiros recebem o bem *pro indiviso*, ou seja, em caráter condominial, havendo a especificação do quinhão de cada herdeiro somente após a partilha. Ademais, é possível concluir que não necessariamente todos os bens do espólio integrarão a herança. Esse é o entendimento da Súmula nº 114 do STF, a qual estabelece que o ITCMD não é exigível antes da homologação do cálculo.

Em conformidade com o disposto no art. 35 do CTN, em se tratando da transmissão *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários (BRASIL, 1966). Em outras palavras, isso significa que cada sucessor deverá efetuar o pagamento do ITCMD relativo ao montante que lhe foi partilhado.

Cabe salientar que na hipótese em análise, para existir o fato gerador do aludido imposto, é necessário que haja a aceitação do herdeiro ou legatário. Consoante leciona Tartuce (2011), a aceitação da herança é o ato de confirmação da transmissão da herança. Como na herança são transmitidos o ativo e o passivo, ninguém pode ser obrigado a aceitá-la. Sendo assim, tem-se que havendo renúncia da herança, inexistente fato gerador do ITCMD para o respectivo renunciante (CARNEIRO, 2019).

Convém ressaltar que haverá incidência tanto na morte real, quanto na morte presumida, posto que consoante a Súmula 331 do STF, é legítima a incidência do ITCMD em virtude de morte presumida. Pontue-se que a morte presumida pode ocorrer com decretação de ausência ou sem a referida decretação, com fulcro nos arts. 6º e 7º do CC.

Nos termos do art. 538 do CC: “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra” (BRASIL, 2002). A referida transmissão *inter vivos* gratuita possui duas características essenciais, a saber: a liberalidade, isto é, não decorre de uma obrigação e a necessária aceitação do donatário (GONÇALVES, 2019).

Importa reconhecer a possibilidade de negócios jurídicos simulados que na realidade configuram doação. Nessa hipótese, o contribuinte, tentando diminuir o encargo tributário ou até mesmo evitar sua ocorrência, se utiliza de manobras ardilosas. Por exemplo, um indivíduo deseja doar um carro para seu amigo, mas para evitar o recolhimento de ITCMD, opta por vendê-lo a um baixo custo, realizando uma venda simulada. Consequentemente, a autoridade administrativa poderá desconsiderar o ato ou negócio jurídico que foi praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, aplicando-se, assim, o disposto no art. 116, §ún. do CTN (BRASIL, 1966). Desse modo, mesmo que não se tenha expressamente a nomenclatura contratual de doação, em determinadas situações, é possível a incidência do ITCMD (DIAS, 2016).

Nesse sentido, torna-se evidente a pertinência em um imposto que englobe as duas formas de transmissão gratuita de patrimônio. Conforme elucida Machado Neto (2015), não

incluir a doação como hipótese de incidência do imposto em comento, possibilitaria o adiantamento da herança e a doação de patrimônio disponível, sem ocasionar a ocorrência do ITCMD, o que acarretaria em elisão fiscal.

Registre-se que elisão fiscal configura uma prática lícita em que o contribuinte almeja atenuar ou até mesmo afastar a incidência tributária por meio de um planejamento tributário, sendo que essa conduta ocorre normalmente antes do fato gerador (PAULSEN, 2018). Nesse ínterim, é importante reconhecer que apesar de possuir licitude, a elisão fiscal ocasiona uma menor arrecadação por parte do Fisco.

Em relação ao aspecto temporal atinente a doação, tem-se que é necessária a efetiva transmissão da propriedade, portanto, existe diferenciação se o bem doado é móvel ou imóvel. Em se tratando de bens móveis, a transmissão ocorre com a tradição, enquanto que no caso de bens imóveis, se faz necessário o registro no Cartório de Registro de Imóveis para haver a devida transmissão, tudo conforme os arts. 541 e 1.227 do CC, respectivamente (BRASIL, 2002).

Por fim, cabe destacar que quando o herdeiro renuncia a sua quota parte ao monte-mor, isto é, realiza a renúncia abdicativa, não configura doação, portanto, não há o que se falar em incidência do ITCMD (MAZZA, 2018). Por outro lado, na renúncia translativa, cuja a transmissão ocorre em favor de uma pessoa em específico, haverá duas incidências do ITCMD: a primeira no ato de aceitação da herança e a segunda na doação (CARNEIRO, 2019). Ademais, o último autor leciona que se na renúncia translativa houver caráter oneroso, na segunda transmissão, incidirá o ITBI, haja vista que este é devido quando há transmissão onerosa de bens ou direitos. Verifica-se, portanto, que ambos impostos configuram materialidades complementares (COSTA, 2018).

3.2.2 Aspecto espacial e aspecto pessoal

O aspecto pessoal constitui o elemento geográfico do tributo, de modo que indica as circunstâncias de lugar em que o fato gerador foi realizado (ATALIBA, 2011 *apud* MACHADO NETO, 2016). Sendo assim, verifica-se que analisar o aspecto espacial do ITCMD é relevante para resolver eventuais conflitos de competência entre os Estados (COUTO, 2016), posto que o recolhimento deverá ser realizado no Estado em que houve a consumação do fato gerador.

No que se refere ao aspecto espacial do ITCMD, importa observar que existe peculiaridades a depender da classificação do bem em imóvel ou móvel. Assim estabelece o art. 155, §1º da CF:

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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:

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;

Saliente-se que até o presente momento não foi editada a lei complementar mencionada no último inciso do sobredito artigo (MAZZA, 2018), portanto, os Estados possuem competência plena, na forma do art. 24, §3º da CF (BRASIL, 1988).

Ainda em relação a competência, cumpre ressaltar que há quem defenda que o fato de o ITCMD ser um imposto estadual pode significar um obstáculo na construção de um pleno sistema de progressividade com escopo redistributivo, tendo em vista que cada Estado legisla de modo autônomo (MACHADO NETO, 2015). Todavia, deve-se observar que cada Estado possui suas peculiaridades, sobretudo no que diz respeito aos índices de mortalidade e os socioeconômicos. Sendo assim, é razoável discordar de tal posicionamento.

Quanto ao aspecto pessoal, há a identificação do sujeito ativo e do sujeito passivo. Consoante os arts. 119 e 121 do CTN, o sujeito ativo é aquele que possui o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária, enquanto que o sujeito passivo é quem deve prestar a obrigação tributária, podendo ser o contribuinte ou o responsável designado por lei.

Em conformidade com o já elucidado, os Estados e o Distrito Federal são competentes para instituir o ITCMD. Nesse ínterim, estes são os sujeitos ativos. Cabe frisar, todavia, que é possível que a capacidade ativa seja delegada, isto é, as atribuições de arrecadar e fiscalizar podem ser transferidas para outra pessoa (HARADA, 2014).

No que diz respeito ao sujeito passivo do ITCMD, tem-se que o contribuinte será qualquer uma das partes da operação tributada, de acordo o que for previsto na respectiva lei, conforme o art. 42 do CTN (BRASIL, 1966). Sendo assim, no caso da transmissão *causa mortis*,

será o sucessor, em virtude do óbito. Enquanto que na doação, o contribuinte poderá ser o doador ou o donatário.

No tocante a responsabilidade tributária, cabe pontuar que respondem pessoalmente o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, dentro do montante do quinhão do legado ou da meação, bem como o espólio, em relação aos tributos devidos pelo falecido até a data da partilha ou adjudicação, dentro do montante do quinhão do legado ou da meação nos termos do art. 131, I e II do CTN (BRASIL, 1966).

