

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
Programa de pós-graduação em Direito

Anthéia Aquino Melo

**A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional:  
impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo  
mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria**

Belo Horizonte  
2023

Anthéia Aquino Melo

**A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional:  
impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo  
mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria**

Dissertação apresentada ao Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi

Belo Horizonte

2023

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

M528o Melo, Anthéia Aquino  
A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria / Anthéia Aquino Melo. Belo Horizonte, 2023.  
204 f. : il.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi  
Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.  
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Rawls, John, 1921-2002 -Uma teoria da justiça - Crítica e interpretação. 2. Teoria do direito. 3. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação. 4. Imposto de transmissão - Legislação - Brasil. 5. Imposto de herança e transmissão. 6. Legislação tributária - Brasil. 7. Ação direta de inconstitucionalidade por omissão. 8. Progressividade do imposto. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.22

**Anthéia Aquino Melo**

**A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional:  
impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo  
mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria**

Dissertação apresentada ao Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito Público.

---

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi (PUC/MG)  
(Orientador)

---

Prof. Dr. Giovani Clark (PUC/MG)  
(Banca examinadora)

---

Profa. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli (FGV/SP)  
(Banca examinadora)

---

Profa. Dra. Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói (PUC/MG)  
(Banca examinadora)

Belo Horizonte, 26 de abril de 2023.

## **AGRADECIMENTOS**

O desenvolvimento dessa pesquisa teria sido muito mais árduo e desafiador sem o apoio de pessoas queridas. Agradeço inicialmente ao Alexandre, por ser meu porto seguro e incentivador diário. Ao meu pai, Antônio Arnaldo, que infelizmente não está mais presente nesse plano, por ser exemplo de dedicação e de que tudo é possível. À minha mãe, Márcia, por ser fortaleza para nossa família em todos os momentos.

A compreensão dos colegas do Rolim Goullart Cardoso foi decisiva para que fosse possível ter o tempo necessário à construção desse trabalho. Registro meu agradecimento nas pessoas do Alessandro Cardoso e Tathiana Pedrosa, que sempre me incentivam a buscar o meu melhor.

Ao meu orientador, Professor Marciano Godoi, agradeço a oportunidade e a confiança. Tenho em você um exemplo de dedicação, de compromisso e de pessoa.

## RESUMO

A presente dissertação se dedicou ao estudo das questões sociais e jurídicas que envolvem a tributação das heranças e doações pelo ITCMD quando há elemento de conexão internacional envolvido. Para tais casos, a Constituição exige que seja editada Lei Complementar nacional para regulamentar a incidência do imposto quando o doador for residente ou domiciliado no exterior e nos casos em que o *de cujus* possuía bens, era residente, domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, com o intuito de evitar conflitos de competência. Passados mais de 30 anos da promulgação da Constituição, a norma ainda não foi editada. Tendo como marco teórico filosófico a obra Uma Teoria da Justiça, de John Rawls, que justifica a instituição de tributos progressivos sobre a transmissão gratuita de riqueza como mecanismo de concretização da justiça distributiva, foram analisados dados recentes que confirmam o impacto que as heranças doações têm para os altos níveis de concentração de riqueza no Brasil e no mundo, e como a tributação é um eficaz mecanismo para a redução das desigualdades sociais. No desenvolvimento da pesquisa, abordamos a doutrina sobre a matéria, que divergia quanto à constitucionalidade, ou não, da cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional. A questão foi juridicamente pacificada com as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, cuja jurisprudência foi criticamente analisada nesta pesquisa. Apesar de terem sido apresentados projetos de Lei Complementar ao Congresso Nacional, o primeiro deles em 1989, nenhum deles veio a ser promulgado, o que revela uma persistente má vontade do legislador para regulamentar a tributação direta da riqueza. No final do trabalho apresentamos a nossa sugestão de um conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional, que julgamos adequada não só para evitar potenciais conflitos de competência, mas também para promover a justiça distributiva.

**Palavras-chave:** Tributação. Heranças e doações. ITCMD com elemento de conexão internacional (exterior). John Rawls. Desigualdade de riqueza e patrimônio. Lei Complementar. Desídia do legislador brasileiro.

## ABSTRACT

The present thesis was dedicated to the study of the social and legal issues related to taxation of inheritances and donations by the ITCMD when there is an element of international connection involved. For such cases, the Constitution requires that a national Complementary Law be enacted to regulate the levy of the tax when the donor is resident or domiciled abroad and in cases in which the deceased owned assets, was a resident, had his domicile or his inventory processed abroad, in order to avoid conflicts of jurisdiction. More than 30 years after the publication of the Constitution, the norm has not yet been edited. Having as a philosophical theoretical framework the work *A Theory of Justice*, by John Rawls, which justifies the institution of progressive taxes on the free transmission of wealth as a mechanism for achieving distributive justice, recent data were analyzed that confirm the impact that inheritance donations have on the high levels of wealth concentration in Brazil and worldwide, and how taxation is an effective mechanism for reducing social inequalities. In the development of the research, we addressed the doctrine on the matter, which differed as to the constitutionality, or not, of charging the ITCMD with an element of international connection. The issue was legally pacified with the recent decisions of the Federal Supreme Court, whose jurisprudence was critically analyzed in this research. Despite the presentation of Complementary Law projects to the National Congress, the first of which was in 1989, none of them were enacted, which reveals a persistent unwillingness by legislators to regulate the direct taxation of wealth. At the end of the work, we present our suggestion of a minimum content for the Complementary Law that should regulate the levy of ITCMD with an international connection element, which we deem adequate not only to avoid potential conflicts of competence, but also to promote distributive justice.

**Keywords:** Taxation. Inheritances and donations. ITCMD with international connection element (outside). John Rawls. Inequality of wealth. Complementary law. Brazilian legislator's negligence.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Percentual da riqueza concentrado em 1995 pelo decil mais rico dos Estados Unidos da América, França, Alemanha, China, África do Sul, Reino Unido, Brasil, Rússia e Argentina.	46
Figura 2 -	50% mais pobres nos países analisados concentram riqueza muito baixa, na média de 5% para o ano de 1995	47
Figura 3 -	Percentual de concentração de riqueza pelo decil mais rico no ano de 2021	48
Figura 4 -	Situação dos 50% da base de distribuição, no período analisado (1995-2021)	49

### LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Desigualdade da renda nos Estados Unidos 1910-2010	44
Gráfico 2 -	Relação capital/renda na Europa, 1870-2010	45
Gráfico 3 -	Crescimento da desigualdade de riqueza de 2000 a 2010	50
Gráfico 4 -	Fluxo anual de herança expresso em porcentagem da renda nacional, França 1810-2000	53
Gráfico 5 -	Participação dos patrimônios herdados na riqueza total da França 1850-2100	54
Gráfico 6 -	Wealth distribution in Brazil	57
Gráfico 7 -	Fração da herança na riqueza total – método AGP e Modigliani	63

### LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Democracia inacabada	27
Quadro 2 -	Inequality outlook	56

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Resumo das Declarações por faixa de rendimentos totais (em salários mínimos)	60
Tabela 2 -	Fração da herança na riqueza total pelo método Alvaredo, Garbinti e Piketty	62
Tabela 3 -	Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total – 2010 a 2019	65
Tabela 4 -	Transmissão “Causa Mortis”	78
Tabela 5 -	Valores arrecadados com o ITCMD nos anos de 2019 a 2021, conforme dados divulgados pelo CONFAZ	109

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	– Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADINs	– Ações Diretas de Inconstitucionalidade
ADO	– Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
AGP	– Método Alvaredo, Garbinti e Piketty
BC BCB	– Banco Central do Brasil
CC	– Código Civil
CD	– Câmara dos Deputados
CF/88	– Constituição Federal de 1988
CN	– Congresso Nacional
CONFAZ	– Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	– Código de Processo Civil
CTN	– Código Tributário Nacional
DIRPF	– Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Físicas
EC	– Emenda Constitucional
G1	– Portal de notícias da Globo
IN	– Instrução Normativa
IPEA	– Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IRPF	– Imposto de Renda da Pessoa Física
ITCMD	– Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
IVA OECD	– Impostos sobre o valor acrescentado – Impostos sobre o valor agregado
LC	– Lei Complementar
OCDE OECD	– Organização para Cooperação e Desenvolvimento econômico
PGR	– Procuradoria Geral da República
PIB	– Produto Interno Bruto

PLC	– Projeto de Lei Complementar
PLS	– Projeto de Lei do Senado
Pnad	– Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PRONATEC	– Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego
RE	– Recurso Extraordinário
RERCT	– Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
REsp	– Recurso Especial
RF	– Receita Federal do Brasil
RFB	
SELIC	– Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
SF	– Senado Federal
STF	– Supremo Tribunal Federal – Suprema Corte
STJ	– Superior Tribunal de Justiça
STN	– Sistema Tributário Nacional
TJRS	– Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul
TJSP	– Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
WID	– <i>World Inequality Database</i>

## LISTA DE SÍMBOLOS

- (r) taxa de retorno do capital
- (g) taxa de crescimento econômico
- ( $r > g$ ) taxa de rendimento superior ao crescimento econômico
- $\varphi$  = fração da riqueza agregada proveniente da herança

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
<b>1 A TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS. A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E DOAÇÕES .....</b>	<b>21</b>
<b>1.1 Justiça como equidade/imparcialidade e os dois princípios da justiça.....</b>	<b>21</b>
<i>1.1.1. O primeiro princípio da justiça e a garantia da liberdade política .....</i>	<i>25</i>
<i>1.1.2. O segundo princípio da justiça: o princípio da diferença e a igualdade equitativa de oportunidades.....</i>	<i>28</i>
<b>1.2 A justiça distributiva e o papel da tributação das heranças e doações.....</b>	<b>33</b>
<i>1.2.1 Os setores que compõem as instituições básicas .....</i>	<i>34</i>
<i>1.2.2 O setor de distribuição e a justiça distributiva.....</i>	<i>36</i>
<b>1.3 Conclusões parciais .....</b>	<b>39</b>
<b>2 O IMPACTO DA HERANÇA E DAS DOAÇÕES NA ACUMULAÇÃO DE PATRIMÔNIO E O PAPEL REDISTRIBUTIVO DO ITCMD .....</b>	<b>40</b>
<b>2.1 Dados sobre a desigualdade de renda e riqueza no mundo .....</b>	<b>40</b>
<i>2.1.1 O peso das heranças e das doações na concentração de riqueza segundo Piketty .....</i>	<i>51</i>
<b>2.2 Dados sobre a desigualdade de renda e riqueza no Brasil.....</b>	<b>54</b>
<i>2.2.1 O peso das heranças e das doações na concentração de riqueza no Brasil .....</i>	<i>57</i>
<b>2.3 O papel redistributivo da tributação sobre a riqueza .....</b>	<b>63</b>
<b>2.4 Conclusões parciais .....</b>	<b>68</b>
<b>3 EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E DAS DOAÇÕES NO BRASIL .....</b>	<b>71</b>
<b>3.1 A tributação das heranças e doações no Brasil antes da Constituição de 1988 .....</b>	<b>71</b>
<b>3.2 O ITCMD na Constituição de 1988 .....</b>	<b>80</b>
<i>3.2.1 Posição do STF sobre a progressividade do ITCMD nas transmissões internas.....</i>	<i>84</i>
<i>3.2.2 As sucessões com elemento de conexão internacional e a exigência de Lei Complementar para regulamentar a incidência - - Discussão doutrinária sobre a possibilidade de cobrança do tributo sem que a Lei tenha sido editada .....</i>	<i>90</i>

<i>3.2.2.1 Nossa posição sobre a possibilidade de cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional antes da edição da LC exigida na Constituição.....</i>	<i>100</i>
<b>3.3 Considerações sobre algumas leis estaduais editadas para a cobrança do ITCMD em situação internacional – Possíveis conflitos de competência.....</b>	<b>106</b>
<i>3.3.1 Possíveis conflitos de competência.....</i>	<i>112</i>
<b>3.4 Conclusões parciais .....</b>	<b>115</b>
<b>4 JURISPRUDÊNCIA DO STF – NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A COBRANÇA DO ITCMD EM SITUAÇÕES INTERNACIONAIS E A OMISSÃO DO LEGISLADOR INFRACONSTITUCIONAL .....</b>	<b>118</b>
<b>4.1 O Recurso Extraordinário nº 851.108 – Tema 825 da Repercussão Geral .....</b>	<b>119</b>
<b>4.1.1 A desconsideração pelo STF da doutrina específica sobre a matéria.....</b>	<b>132</b>
<b>4.2 As Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 6.826 e 6.833 e a vulneração pelo STF aos incisos I e II do §1º do art. 155 da Constituição .....</b>	<b>134</b>
<b>4.3 A Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 67.....</b>	<b>146</b>
<b>4.4 Conclusões parciais .....</b>	<b>153</b>
<b>5 OS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR APRESENTADOS PARA REGULAMENTAR A COBRANÇA DO ITCMD COM ELEMENTO DE CONEXÃO INTERNACIONAL.....</b>	<b>157</b>
<b>5.1 O PLS 164/1989 – Senador Fernando Henrique Cardoso (PSDB) .....</b>	<b>157</b>
<b>5.2 O PLP363/2013 – Deputada Érika Kokay (PT).....</b>	<b>165</b>
<b>5.3 O PLS 432/2017 – Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB) .....</b>	<b>166</b>
<b>5.4 O PLP37/2021 – Deputado Hildo Rocha (MDB) .....</b>	<b>169</b>
<b>5.5 O PLP 67/2021 – Deputado Ricardo Barros (PP).....</b>	<b>170</b>
<b>5.6 Conclusões parciais .....</b>	<b>175</b>
<b>6 PROPOSTA DE CONTEÚDO MÍNIMO PARA A LEI COMPLEMENTAR REGULAMENTADORA DO ART. 155, §1º, III, DA CF/88.....</b>	<b>178</b>
<b>6.1 Convenção modelo da OCDE para evitar bitributação em relação ao imposto sobre heranças e doações.....</b>	<b>178</b>
<b>6.2 Regras para definição da residência segundo a legislação brasileira .....</b>	<b>181</b>
<b>6.3 Proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar regulamentadora do art. 155, §1º, III, da CF/88 .....</b>	<b>184</b>

<b>6.4 Conclusões parciais .....</b>	<b>187</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>190</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>201</b>



## INTRODUÇÃO

O art. 155, §1º, III<sup>1</sup>, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) determina que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de quaisquer bens ou direitos, nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, deve ser regulamentado por Lei Complementar.

Passados mais de 30 anos da promulgação da Constituição, o Congresso Nacional não editou a Lei Complementar exigida e, face à omissão legislativa, os Estados e o Distrito Federal instituíram, por meio de suas Leis Estaduais, a cobrança do ITCMD nas situações em que há elemento de conexão internacional, com fundamento nos artigos 24, §3º, da CF/88<sup>2</sup> e 34, §3º<sup>3</sup>, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

O art. 24, §3º, da CF/88 atribui aos Estados competência legislativa para, face à inexistência de lei federal dispendo sobre normas gerais, legislar sobre matérias pertinentes às suas peculiaridades. Já o art. 34, §3º, do ADCT, autoriza os Estados a promulgarem as leis necessárias à implementação do sistema tributário nacional, conforme previsto na CF/88.

De acordo com levantamento da Procuradoria Geral da República (PGR), 24 dos 27 entes federados instituíram a cobrança do ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional<sup>4</sup>, a despeito da inexistência da Lei Complementar exigida para a sua instituição.

<sup>1</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

§1º O imposto previsto no inciso I: [...]