Outrossim, cumpre registrar que nos termos do art. 134 do CTN, existindo impossibilidade de o contribuinte cumprir a obrigação principal, responderá o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio, nos atos que intervierem ou em razão de omissões (BRASIL, 1966). Saliente-se que apesar do referido artigo estabelecer expressamente solidariedade, na verdade, trata-se de uma responsabilidade subsidiária.

3.2.3 Base de cálculo

Em conformidade com o lecionado por Carvalho (2005), a base de cálculo “destina-se, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.

O art. 38 do CTN dispõe que a base de cálculo do ITCMD consiste no valor venal dos bens ou direitos transmitidos (BRASIL, 1966).

Nesse ínterim, é válido ressaltar que anteriormente havia divergência se o cálculo do valor dos bens é em relação ao a abertura da sucessão, ou seja, do óbito ou a data da avaliação (BALLEIRO, 1976 *apud* COUTO, 2016). Entretanto, a Súmula nº 113 do STF solucionou tal controvérsia ao estabelecer que o ITCMD é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Registre-se, por fim, que caso haja retardo na abertura do inventário ou na sua finalização é possível a aplicação de multa, sem configurar inconstitucionalidade, consoante a Súmula nº 542 do STF. Com esse fundamento, o Estado de Sergipe estabeleceu que o não requerimento de abertura do processo de inventário e partilha ou de arrolamento no prazo de 120 (cento e vinte) dias a contar da data da abertura da sucessão implica no pagamento de multa de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, nos termos do art. 27, I da Lei 7.724/2013 (BRASIL, 2013).

3.2.4 Alíquotas

No tocante ao conceito e, por conseguinte, a relevância das alíquotas no ato da tributação, tem-se que:

Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico. [...] Etimologicamente, alíquota, vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes. Esse deve ser o motivo pelo qual a doutrina insiste em considera-la como a quota, fração ou parte que o Estado chama para si, do valor dimensível (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário. (CARVALHO, 2005, p. 342).

Nesse sentido, verifica-se que a alíquota possui papel de destaque na constituição do montante a ser arrecadado, configurando, ademais, o elemento que distingue os critérios da progressividade, da proporcionalidade e da seletividade, como já delineado anteriormente. Desse modo, é oportuno ratificar a atuação das alíquotas na promoção da justiça fiscal por meio do emprego da graduação.

Conforme dispõe o art. 155, §1º, IV da CF, as alíquotas máximas do ITMCD são fixadas por resolução do Senado Federal. Assim, cumpre salientar o estabelecido na Resolução nº 9/1992:

Art. 1º A alíquota máxima do Imposto de que trata a alínea "a", inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º As alíquotas dos Impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

Destarte, os Estados devem fixar as alíquotas do ITCMD observando o limite máximo. Nesse ínterim, é interessante ressaltar que segundo o entendimento do STF sedimentado no Recurso Extraordinário nº 213.266, é vedado o automatismo na aplicação pelos Estados da alíquota máxima estabelecida pelo Senado, sob pena de haver inconstitucionalidade.

Cabe destacar também que nos termos da Súmula nº 112 do STF, o ITCMD é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão. Assim, Carneiro (2019) leciona que será aplicada a lei vigente no momento do falecimento, sendo afastada a aplicação do art. 106 do CTN.

Por fim, pontue-se que a modalidade de lançamento é definida pelos Estados, sendo mais comum o emprego de lançamento por declaração (MAZZA, 2018).

Delineadas a matriz tributária do ITCMD e pertinentes considerações a respeito de seu histórico, cumpre analisar sobre os reflexos da progressividade do ITCMD na justiça distributiva, perpassando sobre a possibilidade de aplicar-lhe a progressividade em que pese ser um imposto real, bem como refletindo sobre os eventuais entraves e os instrumentos potenciais de efetivação da justiça distributiva por intermédio da progressividade do aludido imposto. Assim, a seguir far-se-á maiores considerações a respeito da alíquota do ITCMD.

4 PRINCIPAIS REFLEXOS DA PROGRESSIVIDADE DO ITCMD NA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

4.1 Possibilidade de Aplicação da Progressividade no ITCMD

Como já foi exposto, o art. 2º da Resolução nº 9/1992 dispôs a possibilidade de alíquotas progressivas para o ITCMD em função da quota efetivamente recebida por cada herdeiro. Com efeito, incumbe destacar que não houve menção em relação a transferência de patrimônio mediante doação.

Ocorre que na CF não há nada expresso a respeito da progressividade em questão. Todavia, parte dos Estados começaram a implementá-la, utilizando como fundamentação o texto da aludida resolução. Conseqüentemente, alguns contribuintes passaram a alegar haver inconstitucionalidade em tal cobrança.

Nesse ensejo, conforme expõe Alexandre (2017), antes do julgamento do RE nº 562.045/RS, a Suprema Corte possuía entendimento no sentido de que a progressividade somente poderia ser aplicada aos impostos pessoais e, excepcionalmente, aos impostos reais, desde que com expressa previsão constitucional, como ocorre com o ITR e o IPTU, com fundamento nos arts. 156, §1º e 153, §4º da Carta Magna, respectivamente (BRASIL, 1988). Mediante o referido recurso extraordinário, o STF reconheceu a constitucionalidade da progressividade do ITCMD, aplicando o disposto no art. 145, §1º da CF. Observe:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (RE nº 562.045/RS, Tribunal do Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Rel. para acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 6.2.2013. DJe. 27 nov. 2013).

Assevere-se que os impostos reais são aqueles que levam em consideração o aspecto material de modo objetivo, sem analisar as condições do contribuinte (AMARO, 2014). Desse modo, segundo Carneiro (2019), como o ITCMD é cobrado e arrecado em razão do fato gerador objetivamente considerado, isto é, o valor dos bens transmitidos gratuitamente, possui natureza real. Frise-se também, que ainda de acordo com Amaro (2014), os impostos reais também devem observar o princípio da capacidade contributiva, haja vista que o aludido princípio é

postulado universal da justiça fiscal. Ademais, cabe destacar que inexistente qualquer proibição na CF nesse sentido.

Em consonância com o ex-ministro do STF, Eros Grau, “todos os impostos [...] estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal”. Nesse mesmo sentido, segundo o ex-ministro Carlos Velloso, o princípio disposto no art. 145, §1º da CF não apresenta qualquer distinção ou limitação no tocante ao seu alcance, de modo a possuir um alvo único, isto é, onerar mais gravosamente aqueles que possui uma maior capacidade contributiva.

Assim, em virtude do aludido julgamento, percebe-se que há “[...] uma tendência da doutrina e da jurisprudência em personalizar a tributação, ou seja, atribuir natureza pessoal ao tributo” (DIAS, 2016, p. 33). Esse entendimento possui bastante pertinência, visto que a efetivação da justiça fiscal não pode ser obstada meramente em razão da natureza real de um tributo.

Nesse ínterim, cumpre ressaltar que a doutrina majoritária defende uma visão ampliativa da aplicação da progressividade aos demais impostos reais. Inclusive, deve-se compreender que tal classificação é equivocada, posto que mesmo os impostos incidentes sobre o patrimônio atingem o contribuinte, pois é uma obrigação ambulatória, ou seja, que segue o dono (COÊLHO, 2018). Portanto, tem-se que não há qualquer impeditivo, já que sempre há pessoalidade, ainda que se esteja diante de um imposto real.

Em que pese a hodierna tendência ampliativa da aplicação deste critério, cabe pontuar que ainda existe uma doutrina minoritária - como Caliendo (2017) e Carneiro (2019) - a qual defende não ser possível em impostos reais, adotando uma visão mais clássica e restritiva. Logo, nota-se a resistência em transpor uma perspectiva conservadora e patrimonial, de modo a dificultar a concretização da justiça distributiva.

Por oportuno, importa ratificar a relevância da aplicação da progressividade para a promoção de justiça fiscal. Carrazza ensina que:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. (CARRAZZA, 2008, p. 96).

Como é sabido, existem outros instrumentos que auxiliam nesse objetivo. Sendo assim, o ideal é ter uma análise sistemática de modo a conciliá-los com a graduação. Mais adiante isso será melhor elucidado.

Por outro ângulo, é oportuno salientar que o atual entendimento da Suprema Corte não permite o ITBI progressivo, mantendo em vigor a Súmula nº 656 do STF, que estabelece ser inconstitucional a aplicação de alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel, sob a alegação de que não possibilita aferir concretamente a capacidade contributiva. Assevere-se:

No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou a prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis o adquirente faça grande esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultuosas dívidas (RE nº 562.045/RS, Tribunal do Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Rel. para acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 6.2.2013. DJe. 27 nov. 2013).

Embora seja comum a obtenção de imóveis mediante parcelamento e até mesmo empréstimos, é incoerente afirmar ser impossível verificar a capacidade contributiva do contribuinte. Se um indivíduo se mostra apto a adquirir um bem imóvel, é evidente que também possui aptidão para contribuir com a Fazenda Pública com uma parcela do valor do bem adquirido, sempre adotando um juízo de razoabilidade e proporcionalidade.

Outrossim, ainda que a aludida capacidade contributiva seja presumida, deve-se compreender que a adoção da progressividade beneficia tanto o contribuinte do respectivo imposto, quanto a sociedade de um modo geral, posto que contribui para a diminuição da concentração de renda, zelando pela igualdade tributária. Diante disso, consoante elucidada Meira (2018), inexistente isonomia no emprego de alíquotas proporcionais, na hipótese de alguém adquirir um imóvel com valor venal de cem mil reais e outra pessoa, um imóvel de milhões de reais.

Não reconhecer como constitucional aplicar o critério da progressividade do ITBI e nos demais impostos reais gera um entendimento contraditório e anacrônico.

Sob essa perspectiva, na visão de Alexandre (2017), existe uma propensão da Suprema Corte rever ou até mesmo cancelar seu entendimento consubstanciado na Súmula nº 656 do

STF, passando a admitir a utilização de alíquotas progressivas no ITBI, em razão da presumível capacidade contributiva dos adquirentes.

Cumprе ressaltar também que o STF, conforme se verifica no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 602.256, possui entendimento no sentido de ser inconstitucional a progressividade do ITCMD em razão do grau de parentesco. Isto se justifica pelo fato de que graduar o referido imposto analisando o grau de parentesco e presunções de proximidade familiar e de dependência econômica com o *de cujus* ou o doador não vislumbra a aferição da capacidade contributiva, violando, por conseguinte o princípio insculpido no art. 145, §1º da CF. Tem-se na realidade que configura um critério subjetivo o qual não zela pela igualdade.

Em Sergipe, tem-se que antes da admissão de sua progressividade, o ITMCD possuía alíquotas proporcionais no percentual de 4% (MEIRA, 2018), o que contribuía com o aumento da concentração de renda. Atualmente, nos termos da Lei 7.725/2013, utilizando-se do critério da progressividade, são aplicadas as seguintes alíquotas:

Art. 14. As alíquotas do ITCMD, nas transmissões causa mortis e nas doações, são as seguintes: (Redação do caput dada pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018).
I - acima de 200 (duzentas) até 2.417 (dois mil quatrocentos e dezessete) UFP/SE, 3% (três por por cento); (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018).
II - acima de 2.417 (dois mil quatrocentos e dezessete) até 12.086 (doze mil e oitenta e seis) UFP/SE, 6% (seis por cento); (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018).
III - acima de 12.086 (doze mil e oitenta e seis) UFP/SE, 8% (oito por cento). (Inciso acrescentado pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018).

Importa frisar que além de terem sido adotadas alíquotas progressivas, foram fixados três níveis de aferição, permitindo, assim uma maior análise da capacidade contributiva.

Ademais, cabe salientar que na lei em tela, a graduação é aplicada tanto na transmissão gratuita *causa mortis*, quanto na doação, o que é prudente. No entanto, é oportuno que se faça uma reflexão apurada em relação ao fato de não ter sido analisado especificamente cada um dos referidos fatos geradores, já que foram estabelecidas as mesmas alíquotas para a doação e a transmissão da herança, observando somente o valor do patrimônio transmitido. Sendo assim, deve-se questionar se é razoável e se de fato promove a igualdade tributária, estabelecer alíquotas idênticas ao invés de distintas, mas dotadas de um juízo de proporcionalidade.

É possível defender que a previsão das alíquotas na forma mencionada acima, zelaria pela isonomia, posto que garantiria a mesma arrecadação por parte do Fisco e contribuiria para

evitar eventuais manobras do contribuinte. Assim sendo, receber dez mil reais a título de herança ou na qualidade de donatário não implicaria qualquer distinção no valor do imposto.

Ante o exposto, é mister a compreensão de que não basta defender a mera implementação da progressividade em determinados impostos. É preciso reconhecer que a justiça fiscal se constrói por um conjunto de elementos técnicos. Nesse sentido, insta ressaltar que a atual tributação do ITCMD apresenta alguns obstáculos na promoção da justiça fiscal. Sendo assim, é necessário buscar instrumentos que possibilitem uma maior efetivação da justiça distributiva por meio da referida progressividade.

4.2 Possíveis Obstáculos e Potenciais Meios de Concretização da Justiça Distributiva

Conforme o já delineado, a progressividade do ITCMD deve observar a alíquota máxima de 8% (oito por cento). Ocorre que o IR, imposto que também incide sobre o patrimônio e de similar impacto na justiça distributiva, com fulcro no art. 1º, IX da Lei 11.482/2007, possui o teto máximo das alíquotas para as pessoas físicas no percentual de 27,5% (BRASIL, 2007). Diante disso, tem-se que o percentual estabelecido é bastante reduzido, quando comparado com alíquotas de outros impostos.

Consequentemente, há uma dificuldade em materializar uma graduação efetiva. Caso a alíquota máxima fosse maior, seria possível estabelecer diversos níveis de progressividade de acordo com o montante que transmitido, assim como ocorre com o IR, com quatro graus de aferição. Em contrapartida, deve-se observar que, segundo Machado Neto (2016), o ITCMD compõe um sistema tributário e um aumento em sua alíquota máxima necessitaria de uma análise sistemática, a fim de evitar a ocorrência de possíveis elisões fiscais.

Outrossim, incumbe destacar a existência de críticas contra o aumento das alíquotas. Dentre elas, tem-se a reflexão de que não seria coerente aumentá-las, levando em consideração o baixo retorno por meio das políticas e serviços públicos (DIAS, 2016). Entretanto, não é prudente deixar de zelar por instrumentos que busquem efetivar a justiça fiscal, somente por questões adversas, tais como o desvio de verbas.

Por outro lado, é necessário compreender que uma alíquota muito alta acarretaria em confisco na tributação, devendo-se frisar o fato de que se trata de transferência gratuita de patrimônio. Assim sendo, convém aumentá-la, porém dentro de um parâmetro razoável.