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;

<sup>2</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

§1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

<sup>3</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

<sup>4</sup> São eles: (i) Pernambuco; (ii) Paraná; (iii) Pará; (iv) Tocantins; (v) Maranhão; (vi) Paraíba; (vii) Santa Catarina; (viii) Rondônia; (ix) Rio Grande do Sul; (x) Rio de Janeiro; (xi) Piauí; (xii) Alagoas, (xiii) Acre; (xiv) São Paulo; (xv) Goiás; (xvi) Espírito Santo; (xvii) Distrito Federal; (xviii) Ceará; (xix) Bahia; (xx) Amazonas; (xxi) Amapá; (xxii) Mato Grosso; (xxiii) Minas Gerais; (xxiv) Mato Grosso do Sul (ADI 6.840).

Em abril de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) publicou o acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 851.108, Tema 825 da Repercussão Geral, fixando a tese de que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. No caso, a Corte reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º da Lei nº 10.705/2000 do Estado de São Paulo, que instituiu a cobrança do ITCMD nas hipóteses em que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o *de cuius* possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país.

Diante da decisão do STF, dotada de Repercussão Geral, a Procuradoria Geral da República ajuizou 24 Ações Diretas de Inconstitucionalidade questionando a constitucionalidade das legislações estaduais que instituíram a cobrança do ITCMD em situações internacionais antes da promulgação da Lei Complementar exigida pela Constituição, bem como a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 67/2021, em face da mora do Congresso Nacional em tornar efetivo o art. 155, I, §1º, III, da CF/88, no que determina a edição de Lei Complementar nacional para regular o exercício da competência dos Estados e do Distrito Federal.

Foi a partir desse movimento institucional que surgiu o interesse no tema da presente pesquisa, a que demos o título de “A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo para a Lei Complementar que regulamentará a matéria”.

O tema tem total pertinência com a Linha de Pesquisa Desenvolvimento e Políticas Públicas, uma vez que cuida de matéria de política pública tributária e pretende contribuir concretamente para o processo legislativo que redundará na edição de Lei Complementar regulamentadora da cobrança do ITCMD em situações com elemento de conexão internacional, avaliando tanto os aspectos necessários para evitar conflitos de competência quanto sugerindo uma proposta promulgadora de justiça fiscal redistributiva.

A temática é relevante para análise em Dissertação de Mestrado, por apresentar matéria inédita. Inobstante a pacificação judicial quanto à necessidade de edição de Lei Complementar para a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional, ainda existem questões que merecem aprofundamento e atenção da academia, tratadas ao longo desta pesquisa.

Não identificamos trabalhos que analisaram de forma crítica e aprofundada a jurisprudência recente do STF sobre a matéria e o processo legislativo das propostas de Lei Complementar já apresentadas ao Congresso Nacional para a regulamentação do tema, com o intuito de identificar alguma razão que justifique a mora do legislador por tão longo período.

Também não foram localizadas monografias propositivas de parâmetros que devem ser incorporados pela Lei Complementar que será editada para viabilizar a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88.

Nesse contexto, busca-se com a pesquisa responder aos seguintes problemas: (i) qual o impacto das heranças e doações na concentração de patrimônio no Brasil e qual o impacto da tributação para redução dos níveis de concentração de riqueza?; (ii) a jurisprudência recente do STF sobre a matéria está alinhada ao texto constitucional e seus objetivos? O STF abordou todos os pontos que circundam a matéria?; (iii) é possível identificar o porquê do fracasso legislativo que, até hoje, não editou a Lei Complementar exigida pela Constituição?; e, por fim, (iv) quais seriam os elementos indispensáveis para a elaboração de uma Lei Complementar que, ao mesmo tempo, impeça conflitos de competência e promova a justiça distributiva em termos tributários?

A hipótese inicial para a primeira pergunta é que a sucessão patrimonial gratuita contribui para o acúmulo de riqueza e patrimônio pelos estratos mais ricos, ao passo que a tributação da riqueza é um mecanismo eficaz para controlar esse acúmulo e promover maior justiça distributiva. Em relação à segunda pergunta, nossa hipótese é de que o STF não decidiu a matéria de modo a preservar os objetivos assegurados pela Constituição. Para a terceira pergunta, a hipótese é a de que há um desinteresse e negligência do Poder Legislativo em legislar sobre matérias que envolvam a tributação direta de patrimônio e renda. E, para a quarta e última pergunta, a hipótese é que é possível elaborar uma regulamentação para o ITCMD nas situações que envolvam elemento de conexão com o exterior que seja apta a evitar conflitos de competência, ao passo que também promova uma justiça distributiva tributária, a partir da oneração daqueles que manifestam capacidade contributiva pelo recebimento de doações ou heranças.

Para o desenvolvimento da pesquisa adotou-se como marco teórico a obra *Uma Teoria da Justiça*, de John Rawls (RAWLS, 2000). O autor é um filósofo contemporâneo que propõe, para a garantia da justiça, entendida como imparcialidade/equidade, que os efeitos do acaso natural e social (como a circunstância de se nascer em uma família estruturada e com posses), sejam mitigados pelas instituições públicas, para garantir uma igualdade equitativa de oportunidades, ou seja, uma possibilidade real de que todos os indivíduos com igual capacidade concorram em condições de plena igualdade. Um dos mecanismos para promover a justiça distributiva proposta por Rawls é a instituição de tributos sobre a riqueza, onde se situa do ITCMD.

Também a Constituição de 1988 tem a visão redistributiva que é tratada pela Teoria da Justiça de Rawls, ao alçar, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, e a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º da CF/88). Assim como propõe a Teoria da Justiça, a nossa Constituição busca impedir que o poder econômico se concentre de tal forma que solape a democracia e prejudique a igualdade equitativa de oportunidades.

O Brasil é um país de extremas desigualdades e concentração de poder econômico por minorais privilegiadas e a obra *Uma Teoria da Justiça*, de John Rawls, trata desses aspectos com base em uma democracia capitalista, sendo, portanto, adequada para figurar como marco teórico para o presente trabalho.

O estudo foi estruturado em seis Capítulos.

No Capítulo I abordamos a obra *Uma Teoria da Justiça* de John Rawls, para compreender e justificar a cobrança de tributos progressivos sobre a sucessão gratuita, *causa mortis* e doações, como é o caso do ITCMD no Brasil, inclusive nos casos em que há elemento de conexão internacional. A cobrança de tributos sucessórios progressivos foi apresentada como mecanismo de promoção da justiça distributiva, cujo objetivo é corrigir gradual e continuamente a distribuição da riqueza e impedir a concentração de poder que prejudique as liberdades individuais e a igualdade de oportunidades. A herança desigual é uma circunstância do acaso, que, por isso, deve ser ajustada pelas instituições sociais, conforme veremos.

Apresentada a justificação filosófica para a instituição de tributos progressivos sobre a riqueza estudamos, no Capítulo II, com base em dados, o impacto que as sucessões gratuitas têm na acumulação desenfreada de riqueza por uma minoria, especialmente em razão da sua baixa tributação. Analisamos, também com base em dados, como a instituição de tributos progressivos sobre as heranças e doações, segundo propõe a Teoria da Justiça de Rawls, é um mecanismo eficaz para reduzir a concentração de riqueza nas mãos de minorias privilegiadas.

Seguimos, no Capítulo III, para o estudo da evolução, ao longo dos anos, da legislação regulamentadora da tributação das heranças e doações no Brasil, especialmente quando há algum elemento de conexão internacional, para, então, apresentar as disposições da atual Constituição, que exige a instituição de Lei Complementar para a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional.

Mesmo após mais de 30 anos da promulgação da Constituição, ainda não se editou a Lei Complementar exigida e, diante dessa omissão, os Estados e o Distrito Federal instituíram, por

meio de suas leis estaduais, a cobrança do ITCMD tanto nas transmissões internas quanto nas sucessões em que há elemento de conexão internacional. No Capítulo III analisamos os fundamentos doutrinários para legitimar ou afastar a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional e apresentamos algumas legislações estaduais instituídas para esse fim, com o intuito de identificar critérios divergentes para a cobrança do tributo, que poderiam inviabilizá-la.

Após a apresentação da discussão doutrinária, estudamos, no Capítulo IV, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a partir da íntegra do processo que originou o RE nº 851.108 e os fundamentos adotados pela Suprema Corte para considerar inconstitucional a legislação paulista, confrontando-os com os argumentos doutrinários acerca da matéria. Escolhemos, para análise da sua íntegra, as ADINs nºs 6.826 e 6.833, nas quais foi questionada a constitucionalidade da legislação do Distrito Federal e do Estado do Rio de Janeiro e que já foram julgadas pelo STF, ocasião em que foi reafirmado o posicionamento manifestado no Tema 825.

Por fim, ainda no Capítulo IV, analisamos o inteiro teor da ADO nº 67 e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à mora do Congresso Nacional para editar a Lei Complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88.

Partimos, então, para a análise, no Capítulo V, dos projetos de Lei Complementar que já foram apresentados para a regulamentar o ITCMD nas hipóteses em que há algum elemento de conexão internacional envolvido, quais sejam: PLS 164/1989 (Senador Fernando Henrique Cardoso), PLP 363/2013 (Deputada Érika Kokay), PLS 432/2017 (Senador Fernando Bezerra Coelho), PLP 37/2021 (Deputado Hildo Rocha) e PLP 67/2021 (Deputado Ricardo Barros).

Demos ênfase para o estudo do trâmite do PLS 164/1989, apresentado em 1989 pelo então senador Fernando Henrique Cardoso, logo após a promulgação da Constituição de 1988. Vimos que, após tramitar por mais de 10 anos, o PLS foi arquivado, em face do posicionamento da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados pela sua inconstitucionalidade.

O objetivo do Capítulo V é analisar o processo legislativo já iniciado, buscando encontrar alguma razão ou sentido para a não aprovação da Lei Complementar exigida pela Constituição.

Finalmente, concluímos a pesquisa com a apresentação, no Capítulo VI, do conteúdo mínimo que julgamos necessário para a adequada regulamentação do ITCMD quando o doador for residente ou domiciliado no exterior, ou no caso de o *de cujus* possuir bens, ser residente, domiciliado, ou ter o seu inventário processado no exterior.

Abordamos, inicialmente, o que prevê a Convenção-Modelo da OCDE para evitar bitributação em relação ao imposto sobre a sucessão *causa mortis* e doações, com o intuito de identificar os critérios que são sugeridos pela Organização para evitar ou minimizar conflitos ou sobreposição. Na sequência, analisamos os conceitos de residência e domicílio no âmbito da legislação brasileira, uma vez que esses são adotados pela Constituição ao exigir a regulamentação por Lei Complementar do ITCMD com elemento de conexão internacional.

Ao final do Capítulo VI foi proposto o conteúdo mínimo da Lei Complementar que deve regulamentar, no prazo fixado pelo STF, a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional.

Nosso objetivo é que o trabalho alcance os operadores do Direito Tributário e os formuladores da política pública tributária no Brasil, contribuindo de forma positiva para o processo legislativo da Lei Complementar que regulamentará o ITCMD quando há elemento de conexão internacional.

A metodologia adotada durante a pesquisa consistiu em levantamento e revisão exaustiva da bibliografia jurídica e econômica sobre a cobrança do ITCMD nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; bem como sobre os efeitos concentradores de renda atribuídos às heranças e doações e o caráter redistributivo que pode ser atribuído ao ITCMD.

A pesquisa também envolveu análise da jurisprudência do STF, tanto no controle difuso (RE nº 851.108), quanto no controle concentrado de constitucionalidade (ADINs 6.826 e 6.833 e ADO 67); bem como a análise documental, face à necessidade de revisão e busca nos arquivos do Congresso Nacional das propostas de Lei Complementar apresentadas para regulamentar o ITCMD em situações com conexão internacional, a partir do estudo dos dossiês que continham as informações sobre emendas e discussões sobre o tema no legislativo.

Além disso, o trabalho demandou a análise das Legislações Estaduais editadas para a cobrança do imposto nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional, a fim de identificar quais foram os critérios adotados e os possíveis conflitos de competência.

A pesquisa desenvolveu-se, portanto, sob uma linha jurídico-dogmática (interpretação e aplicação de regras e princípios constitucionais).

Cumpre registrar, por fim, que, ao longo do texto, sempre que nos referirmos aos Estados, o termo incluirá, também, o Distrito Federal.

## 1 A TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS. A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E DOAÇÕES

Neste capítulo, estudaremos a teoria da justiça proposta por John Rawls como um marco teórico contemporâneo para compreender e justificar a cobrança de tributos progressivos sobre a sucessão gratuita, *causa mortis* e doações, como é o caso do ITCMD no Brasil, inclusive nos casos em que há elemento de conexão internacional.

A obra *Uma Teoria da Justiça* de John Rawls justifica a cobrança de tributos sucessórios progressivos, como mecanismo de promoção da justiça distributiva. O objetivo desses tributos é corrigir gradual e continuamente a distribuição da riqueza e impedir a concentração de poder que prejudique as liberdades individuais e a igualdade de oportunidades. A herança desigual é uma circunstância do acaso, que, por isso, deve ser ajustada pelas instituições sociais, conforme veremos.

### 1.1 Justiça como equidade/imparcialidade e os dois princípios da justiça

Em *Uma Teoria da Justiça*, John Rawls apresenta e defende a concepção de justiça como equidade/imparcialidade, cujo objetivo é fixar um conceito de justiça que servirá para as orientações políticas ponderadas e como expressão da tradição democrática. A concepção de justiça proposta por Rawls se apresenta como uma alternativa ao utilitarismo<sup>5</sup>, que segundo o autor seria uma teoria incapaz de explicar as liberdades e direitos básicos dos cidadãos como pessoas livres e iguais, exigência importante e primordial nas concepções democráticas<sup>6</sup>.

Rawls foi um filósofo estadunidense, nascido em 1921 em Baltimore, no Estado de Maryland - EUA, e falecido em 2002. A obra *Uma Teoria da Justiça* foi publicada originalmente em 1971, mas escrita principalmente durante a década de 1960.

*Uma Teoria da Justiça* foi escrita no contexto social norte americano marcado pelo pós-Segunda Guerra Mundial e pela Guerra Fria, bem como pelo histórico vivenciado nos EUA desde os anos 30 (momento pós-quebra da bolsa de Nova York), de construção de um Estado forte e preocupado com a redução da desigualdade social. Esses fatores foram incorporados à

<sup>5</sup> Para o utilitarismo, o princípio de justiça para a sociedade consiste na promoção do máximo bem-estar do grupo, mesmo que se sobreponha ao interesse das minorias. Segundo o Dicionário Online de Português, o utilitarismo é a “*doutrina segundo a qual a boa ação e o bom comportamento, considerados úteis, são a razão da satisfação ou do prazer pessoal que se estende à coletividade: "a maior felicidade para o maior número de pessoas"*” (Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/utilitarismo/>>).

<sup>6</sup> Não é objeto desta pesquisa aprofundar e abordar a teoria utilitarista, a menção é necessária apenas para referenciar o ponto de partida adotado por Rawls. Dentre os autores utilitaristas mencionados por Rawls em sua obra temos Henry Sidgwick, John Stuart Mill; David Hume etc.

Teoria da Justiça, além dos valores estadunidenses de preservação das liberdades e garantias fundamentais.

Rawls é um filósofo contratualista e, na obra em análise, o papel da justiça seria o de estabelecer uma coesão social, que justifique a aderência dos cidadãos a um esquema de distribuição dos encargos e benefícios da convivência em sociedade, definidos a partir dos princípios da justiça, que seriam racionalmente escolhidos pelos indivíduos em uma chamada “posição original”, puramente hipotética, de plena igualdade.