Ainda em relação às alíquotas, cabe salientar que estabelecer um teto mínimo também seria pertinente, pois evitaria a fixação pelos Estados de alíquotas baixas ou até mesmo nulas – o que aumentaria a concentração de renda (DIAS, 2016). Ademais, é válido observar também

que essas possíveis alterações devem zelar pela observância dos princípios do mínimo existencial e da vedação da tributação com efeito de confisco.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN –, por exemplo, possui alíquotas mínimas e máximas estabelecidas mediante lei complementar, consoante o previsto no art. 156, §3º, I da CF (BRASIL, 1988). É interessante citá-lo, pois apesar de ser de competência municipal e consistir em um imposto indireto, características distintas do ITCMD, a fixação de alíquotas mínimas de certo modo controla a guerra fiscal, já que evita que os Municípios fixem alíquotas muito baixas ou até mesmo nulas.

No ITCMD, alíquotas mínimas não teriam o condão de atenuar a guerra fiscal, já que o recolhimento se dá, em se tratando de bens imóveis e respectivos direitos no Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal e, no caso de bens móveis, títulos e créditos, no Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Teriam, porém, o papel de contribuir com a igualdade tributária, na medida em que toda transmissão gratuita de patrimônio seria tributada, ainda que minimamente.

Um outro ponto que merece ser salientado é o fato de que as alíquotas estabelecidas para o fato gerador transmissão *mortis causa* e para a doação, devem ser fixadas de modo a evitar possíveis manobras do contribuinte. Se a alíquota para a doação for muito baixa em relação a transmissão *mortis causa*, seria preferível antecipar a herança por meio de uma doação. Aparentemente tais condutas ardilosas não são prejudiciais ao contribuinte. Todavia, mesmo havendo licitude na elisão fiscal, pode-se afirmar que tal pensamento é equivocado, já que a arrecadação por parte da Fazenda Pública é afetada, interferindo assim na busca do bem comum. Além disso, um juízo de ponderação na mencionada fixação evitaria negócios jurídicos simulados e com outras espécies de defeitos.

Por último, insta salientar também que a afetação do montante recolhido na tributação do ITCMD a programas educacionais apresenta-se como uma importante medida para a justiça distributiva (DIAS, 2017). Ressalta-se que com fulcro no art. 167, IV da CF, é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, sendo ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos em algumas hipóteses taxativas, dentre elas, para a manutenção e desenvolvimento do ensino (BRASIL, 1988). Assim sendo, além de zelar pela aplicação do princípio da capacidade contributiva, evitando a concentração de renda, tal medida possibilita que o recurso auferido seja utilizado de modo a contribuir com a redução da desigualdade social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentre os critérios de análise da capacidade contributiva, verifica-se que a progressividade é o que possui maior potencialidade distributiva, posto que devidamente permite a aferição pessoal da capacidade econômica do contribuinte e sua consequente capacidade contributiva, ao considerar aspectos objetivos definidos pelo legislador. Desse modo, conclui-se que nos impostos, a justiça fiscal é concretizada efetivamente por meio do aspecto distributivo da aplicação da progressividade.

Nesse ínterim, tem-se que o reconhecimento da constitucionalidade da aplicação da progressividade no ITCMD é pertinente na concretização da igualdade tributária, de modo a atenuar a concentração de renda. Isto se deve, sobretudo, ao fato de que o patrimônio transmitido gratuitamente gera renda mais rapidamente do que o advindo por meio do trabalho e outras fontes.

Ademais, tal alteração jurisprudencial, promovida pelo STF no RE nº 562.045/RS ratifica a relevância em aplicar a graduação em todos os impostos, sem distinção, demonstrando, portanto, a necessidade em rever o entendimento de que uma eventual progressividade no ITBI não permitiria efetivamente a aferição da capacidade contributiva. Destarte, cumpre ressaltar a tendência ampliativa e hodierna da doutrina majoritária em defender a personalização dos impostos.

Sob esse ensejo, é pertinente compreender que esse tema ultrapassa meras discussões doutrinárias, possuindo influência sociopolítico na escolha em concretizar ou não a justiça fiscal. Frise-se que na Constituição de 1934 havia previsão da progressividade do ITCMD.

Entretanto, resta evidente que não basta a mera implementação da progressividade para que seja proporcionada a justiça fiscal. É preciso adotar uma análise sistemática de toda a tributação, de modo a conjugar a graduação com outros instrumentos.

No tocante ao ITCMD, pode-se compreender que o estabelecimento de uma alíquota mínima mediante resolução do Senado e o aumento da alíquota máxima, contribuiriam para uma maior análise da capacidade econômica do contribuinte, bem como com a igualdade tributária, evitando o estabelecimento de alíquotas muito baixas ou até mesmo nulas. Além disso, é importante ser adotado um juízo de razoabilidade e proporcionalidade na fixação das alíquotas na transmissão gratuita *mortis causa* e na doação, com o fim de evitar manobras elisivas do contribuinte.

Assim, face o delineado, observa-se a potencialidade da progressividade do ITCMD em promover a justiça fiscal, buscando a efetivação da justiça distributiva por intermédio da aludida progressividade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em 26 maio 2019.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 08 set. 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 26 maio 2019.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 17 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966, de 25 de outubro de 2002. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 26 maio 2019.

BRASIL. **Lei nº 1.507/1867**. Fixa a despesa e orça a receita geral do Império para os exercícios de 1867 - 68 e 1868 - 69, e dá outras providencias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM1507.htm. Acesso em: 26 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 7.724/2013**. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=313882>. Acesso em: 22 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.482/2007**. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm. Acesso em: 26 set. 2019.

BRASIL. **Resolução do Senado Federal n.º 9, de 05/05/1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação de que trata a alínea a, inciso I e parágrafo 1º, inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal de 1988. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 26 maio 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 112**. O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1964]. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2043>. Acesso em: 17 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 113**. O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1964]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1533>. Acesso em: 17 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 114**. O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1964]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2004>. Acesso em: 17 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 542**. Não é inconstitucional a multa instituída pelo Estado-membro, como sanção pelo retardamento do início ou da ultimação do inventário. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=3345>. Acesso em: 17 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656**. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>. Acesso em: 17 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075/ DF – Distrito Federal**. Ação direta de inconstitucionalidade - Lei nº 8.846/94 editada pela união federal – Alegação de ofensa aos postulados constitucionais da federação e da separação de poderes – Inocorrência – Exercício, pela união federal, de sua competência impositiva, com estrita observância dos limites que definem essa atribuição normativa – Diploma legislativo que não usurpa a esfera de competência tributária dos Estados-membros e dos Municípios – Legitimidade do poder regulamentar deferido aos ministros de Estado – Atribuição regulamentar de segundo grau que possui extração constitucional (CF, art. 87, parágrafo único, II) – Inocorrência de outorga, pela lei nº 8.846/94, de delegação legislativa ao ministro da fazenda – Poder regulamentar secundário desvestido de conteúdo normativo primário – Transgressão, no entanto, pela Lei nº 8.846/94 (art. 3º e seu parágrafo único), ao princípio constitucional da não-confiscatoriedade tributária – Suspensão cautelar da eficácia de tal preceito legal – Medida cautelar deferida, em parte. A tributação confiscatória é vedada pela constituição da república. Relator: Min. Celso de Mello, 17 de junho de 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 15 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010 – MC / DF – Distrito Federal**. Servidores públicos federais – Contribuição de seguridade social – Lei nº 9.783/99 – Arguição de inconstitucionalidade formal e material desse diploma legislativo – Relevância jurídica da tese pertinente à não incidência da contribuição de seguridade social sobre servidores inativos e pensionistas da União Federal (CF, art. 40, caput e respectivo §12 c/c art. 195, II, na redação dada pela EC nº 20/98) –

Alíquotas progressivas – Escala de progressividade dos adicionais temporários (art. 2º da Lei nº 9.783/99) – Alegação da ofensa ao princípio que veda a tributação confiscatória (CF, art. 150, IV) e de descaracterização da função constitucional inerente à contribuição de seguridade social – Plausibilidade jurídica – Medida cautelar deferida em parte. Relator: Min. Celso de Mello, 20 de setembro de 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>. Acesso em: 15 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **Recurso extraordinário 562.045/RS – Rio Grande do Sul**. Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei estadual: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da constituição da república. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva. Recurso extraordinário provido. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Relatora p/ Acórdão: Min. Cármen lúcia Julgamento, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **Recurso extraordinário 213.266/PE – Pernambuco**. TRIBUTO – FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA X TETO – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS – LEI Nº 10.260/89, DO ESTADO DE PERNAMBUCO. Não se coaduna com o sistema constitucional norma relevadora de automaticidade quanto à alíquota do imposto de transmissão *causa mortis*, a evidenciar a correspondência com o limite máximo fixado em resolução do Senado Federal. Relator: Min. Marcos Aurélio, 20 de outubro de 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244685>. Acesso em: 19 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 602.256/PE – Pernambuco**. Agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucional e tributário. Constitucionalidade de lei estadual sobre progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos. Grau de parentesco como parâmetro para a progressividade: impossibilidade. Agravo regimental ao qual se nega provimento. 1. O critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o *de cujus* ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. Relator: Min. Edson Fachin, 16 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10374537>. Acesso em: 23 set. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book* (n.p.). ISBN 9788547224028. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:625148>. Acesso em: 18 maio 2019.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book* (n.p.). ISBN 9788553172214. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:627293>. Acesso em: 02 maio 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHAVES FILHO, Paulo de Oliveira. **Tributação sobre a herança no Brasil e desigualdade social**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/11940>. Acesso em: 16 set. 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book* (n.p.). ISBN 9788547230920. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:625222>. Acesso em: 25 set. 2019.

COUTO, Ana Beatriz Mandina da Graça. **A progressividade do ITCMD à luz do poder de tributar dos Entes Federados**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/19004>. Acesso em: 20 set. 2019.

DIAS, Laura Domingues. **A tributação sobre heranças e doações no Brasil e suas implicações na efetivação da justiça distributiva**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/3690>. Acesso em: 27 abr. 2019.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva - Análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. *E-book* (n.p.). ISBN 9788502154926. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:582982>. Acesso em: 15 set. 2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro 3**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. *E-book* (n.p.). Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:580200>. Acesso em: 19 set. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book* (n.p.). ISBN 9788547233525. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:627127>. Acesso em: 05 set. 2019.

LÔBO, Paulo. **Direito Civil 6 - Sucessões**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book* (n.p.). ISBN 9788553607815. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:641159>. Acesso em: 17 set. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO NETO, João de Freitas. **Tributação sobre a herança: a progressividade do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e a doação**. Trabalho de Conclusão de Curso

(Bacharelado em Direito) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/10873>. Acesso em: 6 abr. 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book* (n.p.). ISBN 9788553605668. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:642053>. Acesso em: 20 set. 2019.

MEIRA, Matheus Brito. Progressividade fiscal nos impostos de natureza real: IPTU, ITBI e ITCMD e o princípio da capacidade contributiva. **Revista Brasileira de Direito Municipal – RDM**, Fórum, Belo Horizonte, 2018.

MINARDI, Josiane. **Tributário: Teoria e prática**. 11. ed. Salvador: Editora Juspodvm, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book* (n.p.). ISBN 9788553606207. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:642183>. Acesso em: 10 set. 2019.

PEREIRA, Luciano de Almeida. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. *E-book* (n.p.). ISBN 9788502170933 Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:600235>. Acesso em: 15 set. 2019.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. São Paulo: Método, 2011.

ZUBEN, Carolina Prado Von. **Progressividade do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2016. Disponível em: <http://dspace.mackenzie.br/handle/10899/17984>. Acesso em: 15 set. 2019.

ANEXOS

Lei Nº 7724 de 08/11/2013

Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SERGIPE, Faço saber que a Assembleia Legislativa do Estado decreta e que eu sanciono a seguinte Lei:

CAPITULO I - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, é regido pelo disposto nesta Lei.

CAPITULO II - DA INCIDÊNCIA

Art. 2º O ITCMD incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido por:

- I - sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;
- II - doação a qualquer título, ainda que em adiantamento de legítima.

§ 1º O imposto incide sobre a doação, transmissão hereditária ou testamentária de bem imóvel situado neste Estado e respectivos direitos, bem como sobre bens móveis, títulos, créditos, e direitos a eles relativos.

§ 2º Estão compreendidos na incidência do imposto, os bens que, na divisão de patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos conviventes, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão.

§ 3º Compreende-se no inciso I do "caput" deste artigo a transmissão do bem ou direito por qualquer título sucessório, inclusive o fideicomisso.

§ 4º O ITCMD incide também sobre a instituição de quaisquer direitos reais, exceto os de garantia.

§ 5º Na hipótese de doação de bens e direitos com reserva de usufruto em nome do doador, o imposto deve incidir apenas sobre a doação.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere bem, vantagem ou direito de seu patrimônio, com ou sem encargo, para o de outra que o aceita expressa ou tacitamente.

CAPÍTULO III - DO FATO GERADOR

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da abertura da sucessão legítima ou testamentária, inclusive nos casos de sucessão provisória;

II - da celebração do contrato de doação, a qualquer título, de bens imóveis, bens móveis, títulos, créditos, e direitos a eles relativos;

III - da transmissão do direito real;

IV - da homologação da partilha ou adjudicação, decorrente de inventário, separação, divórcio, ou dissolução de união estável, em relação ao excedente de meação e quinhão que beneficiar uma das partes;

V - da lavratura da escritura pública de partilha ou adjudicação extrajudicial, decorrente de inventário, separação, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e de quinhão que beneficiar uma das partes;

VI - do arquivamento nos órgãos competentes, na hipótese de transmissão de quotas de participação em sociedade ou do patrimônio de empresário individual.

§ 1º Considera-se excedente de meação ou de quinhão, o valor atribuído ao cônjuge, ao companheiro ou herdeiro, superior a fração ideal a qual fazem jus, conforme determinado no Código Civil.

§ 2º Para efeito do disposto nos incisos IV e V do "caput" deste artigo, o pagamento do imposto pode ocorrer antecipadamente, hipótese em que eventual diferença deverá ser recolhida quando da homologação da partilha ou adjudicação, ou da lavratura da escritura pública de partilha ou adjudicação extrajudicial.

§ 3º Não sendo possível identificar o momento da ocorrência do fato gerador da doação, o mesmo deve ser considerado como ocorrido no último dia do exercício financeiro da sua verificação.

Art. 5º Nas transmissões causa mortis e nas doações, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

CAPÍTULO IV - DA NÃO INCIDÊNCIA

Art. 6º O ITCMD não incide nas transmissões causa mortis e doações de quaisquer bens ou direitos para:

I - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - os templos de qualquer culto;

III - os partidos políticos e suas fundações;

IV - as entidades sindicais dos trabalhadores;

V - as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos;

VI - as Autarquias e Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que vinculadas às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 1º O disposto no "caput" e seus incisos III, IV e V deste artigo, fica subordinado à observância, pelas entidades nele referidas dos seguintes requisitos:

- I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, seja a que título for;
- II - aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;
- III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar sua exatidão.

§ 2º A não incidência prevista nos incisos II a V do "caput" deste artigo fica condicionada, ainda, a que os bens, direitos, títulos ou créditos se destinem ao atendimento das finalidades essenciais das entidades neles mencionadas.