Na posição original as partes são iguais e os princípios da justiça são aqueles que pessoas racionais, preocupadas em promover seus interesses consensualmente, aceitariam em condições de igualdade nas quais ninguém é consciente de ser favorecido ou desfavorecido por contingências sociais ou naturais. Daí o autor chamar sua teoria de justiça como equidade, significando imparcialidade (RAWLS, 2000, p. 21).

Segundo a *Teoria da Justiça*, o contrato é visto não como um meio histórico de introdução de uma sociedade ou de uma forma de governo, mas como estabelecedor dos princípios da justiça que orientarão a estrutura básica da sociedade. O consenso original seria em relação à justiça e aos princípios da justiça, que o autor chama de justiça por equidade ou imparcialidade.

Aqueles que se comprometem na cooperação social escolhem juntos os princípios que devem atribuir deveres e direitos básicos, assim como determinar a divisão de benefícios sociais, definindo tudo aquilo que será considerado como justo ou injusto (RAWLS, 2000, pp. 12-13).

O contrato firmado para a escolha dos princípios da justiça tem o intuito de “[d]emonstrar o que seria um pacto social verdadeiramente justo, resultante de uma situação inicial de equidade robusta, forte o suficiente para que seres racionais pudessem discutir, com isenção de interesses, os princípios regentes da vida em sociedade” (DOMINGUES, 2016, p. 35).

Os princípios da justiça devem ser concebidos e acordados sob um véu de ignorância, para garantir que ninguém seja favorecido ou desfavorecido durante a escolha. Uma vez que todos estão em uma posição de igualdade e ninguém pode designar princípios para favorecer sua condição particular (que é ignorada), os princípios da justiça seriam resultado de um consenso ou ajuste equitativo e imparcial de seres racionais e capazes de formular um senso de justiça imparcial.

Trata-se de uma concepção de justiça como imparcialidade, uma vez que os princípios da justiça são acordados em uma situação inicial equitativa (RAWLS, 2000, p. 13). As

restrições impostas pelo chamado “véu da ignorância” assegurariam a imparcialidade na eleição dos princípios da justiça, impedindo que a escolha fosse guiada pelo interesse na obtenção de privilégios ou vantagens particulares e assegurando a sua aplicação independente dos fatores e circunstâncias de tempo.

A justiça como equidade ou imparcialidade começa com a escolha dos primeiros princípios de uma concepção de justiça, que serão o parâmetro para todas as subsequentes críticas e reformas das instituições. Depois de escolher a concepção de justiça, as pessoas irão formular uma Constituição e uma legislatura para elaborar leis e assim por diante, tudo em consonância com os princípios originais da justiça. A situação social será justa se estiver vinculada àquela concepção inicial de justiça.

O objeto dos princípios da justiça social é a estrutura básica da sociedade, a ordenação das principais instituições sociais em um esquema de cooperação (RAWLS, 2000, p. 57). O conceito de instituições é considerado em seu sentido concreto, como um sistema público de regras que definem cargos e posições com seus direitos e deveres, poderes, imunidades etc. A distribuição de vantagens econômicas e sociais é parte da estrutura básica e regulada pelos princípios da justiça (RAWLS, 2000, p. 58-59).

Dentre as instituições que compõem a estrutura básica da sociedade, Rawls destina especial atenção aos diferentes pontos de partida, que decorrem da natureza e da ordem econômico-social, segundo fatores arbitrários e desvinculados do mérito individual. A sua preocupação reside em determinar um parâmetro de justiça social para a atribuição de direitos e liberdades fundamentais aos indivíduos que assegure condições reais de igualdade de oportunidades e de condições sociais em todos os estratos da sociedade (GODOI, 1999, p. 43).

Supõe-se que pessoas em uma situação de equidade/imparcialidade escolheriam dois princípios da justiça: (i) igualdade na atribuição de direitos e liberdades básicos, e (ii) aceitação das desigualdades econômicas e sociais, como desigualdades de riqueza e autoridade, apenas quando houver igualdade equitativa de oportunidades e as desigualdades forem necessárias para melhorar a condição dos mesmos. Nesse sentido, Rawls aduz que:

A primeira afirmação dos dois princípios é a seguinte:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável; e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos. (RAWLS, 2000, p. 64).

A igualdade estaria na intersecção entre o primeiro e o segundo princípio de justiça, que

impõe ao Estado a criação de condições equitativas para que cada indivíduo se desenvolva e forme seu projeto de vida livremente:

Ressaltam-se as implicações: a justa oportunidade para desenvolver-se engloba a justa oportunidade para o acesso aos cargos e funções sociais abertos a todos o que assegura, por sua vez, a justa oportunidade para influir nas preferências sociais, que é condição para se assegurar a equidade na sociedade democrática mediante a justa oportunidade para se desenvolver nos projetos, interesses e gostos individuais. (SIQUEIRA; POMPEU, 2015, p. 140).

Os dois princípios da justiça regulam a estrutura básica da sociedade e condicionam a atribuição de direitos e deveres, bem como as vantagens econômicas e sociais. Considera-se que a estrutura básica possui duas partes distintas e os princípios se aplicariam a cada uma delas: (i) o primeiro à definição e proteção de liberdades individuais e direitos fundamentais, e o (ii) segundo à distribuição de renda, riqueza e às organizações que se valem do esquema de diferença de autoridade e responsabilidade:

As mais importantes entre elas são a liberdade política (o direito de votar e ocupar um cargo público) e a liberdade de expressão e reunião; a liberdade de consciência e de pensamento; as liberdades da pessoa, que incluem a proteção contra a opressão psicológica e a agressão física (integridade da pessoa); o direito à propriedade privada e a proteção contra a prisão e detenção arbitrárias, de acordo com o conceito de estado de direito. Segundo o primeiro princípio, essas liberdades devem ser iguais. Nessa primeira abordagem, o segundo princípio se aplica à distribuição de renda e riqueza e ao escopo das organizações que fazem uso de diferenças de autoridade e de responsabilidade. Apesar de a distribuição de riqueza e renda não precisar ser igual, ela deve ser vantajosa para todos e, ao mesmo tempo, as posições de autoridade e responsabilidade devem ser acessíveis a todos. Aplicamos o segundo princípio mantendo as posições abertas, e depois, dentro desse limite, organizando as desigualdades econômicas e sociais de modo que todos se beneficiem. (RAWLS, 2000, p. 65).

Os princípios da justiça aplicam-se de forma serial (lexical), o primeiro seguido do segundo, sendo que não é aceitável violar a igualdade exigida no primeiro princípio para viabilizar maiores vantagens econômicas ou sociais. A teoria não aceita permuta de liberdades em prol de maiores vantagens econômicas e sociais, a não ser em circunstâncias excepcionais (RAWLS, 2000, p. 66-67).

Os princípios da justiça regulamentam setores específicos da estrutura básica: o primeiro, as normas jurídicas referentes aos direitos e liberdades fundamentais, as quais devem ser igualmente aplicadas a todos os cidadãos; e o segundo a distribuição da renda e riqueza produzidas na sociedade, o qual vincula as instituições estatais encarregadas de promover a justiça distributiva (DOMINGUES, 2016, p. 40).

Observa-se que, enquanto as liberdades asseguradas pelo primeiro princípio devem ser

iguais para todos, a distribuição dos bens sociais primários (ex.: renda, patrimônio, oportunidades e prerrogativas de comando) admite certa desigualdade (não se exige uma distribuição exatamente igual), porém com a condicionante de que haja igualdade equitativa de oportunidades e a desigualdade seja vantajosa e aumente as perspectivas dos menos afortunados por talentos e habilidades.

A ordenação serial dos princípios da justiça assegura a prioridade das liberdades e dos direitos fundamentais, uma vez que a teoria nega que a perda da liberdade ou de direitos por alguns indivíduos possa ser justificada pelo maior bem-estar de outros. Os direitos e liberdades fundamentais são invioláveis e “não podem estar sujeitos à negociação política ou se tornar moeda corrente nos cálculos dos interesses do bem-estar social” (GODOI, 1999, p. 47).

As liberdades somente são sopesadas quando se chocam umas com as outras, na medida em que nenhuma liberdade é absoluta. Algumas liberdades de cunho econômico, como o direito a certos tipos de propriedades (ex. meios de produção) e a liberdade contratual, não configuram liberdades básicas e, por isso, não encontram amparo no primeiro princípio.

As liberdades básicas asseguradas pelo primeiro princípio devem ser ajustadas para que formem um único sistema aplicável igualmente a todos. Como consequência da aplicação dos princípios da justiça, as liberdades básicas são aquelas definidas pelas regras públicas da estrutura básica.

O primeiro princípio exige que as regras que definem liberdades básicas se apliquem igualmente e permitam a mais abrangente liberdade compatível com uma igual liberdade para todos. O segundo princípio determina que cada pessoa se beneficie das desigualdades permissíveis na estrutura básica, no sentido de que cada indivíduo deve achar razoável preferir as suas perspectivas com a desigualdade às suas perspectivas sem ela (RAWLS, 2000, p. 68-69).

Dizer que as instituições sociais, incluindo a legislação, satisfazem os princípios da justiça, significa que os indivíduos cooperam entre si conforme os termos em que concordariam numa situação hipotética de total equidade/igualdade, o que constitui as bases para a aceitação pública dos princípios da justiça (GODOI, 1999, p. 44).

### *1.1.1. O primeiro princípio da justiça e a garantia da liberdade política*

Segundo Rawls, uma das liberdades mais importantes, que deve ser igual para todos, é a liberdade política (o direito de votar e ocupar um cargo público) (RAWLS, 2000, p. 65). Em

relação à liberdade política, o seu objetivo é assegurar que “o processo político como um todo seja um procedimento que assegure igual participação política dos cidadãos” (GODOI, 1999, p. 47).

O princípio da liberdade igual aplicado ao procedimento político definido constitucionalmente é chamado por Rawls de ‘princípio da participação igual’ (RAWLS, 2000, p. 241) e assegura a participação do cidadão no processo político, com a preservação do direito ao voto universal e ao igual acesso a cargos públicos, por exemplo (RAWLS, 2000, p. 244-245).

O valor da liberdade política demanda que sejam adotadas medidas que reforcem o valor dos direitos iguais de participação para todos os membros da sociedade, assegurando que todos tenham o status de cidadão igual e condições de participar igualmente do processo político definido pela Constituição. Exige-se que “o valor da liberdade política não depende da simples existência formal de tais instituições, mas sim da existência de condições materiais que garantam a todos os cidadãos oportunidades equitativas de participação e influência no processo político” (GODOI, 1999, p. 51).

As liberdades asseguradas pelo princípio da participação são solapadas quando as elites econômicas (detentoras de maiores recursos privados) usam seu poder para controlar o curso do debate político. Rawls afirma que “o poder político rapidamente se acumula e se torna desigual; e, servindo-se do aparelho coercitivo do Estado e de suas leis, aqueles que conseguem a predominância podem muitas vezes garantir para si mesmos uma posição privilegiada” (RAWLS, 2000, p. 247).

Sobre a captura do poder político pelas classes mais ricas no Brasil, relatório da Oxfam Brasil indica que, em 2020, apenas 16% dos eleitos eram mulheres e somente 2,53% das cadeiras na Câmara dos Deputados era ocupada por mulheres negras (que representam 27,8% da população), concluindo que a sistema político privilegia a eleição de homens brancos.

Dentre as principais barreiras à maior representatividade de negros, indígenas e mulheres nos parlamentos estão o alto custo para o financiamento das campanhas eleitorais e a maior facilidade de obtenção de recursos por pessoas com melhor relacionamento (OXFAM, 2021, p. 51):

#### Quadro 1 - Democracia inacabada

ACESSO A RECURSOS DE CAMPANHA	CLASSE SOCIAL	RECRUTAMENTO PARTIDÁRIO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Candidaturas vitoriosas tendem a ser mais caras. Pessoas negras e indígenas têm menor acesso a recursos volumosos.</li> <li>• Até a proibição, em 2015, de doações de pessoas jurídicas, as empresas privadas tendiam a destinar recursos às candidaturas com maiores chances de vitória, o que provavelmente prejudica candidatos e candidatas de grupos subalternos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associação entre pessoas de classes sociais mais altas e o topo das hierarquias políticas</li> <li>• Profissões de maior prestígio (como advogados, médicos e engenheiros) estão associadas à imagem de bons administradores, favorecendo candidaturas</li> <li>• Pessoas negras e indígenas estão sub-representadas nos estratos sociais de renda mais elevados e entre aqueles que desempenham profissões associadas à hierarquia política</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Partidos mais estruturados – e competitivos eleitoralmente – privilegiam candidaturas com maior capacidade de atração de votos</li> <li>• Candidaturas negras ou indígenas tendem a carecer das tradicionais redes consolidadas de financiamento e sofrem o efeito adicional do preconceito, já que sua sub-representação política atual é vista como sinal de poucas chances eleitorais futuras, raciocínio que reproduz tal desigualdade</li> </ul>

Fonte: OXFAM Brasil - *Democracia Inacabada*, 2021, p. 51.

Um Congresso com baixa representatividade tem “impacto direto na produção de políticas públicas e na capacidade do Estado distribuir renda, riqueza e serviços. O acesso desigual ao sistema democrático retroalimenta as desigualdades e a pobreza, trazendo consigo outro dano: a perda de crença no Estado e na própria democracia” (OXFAM, 2017, p. 70).

Conforme pontuam Natércia Siqueira e Gina Pompeu

[n]ão se pode pensar que as inevitáveis decisões políticas acerca dos institutos sociais, assim como as inevitáveis escolhas de mercado sobre os bens e atividades às quais serão direcionados os recursos sociais, são equânimes à medida que sejam neutras quanto à formação de preferências. Antes, elas são equânimes se tomadas em ambiente equitativo de oportunidade. [...]

É fundamental perceber que a igual liberdade demanda do Estado atuações para que se assegure a justa oportunidade. A equidade não se satisfaz com a abstenção do Estado. Antes, demanda que o Estado atue de forma a criar justas oportunidades para que cada qual se desenvolva dentro do seu projeto de vida. (SIQUEIRA; POMPEU, 2015, p. 140-141)

Para evitar que a captura do poder político se acumule de forma desigual, Rawls demanda a adoção de medidas compensatórias, a fim de preservar o valor equitativo para todas as liberdades políticas iguais. Uma variedade de recursos pode ser utilizada para a preservação do valor da liberdade política, dentre as quais se destaca a necessidade de ampla distribuição da propriedade e da riqueza e a destinação regular de verbas públicas para encorajar a livre discussão pública (RAWLS, 2000, p. 246).

Sobre o valor da liberdade política é importante considerar que o primeiro princípio da justiça demanda que as instituições e as políticas públicas assegurem condições reais de uma igual participação política dos cidadãos na condução da coisa pública. Não basta que a Constituição assegure o sufrágio universal, a representação popular, o direito a eleições periódicas, o controle da constitucionalidade das leis etc., o valor da liberdade política só é preservado quando existem condições substanciais que propiciem a todos os cidadãos a

condição de participar e, principalmente, influenciar o processo político (GODOI; PEREIRA, 2018).

No caso do Brasil, os dados da OXFAM indicam uma perda do valor da liberdade política, a despeito da previsão normativa de que assegura a liberdade política. Questões estruturais (hierarquia social, por exemplo) e econômicas inviabilizam a participação ampla e influência dos cidadãos no processo político. Isso faz com que o sistema normativo seja constituído por influência do viés dominante de homens brancos e ricos, que são aqueles que efetivamente participam e influem na política.

A liberdade política perde o seu valor quando o acúmulo de patrimônio e renda nas mãos de uma parcela reduzida da sociedade conduz a desigualdade tal que passam a ter o poder de influenciar e direcionar os processos políticos e as legislaturas de forma a atender os interesses dessa minoria e em prejuízo para os menos favorecidos.

Mais à frente veremos que uma das formas propostas por Rawls para alcançar a distribuição da propriedade e da riqueza é mediante a instituição de tributos sobre a herança e a limitação ao direito de legar.

### *1.1.2. O segundo princípio da justiça: o princípio da diferença e a igualdade equitativa de oportunidades*

Ao contrário do que ocorre com o primeiro princípio, que assegura liberdades básicas iguais aos indivíduos, o segundo princípio da justiça lida com a distribuição desigual dos bens sociais primários, como a renda, riqueza, poderes e prerrogativas de oportunidades (GODOI, 1999, p. 52).

Rawls interpreta o segundo princípio da justiça conforme a noção de igualdade democrática: todos são igualmente tratados como pessoas morais, sem que a parte de cada um nos benefícios e encargos da cooperação social seja medida em função da sua fortuna social ou da sua sorte na loteria natural (maior capacidade intelectual e dotes inatos, nascimento em famílias estruturadas e com posses etc.). A igualdade democrática é a conjugação do princípio da diferença com o da igualdade equitativa de oportunidades (RAWLS, 2000, p. 79).

O princípio da diferença elege uma posição particular a partir da qual as desigualdades econômicas e sociais da estrutura básica devem ser julgadas. As maiores expectativas daqueles em melhor situação são justas se, e somente se, funcionem como parte de um esquema que melhora a expectativa dos membros menos favorecidos da sociedade (RAWLS, 2000, p. 81).

Pelo princípio da diferença assegura-se, dentro de uma sociedade regida pela liberdade igual (primeiro princípio da justiça), que as maiores expectativas daqueles que estão em melhor

situação (em razão, por exemplo, das suas habilidades e da sua classe social) resultem em uma melhora na expectativa dos indivíduos menos favorecidos. Ou seja, “a desigualdade que beneficia os mais favorecidos deve também, necessariamente, beneficiar os menos favorecidos” (GODOI, 1999, p. 54).

Independentemente de quão democrática e justa é uma sociedade, sempre haverá uma certa margem para a causalidade social (como nascer em uma família detentora dos meios de produção ou em uma família de trabalhadores não especializados) e natural (como ser dotado de maior ou menor inteligência ou de outros dotes inatos). O princípio da diferença atua na mitigação desses acasos, pois, se satisfeito, “é de fato impossível melhorar a situação de qualquer homem representativo sem piorar a de outro, ou seja, a do homem representativo menos favorecido cujas expectativas devemos maximizar” (RAWLS, 2000, p. 84).

Conforme discorre Nathália Domingues, ao analisar o segundo princípio da justiça,

[a] posição social ou econômica dos indivíduos não pode ser determinada, de forma preponderante, por talentos e capacidades naturais resultantes da sorte ou azar por ocasião do nascimento. [...]

[a]s desigualdades de renda e riqueza produzidas na sociedade não podem ser consideradas uma consequência natural do mérito ou do esforço de cada indivíduo, visto que as razões de fundo que influenciam a distribuição de recursos econômicos escapam ao controle dos cidadãos, como ocorre com as aptidões de cunho genético. [...]

[A] mesma arbitrariedade verificada na distribuição dos talentos naturais é observada em relação à posição social ocupada pelos indivíduos. Com efeito, também não se vislumbra qualquer traço de responsabilidade ou mérito individual no fato de um cidadão ter nascido em um ambiente familiar com alta concentração de riqueza. (DOMINGUES, 2016, p. 44-45)

O princípio da diferença pode ser entendido como o acordo social que considera a distribuição de talentos naturais um bem público e a distribuição desse bem deve ser dividida entre todos. A distribuição natural de fortuna, dos dons, dos dotes e dos talentos, não é justa e nem injusta por si só. O que é justo ou injusto é a forma como a sociedade lida com essas diferenças, incorporando, ou não, a arbitrariedade encontrada na natureza (GODOI, 1999, p. 62).

A fim de tratar as pessoas de forma igualitária, fornecendo genuína igualdade de oportunidades, o princípio da diferença determina que a sociedade deve dar mais atenção àqueles com menos dotes inatos, como medida de reparação das desigualdades imerecidas de nascimento e dotes naturais, em direção à igualdade.

A estrutura básica deve ser ordenada de modo que as circunstâncias naturais, de maior capacidade intelectual e dotes inatos, assim como sociais, relacionadas à posição do indivíduo

na sociedade (decorrentes do acaso do nascimento), trabalhem para o bem dos menos favorecidos. A ideia é reparar os acasos fortuitos em direção à igualdade, razão pela qual Rawls é categórico em afirmar que “maiores recursos devem ser gastos com a educação dos menos inteligentes, e não o contrário, pelo menos durante um certo tempo da vida” (RAWLS, 1997, p. 107).

Os mais bem favorecidos por habilidades ou recursos devem se beneficiar de sua boa sorte como forma, apenas, de cobrir os seus custos de treinamento e educação, e também para usar os seus dotes de maneiras que ajudem os menos favorecidos. Ninguém é naturalmente merecedor de maior capacidade ou de um ponto de partida mais favorável, mas isso não é motivo para ignorar essas distinções ou para eliminá-las.

Na verdade, o que se defende é que as instituições trabalhem e sejam ordenadas para o bem dos menos favorecidos (RAWLS, 1997, p. 108), uma vez que

não é correto que indivíduos com maiores dotes naturais, e com o caráter superior que tornou possível o seu desenvolvimento, tenham o direito a um esquema cooperativo que lhes possibilite obter ainda mais benefícios de maneiras que não contribuem para as vantagens dos outros. (RAWLS, 1997, p. 111)

Marciano Godoi apresenta o seguinte exemplo, que elucidada a aplicação do princípio da diferença em benefício dos menos favorecidos:

Imaginemos o início da sociedade, em que todos os bens fossem distribuídos em proporções rigorosamente iguais, e confiadas a cada cidadão. É perfeitamente possível, diria Rawls, que se obtenham ganhos para todos os membros da sociedade se maiores poderes de comando, maiores responsabilidades e maiores rendas forem concedidos aos indivíduos com maiores pendores para tornar o sistema produtivo mais eficiente, e com maior velocidade de inovação e aprimoramento tecnológicos. É claro que este modelo supõe que os menos favorecidos participem dos ganhos gerados pela maior eficiência, eficácia e inovação do sistema produtivo. Assim, concluiria Rawls, enquanto tais desigualdades trouxerem ganhos para os cidadãos menos favorecidos, as cláusulas do vínculo de convivência social serão justas ou razoáveis, e as desigualdades serão justas. Quando um aumento do nível de desigualdade trouxesse uma piora para as expectativas da classe menos favorecida, o pacto justo estaria comprometido, e então esta desigualdade extra não poderia se justificar. (GODOI, 1999, p. 55).

A segunda parte do segundo princípio da justiça (desigualdades sociais e econômicas ordenadas de modo que sejam vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos) se orienta pelo princípio da igualdade equitativa de oportunidades.

Na justiça como equidade a sociedade é interpretada como um empreendimento cooperativo para a vantagem de todos e a estrutura básica é um sistema público de regras que

define um esquema que conduz os homens a agirem juntos, no intuito de produzirem uma quantidade maior de benefícios e atribuindo a cada um o direito a uma parte desses benefícios.

A igualdade equitativa de oportunidades determina que os cargos e as funções de maiores prerrogativas de comando estejam abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades. Não basta que todos os indivíduos tenham o mesmo direito “formal” a galgar posições mais privilegiadas, pois é necessário garantir, substancialmente, a igualdade equitativa, por meio de políticas públicas que assegurem aos indivíduos iguais perspectivas de realização.

Isso pode ser alcançado por meio da instituição, por exemplo, de um sistema de educação e cultura de qualidade e aberto a pessoas com motivação semelhante; de tributos desconcentradores de riqueza; de um eficiente sistema de saúde etc. Essas políticas públicas se destinam a eliminar ao máximo as barreiras de classes (GODOI, 1999, p. 53).

Não se deve confundir o princípio da igualdade equitativa de oportunidades com a noção de carreiras abertas a talentos, ou seja, como uma questão de meritocracia. O princípio demanda que o poder público crie condições capazes de mitigar as contingências aleatórias quanto aos dotes naturais e à posição social, de modo que essas circunstâncias influam no menor grau possível na distribuição dos bens sociais primários.

A igualdade equitativa de oportunidades pretende equilibrar as expectativas dos indivíduos dotados de capacidades e habilidades semelhantes, garantindo que tenham a mesma probabilidade de êxito no tocante à ocupação de cargos e posições privilegiadas, independentemente da classe social de origem. Para tanto, exige-se que as instituições da estrutura básica forneçam condições efetivas que garantam que indivíduos com vontade e aptidões semelhantes tenham acesso equitativo a cargos e posições sociais (DOMINGUES, 2016, p. 47).

Assegurar uma igualdade equitativa de oportunidades significa que, além das despesas sociais básicas, o governo também está obrigado a garantir oportunidades iguais de educação e cultura para pessoas semelhantemente dotadas e motivadas:

As instituições sociais devem ser estruturadas de forma que se possibilite a superação das desigualdades resultantes das diferentes condições econômicas, sociais e de talento, de forma a se vivenciar a justa oportunidade para o preenchimento das funções e posições sociais. Neste contexto, a igualdade de oportunidade mostra-se incompatível com o acúmulo de capital, ao passo que a educação sobressai como instrumento necessário à garantia, a todos – independentemente da classe social e da estrutura familiar a que pertençam – de conhecimentos e habilidades que se mostrem imprescindíveis ao acesso, em condições de justa oportunidade, dos postos e funções sociais. O que pretende Rawls é a constituição de uma sociedade verdadeiramente igualitária, que não se satisfaz com a garantia do mínimo existencial a todos os

membros da sociedade. O acúmulo de capital possibilita à classe dominante a direção política e a ocupação dos cargos e posições com a maior concentração de poderes e prerrogativas, inclusive no mercado. Com isso, possibilitam-se condições arbitrárias para que a denominada ‘elite’ social e econômica influencie a formação de preferências pessoais e construa a dinâmica das relações sociais, econômicas e políticas de acordo com suas preferências; com os seus interesses e desejos.

À equidade, todos devem ter acesso a um background compatível e competitivo de conhecimento e educação, de forma que se possa assegurar a justa oportunidade para ocupar os cargos e posições sociais. À equidade revela-se imprescindível que todo e qualquer cidadão, qualquer que seja a sua condição social e familiar, tenha as mesmas possibilidades de participação e respeito: [...] (SIQUEIRA; POMPEU, 2015, p. 141-142)

Para alcançar a igualdade equitativa de oportunidades Rawls propõe que a estrutura básica da sociedade seja orientada segundo a justiça procedimental pura, na qual não há um critério independente que determine o resultado correto/justo: o resultado será correto ou justo conquanto observe o procedimento traçado. Na justiça procedimental pura o processo para a determinação do resultado justo deve ser realmente levado a cabo, pois nesse caso não há critério em referência ao qual se pode demonstrar que um resultado definitivo é justo.

O que torna o resultado final justo é que ele decorra de uma série de ações justas. Um procedimento imparcial traduz a sua equidade no resultado apenas quando o procedimento é efetivamente levado a cabo (RAWLS, 2000, p. 90-91).

Sobre esse ponto, destacamos a análise de Natércia Siqueira e Gina Pompeu

Ou seja, considerar cada indivíduo como *pessoa* livre e igual pressupõe e conduz ao estado de igualdade de liberdades básicas que caracteriza a neutralidade nas sociedades democráticas contemporâneas. Para tanto, faz-se necessário que a estrutura básica da sociedade não seja comprometida com nenhuma concepção a priori do bem. Veja-se, por exemplo, que se elemento da estrutura básica de uma sociedade, tal qual o direito, for elaborado em comprometimento apriorístico com princípios religiosos próprios da igreja católica, se estará não apenas a prejudicar a reciprocidade inerente ao razoável, que impõe igual cerceamento do racional, como a igualdade de fins imanente à racionalidade. Todas as concepções de bem possíveis em uma democracia são igualmente boas, relevantes e valorosas, de maneira que nenhuma se presta a condicionar a estrutura básica da sociedade.

Mas não é só. Em razão da reciprocidade e da liberdade características da democracia, não se pode estruturar a política, a economia e a sociedade de forma que a vivência das relações políticas, econômicas e sociais criem condições arbitrárias para que determinada concepção do bem passe a condicionar a política, a economia e os institutos sociais. Neste contexto, igualmente se prejudicaria a equidade, uma vez que a dinâmica institucional estaria, arbitrariamente, a favorecer o desenvolvimento de determinadas concepções do bem em detrimento de outras. Por consequência: não só não se realiza a igualdade, que se manifesta na reciprocidade de limitações, assim como a liberdade, que se realiza na vivência da racionalidade: construção reflexiva do modelo de vida pertinente à realidade de cada qual. (SIQUEIRA; POMPEU, 2015, p. 139)

A aplicação da noção de justiça procedimental pura às partes distributivas depende da construção e administração imparcial de um sistema justo de instituições. O papel do princípio da igualdade equitativa de oportunidades é assegurar que o sistema de cooperação seja um

sistema de justiça procedimental pura. A organização da estrutura básica deve ser julgada a partir de um ponto de vista geral, sem a necessidade de se controlar uma variedade infindável de circunstâncias e posições relativas mutáveis de pessoas em particular (RAWLS, 2000, p. 93).

A alocação dos itens produzidos ocorre de acordo com o sistema público de regras e esse sistema determina o que é produzido, quanto é produzido e por que meios. Nesse tipo de justiça procedimental, a correção da distribuição está fundamentada no esquema de cooperação do qual ela surge e na satisfação das reivindicações de indivíduos engajados nesse esquema. A distribuição não pode ser julgada à par do sistema da qual é resultado (RAWLS, 2000, p. 94).

Na justiça como equidade/imparcialidade Rawls pretende usar a justiça procedimental pura para lidar com as contingências de situações particulares e isso só é possível quando a estrutura básica é justa, ou seja, o sistema é estruturado de modo que a distribuição decorrente é justa independente das circunstâncias. Isso só é possível quando estão presentes instituições políticas e jurídicas justas e que se orientam segundo os princípios da justiça.

Quando observados os princípios da justiça, a todos é assegurada igual liberdade para que persigam qualquer plano de vida que lhes agrade, desde que não viole as exigências da justiça. As pessoas partilham dos bens primários (dentre eles renda e riqueza), seguindo o princípio de que alguns podem ter mais se esses bens são adquiridos por modalidades que beneficiam e melhoram a condição daqueles que têm menos (RAWLS, 2000, p. 100).

Os acidentes da natureza ou das circunstâncias sociais somente são considerados aceitáveis quando disso resultar o bem comum e desde que assegurada a igualdade equitativa de oportunidades. As instituições que satisfazem os dois princípios da justiça são justas, pois utilizam um meio equitativo para enfrentar as arbitrariedades sociais e da natureza (como é o caso das desigualdades sociais de renda e patrimônio).

## 1.2 A justiça distributiva e o papel da tributação das heranças e doações

Como visto, a distribuição natural de dotes e habilidades não é justa nem injusta, nem é injusto que pessoas nasçam em alguma posição particular na sociedade, tratam-se de fatos naturais. O que é justo ou injusto é o modo como as instituições lidam com esses fatos, no sentido de validar ou não as arbitrariedades encontradas na natureza.

O sistema social não é uma ordem imutável acima do controle humano, mas um padrão de ação humana, o que leva Rawls a afirmar que “não é necessário que os homens se resignem a essas contingências” (RAWLS, 1997, p. 109).