Art. 7º O imposto não incide também sobre:

- I - os créditos oriundos de seguro de vida ou pecúlio por morte;
- II - a renúncia pura e simples de herança ou legado;
- III - a extinção de qualquer direito real que resulte na consolidação da propriedade em favor do titular originário;

CAPITULO V - DAS ISENÇÕES

Art. 8º São isentos do imposto:

- I - as transmissões "causa mortis" ou por doação de imóveis a colonos em núcleos oficiais ou reconhecidos pelo Governo, em atendimento à política de redistribuição de terras;
- II - as transmissões "causa mortis" de imóvel rural de área não superior ao módulo rural, assim caracterizado na forma da legislação pertinente, desde que feitas a quem seja trabalhador rural e que não seja proprietário ou possuidor de imóvel;
- III - as doações de imóvel rural com área que não ultrapasse o limite estabelecido no inciso anterior, desde que o donatário seja trabalhador rural e que não seja proprietário ou possuidor de imóvel;
- IV - o conjunto de bens e direitos transmitidos a cada beneficiário, cujo valor seja igual ou inferior a 200 (duzentas) vezes a Unidade Fiscal Padrão do Estado de Sergipe - UFP/SE, ou outro indexador fixado pelo Poder Executivo Estadual que preserve adequadamente o valor real da moeda; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).
- V - as doações realizadas pela União, Estados e Municípios em seus programas de regularização fundiária destinados à população de baixa renda.
- VI - as transmissões "causa mortis" de bem imóvel que constitua o único bem do espólio, desde que o valor seja igual ou inferior a 2.600 (duas mil e seiscentas) UFP/SE, e cujos sucessores

comprovem não possuir outro imóvel e não possuam renda mensal superior a 03 (três) salários mínimos. (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

§ 1º O disposto no inciso IV do "caput" deste artigo não se aplica às doações sucessivas que, no exercício financeiro, ultrapassem ao valor ali indicado. (Redação do parágrafo dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

§ 2º O disposto no inciso VI do "caput" deste artigo, aplica-se a cada sucessor individualmente. (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

CAPITULO VI - DO LOCAL DA TRANSMISSÃO

Art. 9º Considera-se o local da transmissão causa mortis ou doação, para fins de exigência do ITCMD, o Estado de Sergipe, se nesta unidade da Federação:

I - estiverem localizados os bens imóveis e direitos a eles relativos;

II - for realizado o inventário ou arrolamento, ou domiciliado o doador, quando se tratar de bens móveis, títulos, créditos e direitos.

CAPÍTULO VII - DO CÁLCULO DO IMPOSTO

Seção I - Da Base de Cálculo

Art. 10. A base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional.

§ 1º Considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da ocorrência do fato gerador, devendo ser atualizado monetariamente, a partir do dia seguinte, segundo a variação da UFP/SE, até a data prevista na legislação tributária para o pagamento do imposto.

§ 2º Na impossibilidade de conhecimento do valor dos bens ou direitos na data da ocorrência do fato gerador, deve ser considerado como base de cálculo o valor da avaliação administrativa, devendo ser atualizado monetariamente, a partir do dia seguinte, segundo a variação da UFP/SE, até a data prevista na legislação tributária para o pagamento do imposto.

§ 3º Quando houver discordância em relação ao valor do bem ou direito sugerido por uma das partes, deve ser instaurado processo de avaliação administrativa, conforme disposto em Regulamento.

§ 4º Nas hipóteses de avaliação administrativa ou judicial a base de cálculo não deve ser inferior:

I - ao valor atribuído na avaliação feita pelo Município para o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI ou Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU, considerando o maior valor de avaliação no exercício corrente, sem qualquer tipo de desconto ou redução de

base de cálculo, quando se tratar de imóvel urbano ou direito a ele relativo; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

II - ao valor total do imóvel, informado pelo contribuinte na declaração do Imposto Territorial Rural - ITR, ou na declaração do imposto de renda, no exercício corrente, ou ainda informado pela EMDAGRO, pelo INCRA, ou por qualquer ente público, sendo considerado sempre o maior valor, quando se tratar de imóvel rural ou direito a ele relativo; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

III - ao valor que serviu de base de cálculo para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, no exercício corrente, quando se tratar de veículos.

§ 5º Quando houver avaliação judicial e esta for superior aos valores indicados nos incisos do parágrafo anterior, o valor avaliado será atualizado monetariamente, a partir do dia seguinte ao da avaliação, segundo a variação da Unidade Fiscal Padrão - UFP/SE, até a data prevista na legislação tributária para o pagamento do imposto. (Redação do parágrafo dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

Art. 11. Na transmissão de ações representativas do capital de sociedades e de outros bens e direitos negociados em Bolsa de Valores, a base de cálculo será determinada segundo a cotação média alcançada na Bolsa na data da transmissão, ou na imediatamente anterior quando não houver pregão ou os mesmos não tiverem sido negociados naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de cento e oitenta dias, ou alternativamente, o valor obtido em levantamento de balanço especial, sendo considerado sempre o maior valor.

Parágrafo único. No caso em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos cento e oitenta (180) dias, admitir-se-á o valor do respectivo patrimônio líquido na data da transmissão.

Art. 12. Em se tratando de transmissão de quotas de sociedade, a base de cálculo deve ser o valor destas na data da transmissão, o qual, na ausência de legislação específica, deve ser aferido em conformidade com as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

Art. 13. Na hipótese de instituição de direitos reais, a base de cálculo do imposto deve ser 50% (cinquenta por cento) do valor do bem ou direito transmitido.

Art. 13-A. Na transmissão "causa mortis" de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência, estruturados sob o regime financeiro de capitalização, tais como Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) ou Vida Gerador de

Benefício Livre (VGBL), para os beneficiários indicados pelo falecido ou pela legislação, a base de cálculo será: (Artigo acrescentado pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017)

I - o valor total das quotas dos fundos de investimento, vinculados ao plano de que o falecido era titular na data do fato gerador, se o óbito ocorrer antes do recebimento do benefício;

II - o valor total do saldo da provisão matemática de benefícios concedidos, na data do fato gerador, se o óbito ocorrer durante a fase de recebimento da renda.

Art. 13-B. Na transmissão de ações não negociadas em bolsas, quotas ou outros títulos de participação em sociedade simples ou empresária, a base de cálculo será apurada conforme o valor de mercado da sociedade, com base no montante do patrimônio líquido registrado no balanço patrimonial anual do exercício imediatamente anterior ao do fato gerador. (Artigo acrescentado pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017)

§ 1º Quando o valor do patrimônio líquido não corresponder ao valor de mercado, a autoridade fiscal poderá proceder aos ajustes necessários à sua determinação, conforme as normas e práticas contábeis aplicáveis à apuração de haveres e à avaliação patrimonial.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo, no que couber, à transmissão de acervo patrimonial de empresário individual.

Seção II - Da Alíquota

Art. 14. As alíquotas do ITCMD, nas transmissões causa mortis e nas doações, são as seguintes: (Redação do caput dada pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018).

I - acima de 200 (duzentas) até 2.417 (dois mil quatrocentos e dezessete) UFP/SE, 3% (três por cento); (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018).

II - acima de 2.417 (dois mil quatrocentos e dezessete) até 12.086 (doze mil e oitenta e seis) UFP/SE, 6% (seis por cento); (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018).

III - acima de 12.086 (doze mil e oitenta e seis) UFP/SE, 8% (oito por cento). (Inciso acrescentado pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018).

§ 1º O imposto é calculado aplicando-se a alíquota definida neste artigo sobre o valor do quinhão dos bens e direitos transmitidos. (Redação do parágrafo dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do imposto deve ser aquela vigente à época da ocorrência do fato gerador.