A justiça distributiva em Rawls diz respeito à aplicação do segundo princípio da justiça à organização das instituições/estrutura básica da sociedade, na qual se enquadra a distribuição de renda e riqueza. O sistema social deve ser organizado de modo que a distribuição dele decorrente seja justa, independente do que venha a acontecer e, para tanto, o processo econômico e social deve ser enquadrado dentro de um contexto de instituições políticas e jurídicas justas (RAWLS, 1997, p. 303).

Presume-se que a estrutura básica é regulada por uma Constituição justa e garantidora das liberdades de cidadania igual, que assegure a liberdade de consciência e pensamento e o valor equitativo da liberdade política. O processo político é conduzido como um procedimento justo para a escolha do tipo de governo e para a elaboração de uma legislação que seja justa, além disso, a igualdade equitativa de oportunidades é garantida (RAWLS, 1997, p. 303).

O princípio da diferença, do qual a tributação com propósitos redistributivos faz parte, tem a função de mitigar a acumulação riqueza no sistema capitalista, preservando, com isso, o valor da liberdade política. Por outro lado, a igualdade equitativa de oportunidades assegura que além das despesas sociais básicas o governo deve garantir oportunidades iguais de educação e cultura para pessoas semelhantemente dotadas e motivadas (gastos e políticas públicas voltados para a redução de desigualdades).

A atuação, nas instituições, da dupla que compõe o segundo princípio da justiça de Rawls seria capaz de promover a justiça distributiva.

### *1.2.1 Os setores que compõem as instituições básicas*

Segundo Rawls, as instituições básicas do governo se dividem em quatro setores, encarregados da preservação de certas condições econômicas e sociais: (i) o setor de alocação; (ii) o setor de estabilização; (iii) o setor de transferências, e o (iv) setor de distribuição.

O (i) setor de alocação é responsável pela regulação do mercado e de preços, preservando a competitividade do sistema e impedindo a formação de um poder sobre o mercado que não seja razoável.

Também é responsável por corrigir distorções em relação à ineficiência dos preços em medir os custos e benefícios sociais. Rawl sustenta que o setor de alocação pode recorrer “a impostos e subsídios adequados, ou a mudanças na definição do direito de propriedade” para atingir os seus objetivos, o que envolve intervenção estatal e utilização, por exemplo, de tributos extrafiscais (RAWLS, 2000, p. 304).

Um exemplo tributário no Brasil, de atuação do setor de alocação, seria a redução das

alíquotas do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, com o intuito de estimular o consumo interno. Essa medida foi recentemente adotada pelo Governo Federal, com o intuito de dar fôlego para a indústria nacional e estimular a economia<sup>7</sup>.

O (ii) setor de estabilização é responsável pela preservação do pleno emprego, assegurando que aqueles que querem trabalhar encontrem uma oportunidade. O setor também luta para assegurar uma forte demanda em relação “a livre escolha de ocupação e o desenvolvimento das finanças” (RAWLS, 2000, p. 304).

Um exemplo no Brasil de atuação do setor de estabilização são as políticas públicas de estímulo à qualificação profissional, como o PRONATEC - Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec), instituído pela Lei nº 12.513/2011, sendo um de seus objetivos “estimular a articulação entre a política de educação profissional e tecnológica e as políticas de geração de trabalho, emprego e renda” (art. 1º, VI).

Os setores de alocação e estabilização têm a função de manter a eficiência da economia de mercado.

O (iii) setor de transferências é responsável pela preservação do mínimo social. A ação deve considerar as necessidades individuais e assegurar um nível de bem-estar que atenda às exigências dos necessitados. A justiça das parcelas a serem distribuídas depende das instituições básicas e de como alocam a renda total, que é composta pela soma dos salários e transferências.

A determinação da renda total pela competição ignora as exigências da pobreza e de um padrão de vida adequado, por isso Rawls se opõe à regulação dessas reivindicações pelo mercado. Tal responsabilidade regulatória é atribuída ao setor de transferências, ao qual compete fixar um mínimo social que atue como uma barreira às contingências do mercado (RAWLS, 2000, p. 304-305).

No Brasil, teríamos a atuação do setor de transferências nas políticas públicas como o atual Auxílio Brasil<sup>8</sup>, instituído pela Lei nº 14.284/2021.

Para saber se os princípios da justiça são satisfeitos é preciso considerar se a renda total dos menos favorecidos possibilita a maximização das suas expectativas no longo prazo, desde que obedecidas as restrições da liberdade igual e da igualdade equitativa de oportunidades (RAWLS, 2000, p. 305).

<sup>7</sup> Nesse sentido:

<<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias-2022/agosto/brasil-reduz-imposto-sobre-produtos-industrializados-ipi>>

<<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias-2022/agosto/decreto-garante-a-reducao-de-35-no-ipi-sobre-produtos-industrializados>>.

<sup>8</sup> <<https://www.gov.br/cidadania/pt-br/noticias-e-conteudos/desenvolvimento-social/noticias-desenvolvimento-social/auxilio-brasil-inclui-2-2-milhoes-de-familias-cheega-a-um-total-de-20-2-milhoes-e-zera-fila>>.

Rawls diz que o mínimo social fornecido pelo setor de transferências deve ser fixado no ponto que, somado aos salários, maximize as expectativas dos menos favorecidos não só no curto, mas também no longo prazo, alcançando as gerações futuras.

Cada geração deve ter um nível de poupança justa, que preserve os ganhos de cultura e capital, mas que também permita a acumulação de capital real. Nesse sentido “para que todas as gerações ganhem (exceto talvez as primeiras), as partes devem concordar com um princípio de poupança que assegure que cada geração receba dos seus predecessores o que lhes é devido e faça a sua parte justa em favor daqueles que virão depois” (RAWLS, 2000, p. 322).

O princípio da poupança justa restringe o princípio da diferença e limita a definição do mínimo social, para assegurar “as políticas destinadas a melhorar o padrão de vida das gerações posteriores dos menos favorecidos, renunciando-se assim a ganhos imediatos que estão disponíveis” (RAWLS, 2000, p. 323). Essa poupança justa não é apenas de bens materiais, mas também de direitos e das instituições justas: os indivíduos devem melhorar a civilização até um certo nível em benefício das gerações seguintes (RAWLS, 2000, p. 324).

### *1.2.2 O setor de distribuição e a justiça distributiva*

Para nosso, estudo interessa-nos, primordialmente, o (iv) setor de distribuição. Esse é o setor responsável por preservar a justiça distributiva, inclusive por meio da tributação e dos ajustes no direito de propriedade.

O primeiro aspecto do setor de distribuição está ligado à instituição de impostos sobre heranças e doações, que, segundo Rawls, devem ser progressivos, e à instituição de restrições ao direito de legar ou herdar.

O objetivo desses tributos não é arrecadatório, sua função é corrigir a distribuição da riqueza e impedir a concentração de poder que prejudique o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades. A desigualdade de riqueza e herança deve satisfazer o princípio da diferença, ou seja, a diferença nas heranças é permissível contanto que as desigualdades resultantes tragam vantagens para os menos afortunados e sejam compatíveis com a liberdade e com a igualdade equitativa de oportunidades (RAWLS, 2000, p. 306-307).

Os tributos incidentes sobre a sucessão, como é o caso dos impostos incidentes sobre doações e heranças (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações - ITCMD no Brasil, inclusive quando há elemento de conexão internacional), têm a função de evitar que o limite assecuratório da igualdade equitativa de oportunidade e do valor equitativo da liberdade política seja ultrapassado. Assim como os dotes naturais inatos e a posição social, a herança desigual é

uma circunstância do acaso, que, por isso, deve ser ajustada pelas instituições sociais:

A herança desigual de riqueza não é em si mesma mais injusta que a herança desigual de inteligência. É verdade que a primeira é mais facilmente sujeita ao controle social; mas o essencial é que, na medida do possível, as desigualdades que se fundam em ambas satisfaçam o princípio da diferença. [...] Como já foi definido anteriormente, a igualdade equitativa de oportunidades significa um certo conjunto de instituições que assegura oportunidades semelhantes de educação e cultura para pessoas semelhantemente motivadas e mantém as posições e os cargos públicos abertos a todos, levando em conta as qualidades e esforços razoavelmente relacionados com os respectivos deveres e tarefas. São essas instituições que correm risco quando as desigualdades de riqueza excedem um certo limite; e, da mesma forma, a liberdade política tende a perder o seu valor, e o governo representativo só existirá nas aparências. Os tributos e as normas do setor de distribuição devem evitar que esse limite seja ultrapassado. (RAWLS, 2000, p. 306-307)

Rawls afirma que o limite a ser fixado para os tributos sucessórios é uma questão de juízo político, que deverá ser guiada pela teoria da justiça, pelo bom senso e pela intuição. A Teoria da Justiça tem a responsabilidade, apenas, de fornecer os princípios (parâmetros) que devem regular essa instituição (RAWLS, 2000, p. 307). Importante destacar que, apesar da menção à limitação ao direito de legar, Rawls não esmiúça quais seriam outros tipos de limitação para além da tributação progressiva da riqueza.

O segundo aspecto do setor de distribuição é a instituição de um sistema tributário arrecadador (fiscal), cuja função é angariar os recursos necessários à promoção da justiça, assegurando o fornecimento de bens públicos e o pagamento das transferências garantidoras do mínimo social. Os tributos devem fornecer a receita que assegure o estabelecimento da igualdade equitativa de oportunidades na educação e em outros campos.

A carga tributária deve ser partilhada de forma justa, observando o princípio da capacidade contributiva. Nessa parte, Rawls menciona a instituição de um possível tributo proporcional sobre as despesas e sobre o consumo, alegando que a tributação progressiva deveria ser usada na tributação sobre o patrimônio, para conter a acumulação de riqueza, resguardando a igualdade equitativa de oportunidades e evitando que a acumulação de poder domine as instituições justas (RAWLS, 2000, p. 307-309).

As considerações sobre a forma de tributação (proporcional sobre o consumo ou progressiva sobre a renda e patrimônio) são genéricas e formuladas a partir da consideração de uma sociedade hipotética perfeitamente justa, no sentido de atender aos dois princípios da justiça. O autor afirma que a escolha pela matriz tributária concreta, contudo, caberá a cada sociedade a partir da avaliação da sua situação face aos princípios da justiça. Não obstante, Rawls é enfático em afirmar que a tributação sobre o patrimônio e a riqueza deve ser

progressiva.

O setor de distribuição tem duas funções e duas partes. A primeira é instituir tributos capazes de corrigir as distorções que o acúmulo de patrimônio causa e, assim, assegurar a preservação do valor da liberdade política e da liberdade equitativa de oportunidades; e a segunda é construir um sistema de tributação capaz de arrecadar a receita exigida pela justiça para suprir os gastos sociais e as transferências de renda que se destinam a satisfazer o princípio da diferença.

Natercia Siqueira e Gina Pompeu evidenciam a relação entre o setor de distribuição e a promoção da justiça como igualdade

Veja-se bem: nem o modelo do *Welfare State* se coaduna com a igualdade própria ao liberalismo de Rawls, que demanda iguais oportunidades de participação na vida social e econômica da sociedade. A desigualdade social e econômica é justa desde que se assegurem justa oportunidade do preenchimento de cargos e funções sociais abertos a todos. Daí, duas exigências: os cargos e funções sociais devem ser abertos a todos, o que exclui a hierarquia social; deve-se possibilitar a justa oportunidade de preenchimento desses cargos e funções, para o que se faz necessário obstar o grande acúmulo de capital e assegurar, a todos, o acesso à educação de qualidade. Por isso mesmo inclusiva. (SIQUEIRA; POMPEU, 2015, p. 142)

As partes do setor de distribuição decorrem dos dois princípios da justiça. O imposto sobre a sucessão, e a definição legal dos direitos de propriedade, devem assegurar as instituições de liberdade igual em uma democracia com propriedade privada, assim como o valor equitativo dos direitos estabelecidos.

Os demais tributos devem fornecer a receita para estabelecer transferências e assegurar um sistema de bens sociais públicos cujo objetivo é estabelecer a igualdade equitativa de oportunidades na educação e em outros campos, de modo a implementar o segundo princípio da justiça.

A justiça distributiva se materializa quando a estrutura básica da sociedade atende os dois princípios da justiça, em especial o segundo princípio. As transferências e benefícios devem ser ordenados de modo a aumentar as expectativas dos menos favorecidos, expectativas essas que devem ser compatíveis com a poupança justa e com a manutenção das liberdades iguais.

Quando a estrutura básica toma essa forma, a distribuição resultante será justa. Cada um recebe a renda total (salários + transferências) a que tem direito dentro do sistema de regras públicas no qual se fundam suas expectativas legítimas.

### 1.3 Conclusões parciais

A Teoria da Justiça de Rawls, em termos filosóficos e dentro de uma concepção razoável de justiça para as instituições, concebe como essencial a cobrança e a instituição de tributos sucessórios progressivos (onde se situa o ITCMD no Brasil), cujo objetivo é evitar que o acúmulo desmedido de riqueza e poder nas mãos de uma minoria, em razão de acasos da natureza, mine o valor democrático das instituições, viole a liberdade política e a igualdade equitativa de oportunidade.

Se as instituições são dominadas por uma minoria privilegiada a tendência é que ocorram violações aos direitos dos menos favorecidos, uma vez que o interesse daqueles que ocupam as posições de destaque nas instituições políticas e legais será o de preservar o *status quo* que os beneficia. É aí que ocorre a quebra da justiça e a violação aos princípios da justiça: perde-se o valor equitativo das liberdades políticas e a igualdade equitativa de oportunidades não é alcançada.

No Brasil, dados evidenciam a perda do valor da liberdade política, já que as instituições são ocupadas, em sua maioria, por homens brancos e ricos. Isso faz com que o processo político seja influenciado pelo viés beneficiador dessa classe, o que impacta a promoção de políticas públicas que beneficiem a parcela não representada e a capacidade de aprovação de medidas desconcentradoras de renda e riqueza.

Pode-se dizer que o pressuposto da Teoria de Rawls é que a implementação de políticas públicas fortemente desconcentradoras de renda e patrimônio seriam capazes de efetivamente gerar uma igualdade real dos pontos de partida sociais e assegurar que a ampla liberdade política do Estado constitucional tenha igual valor e seja usufruída equitativamente por todos os cidadãos (GODOI; PEREIRA, 2018). É essa a finalidade que deve ser enxergada na cobrança de tributos sucessórios progressivos: equalizar, no longo prazo, os efeitos deletérios da herança desigual.

Veremos, a partir de dados, que a estrutura social de classes é mantida pelas sucessões advindas de heranças e doações, o que distorce a igualdade de oportunidades, e que a tributação da sucessão tem efeitos na mitigação do acúmulo desmedido de riqueza, que afeta não só o direito às liberdades como também a justa distribuição de renda, riqueza, poderes e oportunidades.

## 2 O IMPACTO DA HERANÇA E DAS DOAÇÕES NA ACUMULAÇÃO DE PATRIMÔNIO E O PAPEL REDISTRIBUTIVO DO ITCMD

No capítulo anterior estudamos a Teoria da Justiça de Rawls, que propõe, em um modelo teórico, a cobrança de tributos sucessórios progressivos, para evitar o acúmulo desmedido de riqueza e poder nas mãos de uma minoria, em razão de acasos da natureza. A concentração acentuada de riqueza provoca, inevitavelmente, redução do valor democrático das instituições, violações à liberdade política e à igualdade de oportunidades.

Neste capítulo procuramos demonstrar, com base em dados, que as sucessões gratuitas são uma das causas para a acumulação desenfreada de riqueza por uma minoria, especialmente em razão da sua baixa tributação.

Como veremos, a instituição de tributos progressivos sobre as heranças e doações, segundo propõe a Teoria da Justiça de Rawls, é um mecanismo eficaz para reduzir a concentração de riqueza nas mãos de minorias privilegiadas.

### 2.1 Dados sobre a desigualdade de renda e riqueza no mundo

A evolução histórica da dinâmica da distribuição de renda e riqueza ao longo dos últimos séculos foi abordada de forma pormenorizada na obra *O capital no século XXI*, de autoria do economista Thomas Piketty, com base em dados fiscais oficiais disponibilizados ao longo dos anos (PIKETTY, 2014). Essa obra será objeto de análise neste capítulo.

Em 1955 foi publicado, sob o título de “Economic Growth and Income Inequality” (Crescimento econômico e desigualdade de renda), a teoria de Simon Kuznets<sup>9</sup> que deu origem à conhecida “curva de Kuznets”. Segundo essa teoria, a escalada da desigualdade social teria o padrão de uma curva em formato de U invertido ( $\Omega$ ), a significar que haveria um crescimento da desigualdade no período de industrialização, nos estágios iniciais do desenvolvimento econômico, com forte queda no momento posterior do capitalismo desenvolvido, à medida em que a população fosse se beneficiando dos processos modernizantes (com ganhos em educação e capacitação, por exemplo) (PIKETTY, 2014, p. 21).

Sobre a importância e o pioneirismo do trabalho desenvolvido por Kuznets na análise

---

<sup>9</sup> Kuznets era economista e foi ganhador do prêmio Nobel em 1971, pelo trabalho referente ao estudo da desigualdade de renda em relação ao crescimento econômico. A chamada ‘curva de Kuznets’ é frequentemente mencionada nos estudos sobre desigualdade de renda até os dias atuais. A relevância do trabalho de Kuznets se deve, muito, à utilização de dados das declarações de Imposto de Renda nos EUA para a estimação da renda nacional.

da desigualdade social, Piketty esclarece o seguinte

Para transmitir ao leitor a influência considerável da teoria de Kuznets no pensamento dos anos 1980 e 1990 e, em certa medida, também no pensamento atual, é preciso salientar que se trata da primeira teoria sobre crescimento e desigualdade fundamentada num extenso trabalho estatístico. Foi preciso chegar a meados do século XX para que as primeiras séries históricas sobre a distribuição de riqueza estivessem disponíveis, com a publicação em 1953 da obra monumental de Kuznets, *Shares of Upper Income Groups in Income and Saving* [Participação dos grupos de renda alta na renda nacional e na popança]. As séries compiladas por Kuznets se referem a um único país, os Estados Unidos, e compreendem um período de 35 anos (1913-1948). Trata-se, contudo, de uma contribuição fundamental, que mobilizou duas fontes de dados inacessíveis aos autores do século XIX: as declarações do imposto federal sobre a renda instituído em 1913; e as estimativas da renda nacional dos Estados Unidos, elaboradas pelo próprio Kuznets alguns anos antes. Foi a primeira tentativa de medir a desigualdade social em escala tão ambiciosa. (PIKETTY, 2014, p. 18-19)

Ocorre que, segundo Piketty, são frágeis os fundamentos empíricos que deram sustentação à teoria da “curva de Kuznets”. O que se constatou posteriormente é que a forte queda na desigualdade de renda nos países desenvolvidos, observada entre 1914 e 1945, foi, antes de tudo, fruto das guerras mundiais e dos choques econômicos e políticos delas provenientes (PIKETTY, 2014, p. 22). A queda da desigualdade teria pouquíssima relação com o processo de mobilidade dos fatores de produção descrito por Kuznets, levando Piketty a afirmar que “não há motivo algum para acreditar que o crescimento tende a se equilibrar de forma automática” (PIKETTY, 2014, p. 23).

Em face do crescimento da desigualdade no século XXI, Piketty, expandindo o trabalho de Kuznets, se propôs e analisar dados históricos e identificar os padrões e regularidades no processo de acumulação de renda e riqueza ao longo dos séculos, com o intuito de dar ênfase à questão da distribuição de renda e riqueza. De acordo com o autor

[P]ara trazer à tona a questão distributiva, é preciso começar reunindo a base de dados históricos mais completa possível a fim de compreender o passado e refletir sobre as tendências futuras. Somente estabelecendo fatos e identificando padrões e regularidades, para então comparar países e contrastar experiências, poderemos ter a esperança de revelar os mecanismos em operação e proporcionar um maior esclarecimento sobre o futuro. (PIKETTY, 2014, p. 23)

A metodologia utilizada pelo economista Thomas Piketty considera os dados oficiais fiscais (registros tributários referentes à declaração de renda e da transmissão de patrimônio) para avaliar de forma concreta os índices de concentração de renda. De acordo com o autor sua obra se baseou em “séries de dados que lidam diretamente com a desigualdade e a distribuição de renda; e séries de dados que lidam com a distribuição da riqueza e a relação entre riqueza e

renda” (PIKETTY, 2014, p. 23), que, juntas, permitem estudar e compreender a dinâmica histórica da desigualdade.

Os registros tributários fornecem informações mais realistas que as utilizadas tradicionalmente pelo índice de GINI, que analisa informações das pesquisas domiciliares sobre as rendas das famílias. De acordo com o IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, o coeficiente de GINI

Mede o grau de desigualdade na distribuição da renda domiciliar per capita entre os indivíduos. Seu valor pode variar teoricamente desde 0, quando não há desigualdade (as rendas de todos os indivíduos têm o mesmo valor), até 1, quando a desigualdade é máxima (apenas um indivíduo detém toda a renda da sociedade e a renda de todos os outros indivíduos é nula). Série calculada a partir das respostas à Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad/IBGE) (IPEA, 2016).

Como o índice de GINI analisa a concentração de renda total de determinado país, sem a segregação de estratos de distribuição da renda, não é possível identificar, com clareza, os níveis de concentração de renda pelos estratos mais ricos da sociedade.

A metodologia de Piketty, por sua vez, se vale de faixas de apropriação de renda para análise dos níveis de concentração de renda e riqueza, segregando a população entre os 50% mais pobres, os 40% do meio da distribuição e os 10% do topo da distribuição, esses últimos ainda são segregados nos 1% e 0,1% mais ricos e, portanto, mais concentradores de renda e riqueza (GODOI, 2022, p. 64).

Ao analisar os processos de acumulação de renda nos Estados Unidos da América para o período de 1910-2010, Piketty observou que a “curva de Kuznets” não se confirmava, uma vez que o resultado era um U normal e não uma curva em U invertido ( $\Omega$ ).

As análises realizadas pelo autor levam em conta os conceitos de renda nacional como “o conjunto das rendas de que dispõem os residentes de um país ao longo de um ano, qualquer que seja a classificação jurídica dessa renda” (PIKETTY, 2014, p. 49), e de capital como “o conjunto de ativos não humanos que podem ser adquiridos, vendidos ou comprados em algum mercado [...] inclui todo tipo de riqueza que, pressupõe-se, pode pertencer a indivíduos (ou a grupos de indivíduos), além de também poder ser transmitida, comprada ou vendida, de modo permanente, em algum mercado” (PIKETTY, 2014, p. 51-52). Os termos capital, riqueza e patrimônio são considerados sinônimos para os fins desse texto.

O gráfico abaixo demonstra que o décimo superior na distribuição da renda nacional acumulava aproximadamente 40% da renda em 1910, tendo sido observada uma queda na concentração da renda entre 1910-1945, quando o percentual acumulado pelo decil chegou a

pouco mais de 30%. Após um período de estabilidade entre os anos 1970-1980, os níveis de desigualdade voltaram a subir, sendo que, em 2010, o décimo superior concentrava quase 50% da renda nacional (PIKETTY, 2014, p. 30):

Gráfico 1 - Desigualdade da renda nos Estados Unidos 1910-2010

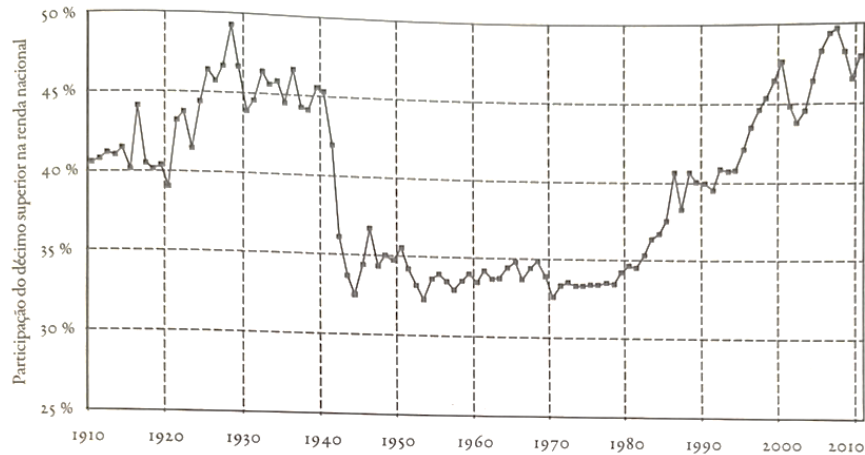


GRÁFICO I.1 A desigualdade da renda nos Estados Unidos, 1910-2010

A participação do décimo superior na renda nacional americana passou de 45-50% nos anos 1910-1920 para menos de 35% nos anos 1950 (trata-se da queda documentada por Kuznets); depois voltou a subir de menos de 35% nos anos 1970 para 45-50% nos anos 2000-2010.

Fontes e séries: ver [www.intrinseca.com.br/ocapital](http://www.intrinseca.com.br/ocapital).

Fonte: PIKETTY, 2014, p. 31.

Em relação ao processo de acumulação de riqueza privada na Europa (Reino Unido, França e Alemanha) para o período de 1870-2010, a pesquisa desenvolvida por Piketty também revelou uma curva em formato de U. No período de 1870-1910 a concentração de riqueza privada pelo decil superior chegava a mais de 700% da renda nacional anual (ou seja, sete anos de renda nacional).

Observou-se uma forte queda da desigualdade entre 1910-1950, especialmente em razão dos choques econômicos e políticos advindos das duas guerras mundiais, mas a desigualdade voltou a subir a partir dos anos posteriores, especialmente em razão das políticas neoliberais. Em 2010, o decil superior na França acumulava quase 600% da riqueza em relação à renda nacional:

Gráfico 2 - Relação capital/renda na Europa, 1870-2010

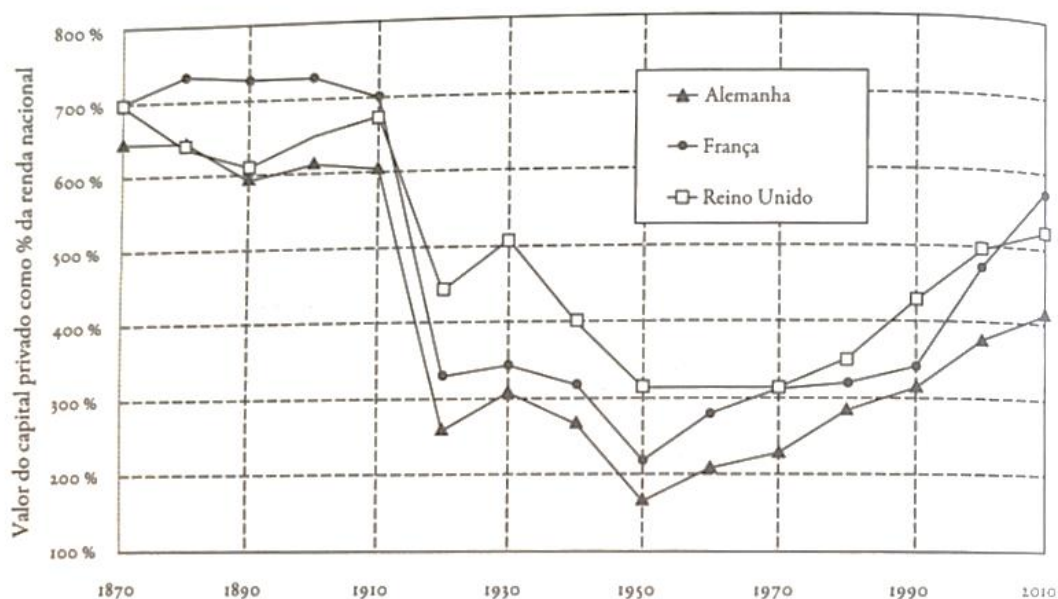


GRÁFICO I.2 A relação capital/renda na Europa, 1870-2010

O total da riqueza privada se situa entre seis e sete anos da renda nacional na Europa em 1910, entre dois e três anos em 1950 e entre quatro e seis anos em 2010.

Fontes e séries: ver [www.intrinseca.com.br/ocapital](http://www.intrinseca.com.br/ocapital).

Fonte: PIKETTY, 2014, p. 32.

Sobre a curva da desigualdade de renda e riqueza ao longo dos anos, Piketty afirma que

[E]m particular, a redução da desigualdade que ocorreu nos países desenvolvidos entre 1900-1910 e 1950-1960 foi, antes de tudo, resultado das guerras e das políticas públicas adotadas para atenuar o impacto desses choques. Da mesma forma a reascensão da desigualdade depois dos anos 1970-1980 se deveu, em parte, às mudanças políticas ocorridas nas últimas décadas, principalmente no que tange à tributação e às finanças. A história da desigualdade é moldada pela forma como os atores políticos, sociais e econômicos enxergam o que é justo e o que não é, assim como pela influência relativa de cada um desses atores pelas escolhas coletivas que disso decorrem. (PIKETTY, 2014, p. 27).

Interessa-nos aprofundar, neste estudo, a questão da desigualdade de riqueza e patrimônio, especialmente o impacto que as heranças e doações têm no processo de concentração de riqueza no topo dos estratos sociais.

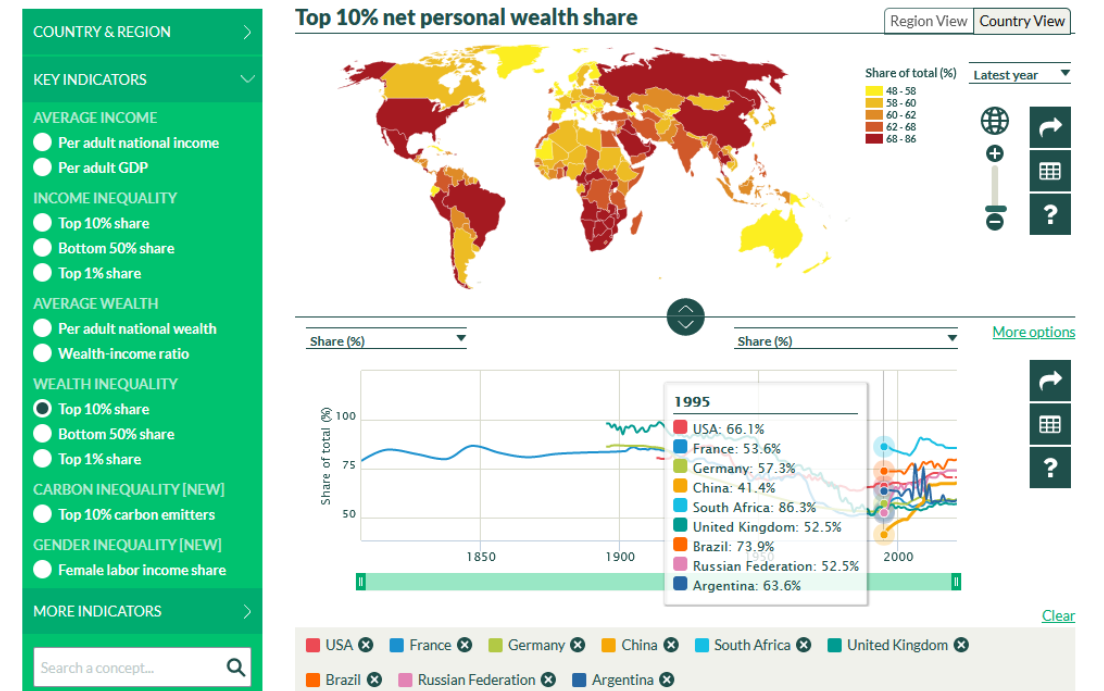
O gráfico abaixo, extraído da base de dados do *World Inequality Database* (WID, 2022) que integra o *World Inequality Lab*<sup>10</sup> (do qual Piketty é um dos idealizadores), evidencia o percentual da riqueza concentrado em 1995<sup>11</sup> pelo decil mais rico dos Estados Unidos da

<sup>10</sup> Consiste em um banco de dados colaborativo, formado por pesquisadores do mundo todo, com foco no estudo da desigualdade mundial. O WIL hospeda o *World Inequality Database*, o banco de dados público mais extenso sobre a dinâmica global da desigualdade. Para mais informações acessar: <<https://inequalitylab.world/en/our-mission/>>.