§ 3º Havendo sobrepartilha, o valor a sobrepartilhar relativo a cada quinhão será somado ao valor partilhado, tornando-se devida a complementação do imposto sobre o valor partilhado se

houver mudança de alíquota em função do referido acréscimo. (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

§ 4º Excepcionalmente, aplicar-se-á a alíquota de 2% (dois por cento) do ITCMD nas transmissões por doação ou transmissão "causa mortis", até 31 de julho de 2019. (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 8520 DE 23/04/2019).

CAPÍTULO VIII - DO PAGAMENTO

Art. 15. O pagamento do imposto deve ser efetuado em moeda corrente nacional, na forma e prazos fixados em Regulamento.

Art. 16. O Poder Executivo Estadual pode conceder desconto de até 10% (dez por cento) sobre o valor do imposto devido, na forma e prazos definidos em Regulamento.

CAPÍTULO IX - DA SUJEIÇÃO PASSIVA

Seção I - Do Contribuinte

Art. 17. O contribuinte do ITCMD é:

I - o herdeiro ou legatário, na transmissão causa mortis

II - o donatário, na doação;

III - o cessionário, na cessão a título gratuito;

IV - o beneficiário na transmissão de direitos reais;

V - o fiduciário, na instituição de fideicomisso, bem como o fideicomissário na substituição do fideicomisso.

Seção II - Da Solidariedade

Art. 18. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, inclusive pelos acréscimos legais:

I - o espólio;

II - os juízes, os tabeliães, os oficiais públicos, os escrivães, serventuários e auxiliares de justiça e demais servidores públicos, pelos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, dos quais, por falta do devido dever de observância, resulte em não recolhimento do crédito tributário devido;

III - as sociedades empresárias, as instituições financeiras e bancárias, entidades associativas, e todos aqueles que tenham praticado registros ou atos relacionados à transmissão de bens móveis, imóveis e direitos e ações a eles concernentes, dos quais, por falta do devido dever de observância, resulte em não recolhimento do crédito tributário devido;

IV - o inventariante em relação aos atos por ele praticados, dos quais, por falta do devido dever de observância, resulte em não recolhimento do crédito tributário devido;

V - o doador e o cedente.

Art. 18-A. São responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto: (Artigo acrescentado pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017)

I - as instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil a operar no mercado de câmbio, nas doações realizadas por meio de transferências financeiras para o exterior e do exterior para o País;

II - as entidades de previdência complementar, bem como as sociedades seguradoras autorizadas, na hipótese da transmissão "causa mortis" de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência, estruturados sob o regime financeiro de capitalização, tais como Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) ou Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL), referida no art. 13-A.

Parágrafo único. Não efetuada a retenção referida no caput deste artigo, o pagamento do imposto pode ser exigido do responsável ou do contribuinte.

Seção III Das Obrigações

(Seção acrescentada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

Art. 18-B. São obrigações do contribuinte ou responsável:

I - pagar o imposto devido na forma, local e prazo previstos na legislação estadual;

II - requerer a abertura do processo de inventário e partilha ou de arrolamento no prazo de 120 (cento e vinte) dias a contar da data da abertura da sucessão;

III - efetuar a retenção do imposto nas hipóteses previstas na legislação.

IV - prestar informações ou apresentar declarações e/ou documentos exigidos pelo Fisco mediante notificação;

V - facilitar o acesso dos servidores do Fisco a livros, declarações, documentos, programas, arquivos eletrônicos ou digitais, armazenados em meio magnético ou em qualquer outro meio;

VI - lavrar, registrar, inscrever, autenticar ou averbar os atos e termos relativos relacionados à transmissão de bens móveis, imóveis e direitos e ações a eles concernentes mediante a prova de pagamento do imposto.

CAPÍTULO X - DA FISCALIZAÇÃO, DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E DA CERTIDÃO NEGATIVA

Seção I - Da Fiscalização

Art. 19. A fiscalização do ITCMD deve ser exercida por servidores ocupantes do cargo efetivo da carreira do Fisco Estadual, sendo-lhe aplicada, até que sobrevenha legislação própria, a

legislação do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS.

§ 1º Os servidores do Fisco Estadual podem realizar exames e registros de ocorrências em livros e documentos que contenham informações relativas à apuração do ITCMD.

§ 2º Os livros e documentos relacionados ao ITCMD podem ser retirados do estabelecimento que os detiver pelos servidores do Fisco Estadual, na forma em que dispuser o Regulamento.

§ 3º As pessoas obrigadas a prestar informações ao Fisco não podem deixar de exibí-las, quando formalmente solicitadas.

§ 4º No caso de recusa de exibição de livros e documentos relacionados ao ITCMD, o servidor do Fisco Estadual deve diligenciar para que se faça a exibição por via judicial.

§ 5º Constitui prova contra o contribuinte ou responsável, deixar de entregar, por qualquer motivo, livro, Declarações, e/ou documento que interessem à Administração Fazendária, para a constituição do crédito tributário. (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

Art. 20. Os servidores do Fisco Estadual, nas hipóteses e formas estabelecidas em ato do Poder Executivo Estadual, podem apreender livros, documentos, programas, arquivos magnéticos e ópticos, como prova material de infração, lavrando o respectivo termo de apreensão.

Seção II - Do Processo Administrativo Fiscal

Art. 21. O Fisco Estadual deve proceder à instauração do processo administrativo fiscal para apuração do imposto devido, das infrações e aplicação das respectivas penalidades.

Art. 22. É assegurado aos contribuintes do ITCMD, bem como àqueles que tenham interesse jurídico, o direito de efetuarem consultas sobre a legislação tributária pertinente.

Parágrafo único. A Consulta deve versar sobre matéria específica e determinada, claramente explicitada, indicando se em relação à hipótese já ocorreu ou não o fato gerador da obrigação tributária.

Seção III - Da Certidão Negativa

Art. 23. A Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, deve disponibilizar certidão negativa em relação aos sujeitos passivos que estiverem em situação regular quanto ao recolhimento do ITCMD.

§ 1º Deve ser expedida a certidão positiva com efeitos de negativa nas hipóteses em que o crédito tributário seja objeto de:

I - parcelamento, desde que não haja atraso no pagamento das respectivas parcelas;

II - suspensão de exigibilidade do crédito;

III - garantia de execução fiscal.

§ 2º Aquele que de algum modo concorrer para a expedição indevida de certidão negativa de débito ou certidão positiva com efeito de negativa incorre em falta punível nos termos da lei.

CAPÍTULO XI - DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES

Seção I - Das Disposições Gerais

Art. 24. Infração é toda ação ou omissão voluntária ou não, praticada por pessoa física ou jurídica, decorrente de inobservância à legislação pertinente ao ITCMD.

Art. 25. Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática ou dela se beneficiarem.

Art. 26. Ao contribuinte e aos responsáveis pela prática de infração devem ser aplicadas as penalidades previstas nesta Lei.

Seção II - Das Infrações e Multas Aplicáveis

Art. 27. As infrações a seguir discriminadas sujeitam o infrator às respectivas multas:

I - deixar de requerer a abertura do processo de inventário e partilha ou de arrolamento no prazo de 120 (cento e vinte) dias a contar da data da abertura da sucessão: multa de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

II - deixar de efetuar o recolhimento do imposto, no todo ou em parte, na forma e no prazo fixados: multa de 02 (duas) vezes o valor do imposto devido; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

III - lavrar, registrar, inscrever, autenticar ou averbar os atos e termos relativos ao fato gerador sem a prova de pagamento: multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido;

IV - agir em conluio com pessoa física ou jurídica tentando, de qualquer modo, reduzir ou não recolher o valor do imposto: multa de 200% (duzentos por cento) do imposto devido;

V - adulterar ou falsificar documentos com a finalidade de se eximir, no todo ou em parte, do pagamento do imposto: multa de 200% (duzentos por cento) do valor do imposto devido;

VI - deixar de apresentar ou entregar ao Fisco Estadual no prazo estipulado pela autoridade fiscal, documentos, declarações e livros de interesse do Fisco: multa de cem (100) Unidades Fiscais Padrões do Estado de Sergipe- UFP's/SE. (Redação do inciso dada pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

VII - deixar de reter e recolher o imposto nos termos do artigo 18-A: multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto. (Inciso acrescentado pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

VIII - deixar de recolher o imposto retido nos termos do artigo 18-A: multa de 200% (duzentos por cento) do valor do imposto. (Inciso acrescentado pela Lei Nº 8348 DE 20/12/2017).