<sup>11</sup> Escolhemos esse ano por ser o primeiro da série histórica com informações disponibilizadas para todos os países em análise.

América, França, Alemanha, China, África do Sul, Reino Unido, Brasil, Rússia e Argentina. A análise considera a participação líquida da riqueza pessoal, consistente no valor total dos ativos não financeiros e financeiros (habitação, terrenos, depósitos, títulos, ações etc.) menos as suas dívidas:

Figura 1 - Percentual da riqueza concentrado em 1995 pelo decil mais rico dos Estados Unidos da América, França, Alemanha, China, África do Sul, Reino Unido, Brasil, Rússia e Argentina.



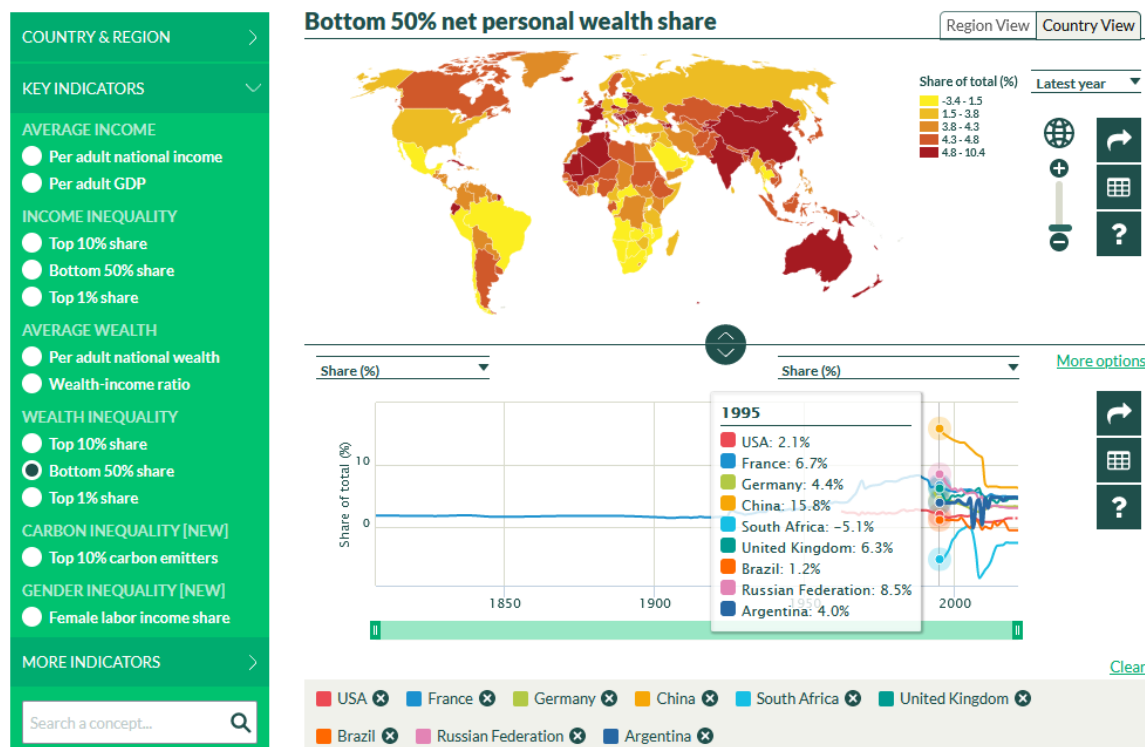
Fonte: WID WORLD. World Inequality Database

No período em análise (1995), o maior percentual de concentração de riqueza pelo decil mais rico é observado na África do Sul (86,3%), seguido pelo Brasil (73,9%), Estados Unidos da América (66,1%) e Argentina (63,6%). Na Alemanha o decil mais rico concentra 57,3%, o percentual mais alto observado nos países europeus, seguido da França (53,6%), Reino Unido (52,5%) e Rússia (52,5%). Na China a concentração da riqueza pelo decil mais rico é a menor observada, de 41,4%. Os níveis de concentração são muito altos mesmo em grandes potências mundiais como os Estados Unidos da América, ou mesmo nos países europeus.

O percentual da concentração continua altíssimo quando observamos, para o mesmo período e países, o total da riqueza acumulada pelo 1% mais rico, que é de 47,4% na África do Sul; 41,4% no Brasil (percentual bem próximo ao daquele primeiro país); 31% na Argentina; 28,5% nos Estados Unidos da América; 26,3% na Alemanha; 21,5% na Rússia; 20,4% na França; 18,5% no Reino Unido e 16,6% na China (WID, 2022).

Em contrapartida, para o ano de 1995, os 50% mais pobres nos países analisados concentram riqueza muito baixa, na média de 5%:

Figura 2 - 50% mais pobres nos países analisados concentram riqueza muito baixa, na média de 5% para o ano de 1995

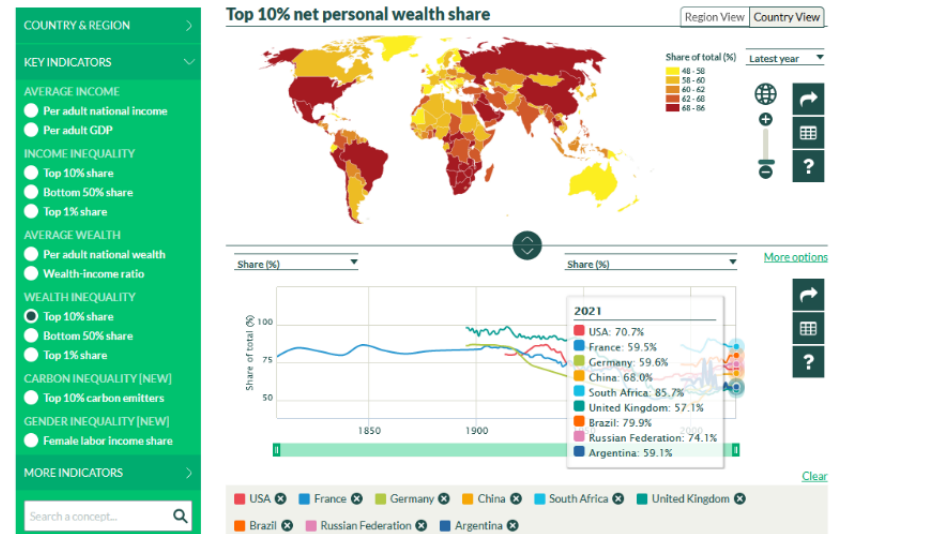


Fonte: WID WORLD. World Inequality Database

Como consequência, os menores níveis de concentração de riqueza pelos 50% mais pobres são observados nos países nos quais os 10% e o 1% mais ricos possuem os maiores percentuais da riqueza concentrada. Na África do Sul, os 50% mais pobres não possuem qualquer patrimônio, indicando o gráfico riqueza negativa de 5,1%, ou seja, concentração de dívidas. No Brasil, o percentual é de 1,2%, seguido dos Estados Unidos da América (2,1%) e Argentina (4%). Na Alemanha os 50% mais pobres concentram 4,4% da riqueza, seguido pelo Reino Unido (6,3%) e França (6,7%). Na Rússia o percentual é um dos maiores, de 8,5%, seguido pela China, com o montante de 15,8% (mais do que o dobro do valor nos países europeus).

Essa dinâmica da desigualdade não se alterou nos últimos anos. O gráfico abaixo indica o percentual de concentração de riqueza pelo decil mais rico no ano de 2021, em relação aos países selecionados para análise:

Figura 3 - Percentual de concentração de riqueza pelo decil mais rico no ano de 2021



Fonte: WID WORLD. World Inequality Database

Em 2021 o maior percentual de concentração de riqueza pelo decil mais rico é observado na África do Sul (85,7%), seguido pelo Brasil (79,9%), Rússia (74,1%), Estados Unidos da América (70,7%) e Argentina (59,1%). Na Alemanha o decil mais rico passou a concentrar 59,6%, seguindo da França (59,5%) e Reino Unido (57,1%). Na China a concentração da riqueza pelo decil mais rico deixou de ser a menor, alcançando a casa de 68%.

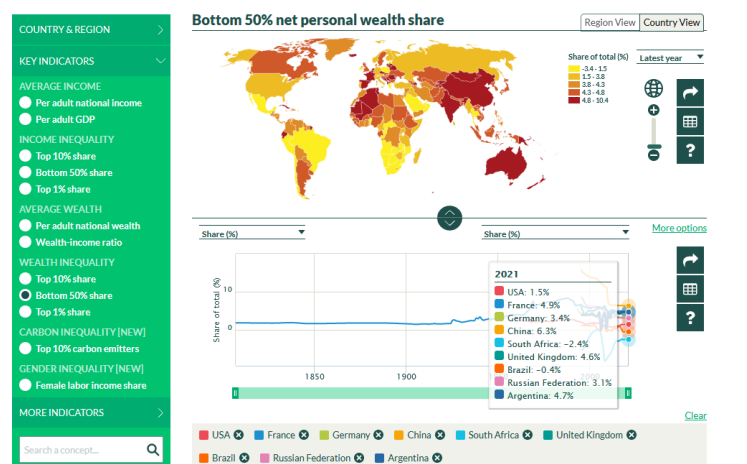
Com exceção da África do Sul e Argentina, onde se observou, respectivamente, uma queda de 0,6% e de 4,5% nos níveis de concentração de riqueza pelo decil mais rico, em todos os demais casos analisados a concentração de riqueza aumentou nos últimos 26 anos.

Em relação ao 1% mais rico, o percentual da riqueza concentrado em 2021 é de 55% na África do Sul; 48,9% no Brasil; 47,7% na Rússia; 34,9% nos Estados Unidos da América; 31% na China; 29,7% na Alemanha; 27% na França; 26% na Argentina e 21,3% no Reino Unido (WID, 2022).

Veja-se que, na África do Sul, apesar da redução nos níveis de concentração de riqueza pelo decil mais rico, houve um aumento de 7,6% na riqueza concentrada pelo 1% mais rico (que possui mais de 50% de toda a riqueza do país). O índice no Brasil também aumentou consideravelmente e é extremamente alto, sendo que, atualmente, o 1% mais rico concentra quase metade de toda a riqueza do país.

A situação dos 50% da base de distribuição, no período analisado (1995-2021), se agravou na maioria dos países, veja-se:

Figura 4 - Situação dos 50% da base de distribuição, no período analisado (1995-2021)



Fonte: WID WORLD. World Inequality Database

Na África do Sul, onde os 50% mais pobres, em 1995, possuíam riqueza negativa de 5,1%, o percentual foi reduzido para uma riqueza negativa de 2,4% (uma melhora na condição patrimonial dos 50% mais pobres de 2,7%). Já no Brasil, onde em 1995 a riqueza concentrada pela base da distribuição era de 1,2%, o nível foi reduzido para -0,4% em 2021, indicando que a metade da população brasileira possui mais dívidas e obrigações do que patrimônio.

Nos Estados Unidos da América o percentual atual concentrado pela base é de 1,5%, seguido pela Rússia (3,1%) e Alemanha (3,4%). Na sequência temos França (4,9%), Argentina (4,7%) e Reino Unido (4,6%). Na China, cujo montante concentrado pela base era de 15,8% em 1995, o percentual foi reduzido para 6,3% em 2021.

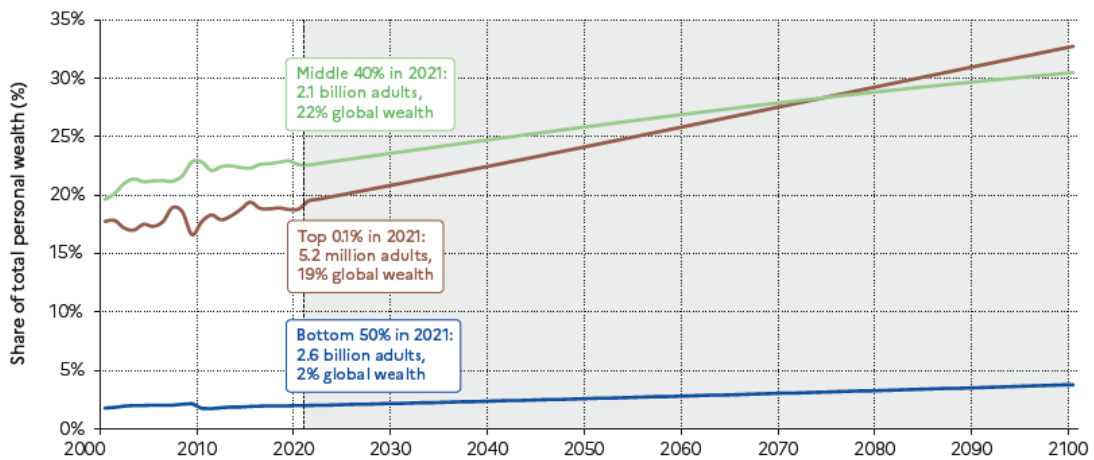
Sobre esses dados, é conclusiva e certa a análise apresentada por Marciano Godoi:

Numa escala decrescente de apropriação da riqueza total pelos 10% do topo da distribuição em algumas potências mundiais e regionais, a África do Sul (85,6%) é seguida pela Rússia (71,3%), EUA (70,7%), China (67,4%), Índia (62,8%), França (55,3%) e Reino Unido (51,9%). Entre os países componentes da Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2018a, p. 3), é de 50% a média da concentração de riqueza no decil superior da distribuição, sendo que os 40% da base da distribuição se apropriam de apenas 3% da riqueza total.

Chama a atenção o quão diminuta é, em toda parte, a parcela de riqueza apropriada pelo 50% da base da distribuição: negativa na África do Sul, não passa de 1,5% da riqueza total nos EUA, 3,5% na Rússia e 6,3% na França (WORLD..., [2022?]). Por esses números, percebe-se que, para os 50% da base da distribuição da riqueza, o capitalismo pode ser o reino do consumo (que o crédito e o marketing massivo e onipresente transformam em consumismo), mas muito dificilmente é o reino da propriedade (a não ser a propriedade de bens pessoais e de bens de consumo, que não são algo específico do capitalismo). (GODOI, 2022, p. 66)

O recente relatório *World Inequality Report 2022*, elaborado pela equipe de pesquisadores do *World Inequality Lab*, aponta que a desigualdade de riqueza observada nas últimas décadas continua a crescer em todo o mundo, conforme evidencia o gráfico abaixo:

## Gráfico 3 - Crescimento da desigualdade de riqueza de 2000 a 2010

**Figure 4.6** Projections of the top 0.1%, middle 40% and bottom 50% wealth shares, 2000-2100

**Interpretation:** The graph shows the evolution of the global top 0.1% and middle 40% wealth shares if each group continued to grow at the same speed as they have since 1995, all else being equal. Net household wealth is equal to the sum of financial assets (e.g. equity or bonds) and non-financial assets (e.g. housing or land) owned by individuals, net of their debts. Sources and series: wir2022.wid.world/methodology, Bauluz et al. (2021) and updates. **Sources and series:** wir2022.wid.world/methodology, Bauluz et al. (2021) and updates.