Seção III - Dos Descontos no Pagamento de Multas

Art. 28. O Poder Executivo Estadual pode conceder desconto de até 70% (setenta por cento) sobre o valor da multa, desde que recolhida com o imposto, na forma e prazos definidos em Regulamento.

§ 1º Não se aplica o disposto no "caput" deste artigo aos casos de reincidência específica, nem às hipóteses dispostas nos incisos IV e V do art. 27 desta Lei.

§ 2º Considera-se reincidência específica o cometimento da mesma infração, pela mesma pessoa, no período de 05 (cinco) anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário, hipótese em que a multa cabível será aplicada em dobro.

CAPÍTULO XII - DOS ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS

Art. 29. O pagamento do imposto fora do prazo regularmente estabelecido fica sujeito à multa de mora de 4% (quatro por cento) ao mês, ou fração de mês, calculado sobre o valor atualizado, até o limite de 12% (doze por cento).

§ 1º Na hipótese de fração de mês, o percentual de que trata o "caput" deste artigo deve ser aplicado proporcionalmente ao número de dias em atraso.

§ 2º O crédito tributário, inclusive o decorrente de multa não pago no prazo regularmente estabelecido, deve ser atualizado monetariamente, se for o caso, e acrescido de 1% (um por cento) de juros ao mês ou fração de mês.

§ 3º Os juros de mora devem incidir a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do crédito tributário.

CAPÍTULO XIII - DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Art. 30. O crédito tributário, inclusive o decorrente de multas, que não for pago no prazo regularmente estabelecido, deve ter o seu valor atualizado monetariamente, exceto quando garantido pelo depósito do seu montante integral.

§ 1º A atualização de que trata este artigo deve ser procedida com base na UFP/SE, ou outro indexador fixado pelo Poder Executivo Estadual, o qual preserve adequadamente o valor real do imposto.

§ 2º A Fazenda Pública Estadual pode optar pelo índice fixado pela União para atualização dos tributos federais.

§ 3º Nos casos de parcelamento, a atualização deve ser calculada até o mês do deferimento do respectivo pedido, e, a partir deste, até o efetivo pagamento de cada parcela.

§ 4º Para determinação do valor do imposto lançado em Auto de Infração, os valores originários devem ser atualizados nos termos deste artigo, a partir da ocorrência do fato gerador até a data

da lavratura do Auto, e a partir desta data o crédito tributário será atualizado até a data do efetivo pagamento.

CAPÍTULO XIV - DO PARCELAMENTO

Art. 31. Os débitos tributários vencidos poderão ser pagos parceladamente, conforme critérios fixados por Decreto do Poder Executivo. (Redação do artigo dada pela Lei Nº 8498 DE 28/12/2018):

Parágrafo único. O valor de cada prestação referente ao parcelamento de débito tributário, inclusive o decorrente de multa, atualizado monetariamente, será acrescido, quando do pagamento, de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a mesma utilizada para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data em que for deferido o mesmo parcelamento até o mês imediatamente anterior ao do pagamento, e acrescido, ainda, de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 2º O valor mínimo de cada parcela não pode ser inferior a 05 (cinco) vezes a UFP/SE.

§ 3º O parcelamento do crédito tributário que já se encontre em fase de execução judicial somente pode ser parcelado depois de manifestação da PGE quanto à existência de penhora, de arresto ou de garantia da execução.

CAPÍTULO XV - DA RESTITUIÇÃO

Art. 32. O valor indevidamente recolhido ao Tesouro do Estado deve ser restituído, no todo ou em parte, a requerimento do sujeito passivo, consoante forma estabelecida em Regulamento.

§ 1º A restituição deve ser autorizada pelo Secretário de Estado da Fazenda ou, mediante delegação, pela Superintendência-Geral de Gestão Tributária e não Tributária, e somente deve ser feita a quem prove ter efetuado o recolhimento indevido, ou por este estar expressamente autorizado a receber.

§ 2º A restituição total ou parcial do ITCMD dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora, da atualização monetária e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

CAPÍTULO XVI - DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 33. Não devem ser lavrados, registrados, inscritos, autenticados e averbados pelos oficiais públicos, escrivães, serventuários de justiça e demais servidores públicos, os atos e termos em razão de seus cargos, sem a prova do pagamento do imposto devido nos termos desta Lei.

Art. 34. Os serventuários da justiça devem permitir que os servidores do Fisco Estadual examinem em cartório, livros, autos e outros documentos que interessem à fiscalização e à

arrecadação do ITCMD, entregando-lhes, se solicitados, fotocópias ou certidões, independentemente do pagamento de taxas.

Art. 35. Nenhuma sociedade empresária ou simples, instituição, entidade, ou quem tenha a respectiva responsabilidade, registrará, deve averbar ou praticar ato que implique transmissão ou doação de bens móveis e imóveis, e direitos a eles relativos, títulos, créditos e quaisquer direitos, sem a prova do pagamento do ITCMD.

Art. 36. Não se procede ao julgamento da partilha no processo do inventário ou arrolamento, se o mesmo não estiver instruído com a prova do pagamento do ITCMD.

Art. 37. A Junta Comercial do Estado de Sergipe - JUCESE, deve enviar à SEFAZ, conforme dispuser o Regulamento, informações sobre todos os atos relativos à constituição, modificação, dissolução, liquidação e extinção de pessoas jurídicas, bem como de empresário individual.

Art. 38. Os titulares do Tabelionato de Notas, do Registro de Títulos e Documentos, do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, do Registro de Imóveis e do Registro Civil das Pessoas Naturais devem prestar informações referentes à escritura ou ao registro de doação, de constituição de usufruto ou de fideicomisso, de alteração de contrato social e de atestado de óbito à repartição fazendária, conforme dispuser o Regulamento.

Parágrafo único. Os titulares de serviços notariais e de registros mencionados neste artigo ficam obrigados a exibir livros, registros, fichas e outros documentos que estiverem em seu poder aos servidores do Fisco Estadual, entregando-lhes, se solicitadas, fotocópias ou certidões, independentemente do pagamento de emolumentos.

Art. 39. Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência desta Lei devem ser observadas para efeito de atualização monetária, no que couber, as disposições constantes no § 2º do art. 25, da Lei nº 2.704, de 07 de março de 1989, e na Lei nº 3.294, de 21 de dezembro de 1992.

Art. 40. O Poder Executivo Estadual deve expedir atos normativos necessários à aplicação ou execução das matérias constantes desta Lei.

Art. 41. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 42. Revogam-se as disposições em contrário, em especial a Lei nº 2.704, de 07 de março de 1989.

Aracaju, 08 de novembro de 2013; 192º da Independência e 125º da República.

JACKSON BARRETO DE LIMA

GOVERNADOR DO ESTADO, EM EXERCÍCIO

Jeferson Dantas Passos

Secretário de Estado da Fazenda

Pedro Marcos Lopes

Secretário de Estado de Governo