Fonte: CHANCEL; PIKETTY; SAEZ et al. *World Inequality Report 2022*, p. 96.

Estimando um crescimento no mesmo nível do que vem sendo observado desde 1995, em 2070 o Top 0,1% dos indivíduos mais ricos do mundo concentrarão mais de um quarto da riqueza mundial. No final do século XXI, eles possuirão mais riqueza que os 40% da média global (que hoje concentram aproximadamente 25% da riqueza mundial). Segundo o relatório, sem mudanças nas políticas públicas ou outros choques exógenos (como guerras, catástrofes naturais ou crises econômicas), o futuro reservará cada vez mais desigualdade em benefício dos multimilionários globais (CHANCEL; PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2022, p. 95).

Na busca pela mensuração da desigualdade, Piketty observou uma regularidade: a desigualdade do capital é sempre mais forte que a do trabalho (renda), sendo possível afirmar que a concentração da propriedade do capital e das rendas dele provenientes é sistematicamente maior que a concentração das rendas provenientes do trabalho.

Tal regularidade, afirma Piketty, “é encontrada em todos os países e em todas as épocas com dados disponíveis, sem exceção e em grandes proporções” (PIKETTY, 2014, p. 239). O autor fornece o seguinte exemplo para evidenciar a enorme discrepância entre a concentração de renda e a concentração de riqueza:

[A]penas para destacar uma primeira ordem de grandeza, a participação dos 10% dos indivíduos que recebem rendas do trabalho mais elevadas costuma ser de 25-30% do total das rendas do trabalho, enquanto a participação dos 10% dos indivíduos que detêm o patrimônio mais alto é sempre superior a 50% do total da riqueza, chegando

às vezes a 90% em algumas sociedades. Talvez ainda mais marcante, os 50% mais mal pagos recebem uma parte considerável do total das rendas do trabalho (geralmente entre um quarto e um terço, mais ou menos tanto quanto os 10% mais bem pagos), enquanto os 50% mais pobres em patrimônio não possuem nada – ou quase nada (sempre menos de 10% do patrimônio total e em geral menos de 5%, ou dez vezes menos do que os 10% mais ricos). A desigualdade em relação ao trabalho é com frequência mais suave, moderada e razoável (ao menos até onde a desigualdade puder ser considerada razoável – veremos que essa questão não deve ser exagerada). Já a desigualdade do capital é sempre extrema. (PIKETTY, 2014, p. 239-240)

A principal razão para a tendência aos altos índices de acumulação de riqueza, especialmente pelo decil mais rico, se deve à relação entre a taxa de retorno do capital ( $r$ ) e a taxa de crescimento econômico ( $g$ ). Se a taxa de rendimento supera, ano após ano, o crescimento econômico ( $r > g$ ) tem-se um aumento paulatino da desigualdade.

O baixo crescimento econômico é a regra histórica da humanidade e os surtos de crescimento são exceções. Nos momentos de crescimento, a desigualdade da renda contribui para o aumento da desigualdade econômica. Quanto maior a renda, menos dela os indivíduos consumirão para manter o seu padrão de vida, vindo então a acumular riqueza que, em determinado ponto, gerará um retorno (renda do capital) em valor superior ao crescimento econômico verificado no período (RAUSCH, 2016, p. 553).

Em economias de baixo crescimento a capacidade de o patrimônio acumulado gerar riqueza é o cerne da desigualdade. A estrutura do mercado é organizada para atrair investimentos e, por vezes, a remuneração do capital supera a remuneração do trabalho, causando, então, o efeito da desigualdade (RAUSCH, 2016, p. 553).

Segundo Piketty, “nas economias que crescem pouco, a riqueza acumulada no passado naturalmente ganha uma importância desproporcional, pois basta um pequeno fluxo de poupança para aumentar o estoque de forma constante e substancial” (PIKETTY, 2014, p. 32).

No Brasil, a Taxa SELIC é a taxa básica de juros da economia, que influencia todas as taxas de juros do país, inclusive as incidentes sobre aplicações financeiras. A SELIC é a taxa de juros apurada nas operações de empréstimos de um dia entre as instituições financeiras que utilizam títulos públicos federais como garantia (BRASIL. Banco Central, 2022).

Com o intuito de exemplificar, de forma bem simples, o fenômeno da relação entre  $r > g$ , tomemos o ano de 2012 no Brasil. Conforme dados da Receita Federal do Brasil<sup>12</sup>, a Taxa SELIC acumulada naquele ano foi de 8,17%, enquanto o crescimento da economia em

---

<sup>12</sup> Disponível em: <[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/taxa-de-juros-selic#Taxa\\_de\\_Juros\\_Selic](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/taxa-de-juros-selic#Taxa_de_Juros_Selic)>.

relação ao ano anterior (2011), medido pelo PIB, foi de apenas 0,9%, segundo boletim do Banco Central do Brasil<sup>13</sup> (BRASIL. Banco Central, 2012).

Nesse exemplo simplista fica claro que aqueles que investiram parte da sua renda em 2012 receberam altos rendimentos de capital (superior em 7,27% em relação à taxa de crescimento da economia). No longo prazo, os rendimentos de capital se acumulam e formam as grandes riquezas, que em sua maioria serão transmitidas pela herança e aumentarão os níveis de desigualdade social.

Os dados recentes confirmam os enormes níveis de desigualdade de patrimônio observados em todo o mundo, onde uma pequena parcela da população concentra a maior parte da riqueza, sendo relegado à base da distribuição (50% mais pobres) um percentual da riqueza em alguns casos negativo e que fica na média dos 5%.

### *2.1.1 O peso das heranças e das doações na concentração de riqueza segundo Piketty*

A transmissão de riqueza por heranças e doações é, comprovadamente, um dos fatores que contribui para a concentração de patrimônio e para a desigualdade social. Como a taxa de rendimento do capital, em regra, supera as taxas de crescimento da economia, é quase inevitável que a riqueza herdada, um patrimônio originado no passado, progrida em um ritmo muito mais acelerado que a poupança (patrimônio gerado no presente), contribuindo para a concentração de riqueza nas mãos de poucos (PIKETTY, 2014, p. 368-369).

Nesse cenário, se os herdeiros poupam uma pequena porção da renda do capital, é inevitável que a fortuna herdada cresça mais rápido que a economia e supere a riqueza construída durante a vida de trabalho.

As conclusões de Piketty, a partir da análise realizada ao longo dos séculos, especialmente com base em dados coletados na França, são enfáticas quanto ao retorno da força da herança e o seu impacto no aumento das desigualdades no século XXI.

Para Piketty, caso não haja novas políticas públicas como a tributação progressiva da renda e da riqueza, é inevitável que “a concentração do capital atinja níveis muito altos, potencialmente incompatíveis com os valores meritocráticos e os princípios de justiça social que estão na base de nossas sociedades democráticas modernas” (PIKETTY, 2014, p. 33).

Segundo o autor, “isso tende a gerar uma importância desproporcional e duradoura das desigualdades criadas no passado e, portanto, das heranças” (PIKETTY, 2014, p. 369). Vale

---

<sup>13</sup> Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/pec/boletim/banual2012/re12012cap1p.pdf>>.

ressaltar que Piketty considera em suas análises não só a riqueza herdada, mas também aquela doada em vida, cujo impacto é também decisivo no processo de formação das grandes desigualdades sociais.

Ao analisar o fluxo anual da herança na França, para o período de 1820-2000, Piketty concluiu que no século XIX o fluxo de herança representava o equivalente a 20-25% da renda nacional. O fluxo “mede aquilo que é transmitido a cada ano (ou seja, a importância das riquezas vindas do passado passíveis de serem apropriadas por meio das heranças) em comparação com as rendas produzidas e recebidas ao longo desse mesmo ano” (FREITAS, 2017, p. 25).

O percentual encontrado por Piketty é extremamente alto, correspondendo à situação em que a quase totalidade do estoque de riqueza provém da herança, ocupando um lugar central e estrutural na sociedade do século XIX. Houve queda entre os anos 1910-1950, mas o crescimento foi retomado desde então, com certa aceleração a partir de 1980 (PIKETTY, 2014, p. 370):

Gráfico 4 - Fluxo anual de herança expresso em porcentagem da renda nacional, França 1810-2000

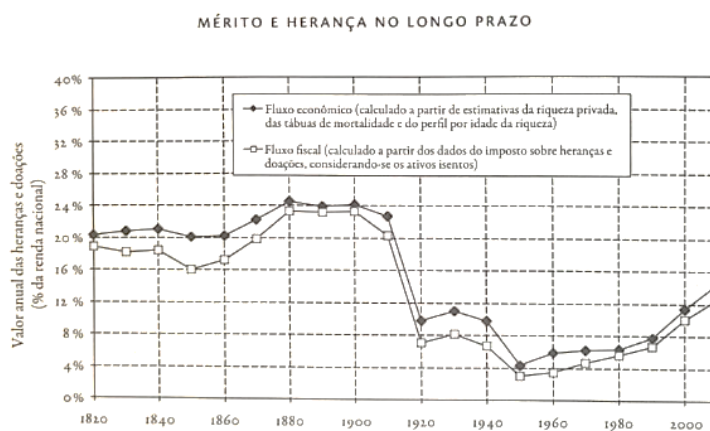


GRÁFICO 11.1. Fluxo anual de heranças expresso em porcentagem da renda nacional, França 1820-2010  
O fluxo anual de heranças representava 20-25% da renda nacional durante o século XIX e até 1914, antes de cair para menos de 5% nos anos 1950 e de voltar a subir para 15% em 2010.  
Fontes e séries: ver [www.intrinsicca.com.br/ocapital](http://www.intrinsicca.com.br/ocapital).

Fonte: PIKETTY, 2014, p. 371.

O gráfico mostra que, nos anos 1950-1960, as heranças representavam uma parcela muito pequena da renda nacional, o que fez com que várias gerações crescessem com a ideia um tanto quanto idealizada de que a riqueza era algo acumulado por conta própria, por meio da poupança e do esforço, muito em função do ideal meritocrático. Essa percepção vem sendo desmistificada pelas gerações mais jovens, nascidas a partir de 1970-1980, que já reconhecem

o papel determinante que a herança e as doações desempenham em suas vidas (PIKETTY, 2014, p. 371-372).

Outra constatação de Piketty é que a compressão do fluxo de herança logo após os choques dos anos 1914-1945 foi quase duas vezes maior do que a queda do total das riquezas privadas, de modo que “não se pode, portanto, resumir o desmoronamento das heranças a um desmoronamento patrimonial (mesmo que as duas evoluções claramente tenham uma ligação estreita)” (PIKETTY, 2014, p. 371).

O gráfico abaixo demonstra o peso da herança na riqueza total da França para o período de 1850-2100:

Gráfico 5 - Participação dos patrimônios herdados na riqueza total da França 1850-2100

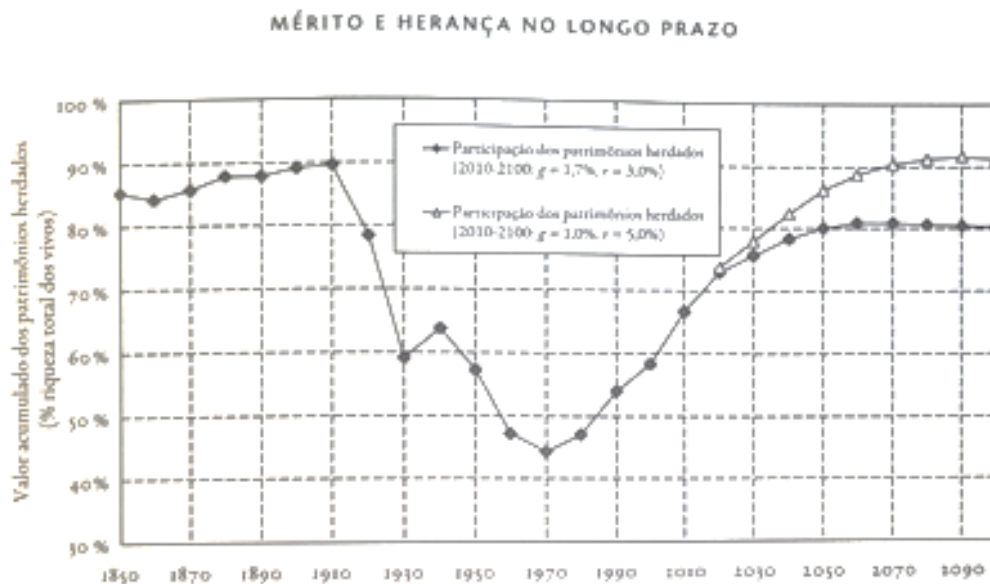


GRÁFICO 11.7. Participação dos patrimônios herdados na riqueza total na França, 1850-2100. Os patrimônios herdados representavam 80-90% da riqueza total na França no século XIX; esse percentual diminuiu para 40-50% no século XX e poderá voltar a subir para 80-90% no século XXI.  
Fontes e séries: ver [www.intrinseca.com.br/ocapital](http://www.intrinseca.com.br/ocapital).

Fonte: PIKETTY, 2014, p. 393.

No século XIX e início do século XX, a herança representava a quase totalidade da riqueza privada, entre 80% e 90%, e os patrimônios herdados eram a grande maioria da riqueza privada. Em 2010, no início do século XXI, a herança representava pouco mais de 65% da riqueza privada e a tendência é que, persistindo a rentabilidade maior do capital em face do nível de crescimento econômico, o percentual alcance os níveis da Belle Époque<sup>14</sup> (PIKETTY,

<sup>14</sup> Período que vai de 1871 a 1914.

2014, pp. 392-393), como alerta Piketty:

É importante perceber que, embora o capital de fato tenha mudado de natureza no pós-guerra, nós acabamos de sair desse período excepcional. E o que nos confirma a saída de tal era são as seguintes condições: a participação dos patrimônios herdados na riqueza total não parou de aumentar desde os anos 1970, voltou a ser nitidamente majoritária nos anos 1980-1990 e, de acordo com os dados mais recentes disponíveis, representava em 2010 cerca de dois terços do capital privado na França, contra apenas um terço do capital constituído a partir de poupança. Considerando os níveis mais elevados do fluxo de herança atual, é muito provável, se as tendências persistirem, que a participação dos patrimônios herdados continue a crescer nas próximas décadas, ultrapassando 70% até 2020 e aproximando-se de 80% nos anos 2030-2040. No cenário em que o crescimento diminui para 1% e o rendimento líquido do capital sobe para 5%, a participação dos patrimônios herdados deverá manter sua progressão e atingir 90% até 2050-2056. Ou seja, mais ou menos o mesmo nível da Belle Époque. (PIKETTY, 2014, p. 393)

A análise de Piketty foi realizada com base em dados da França, mas o autor afirma que o fluxo de herança no Reino Unido e na Alemanha se comportou de forma semelhante, podendo se traçar as mesmas conclusões. Nos EUA a conclusão foi diferente em razão da alta taxa de crescimento demográfico, todavia, a expectativa é de reprodução dos parâmetros observados nos outros países caso haja queda do crescimento, como se espera (PIKETTY, 2014, p. 413-418). Nesse contexto

[s]empre que a taxa de retorno do capital é significativa e prolongadamente maior que a taxa de crescimento da economia, é inevitável que as heranças, fortunas acumuladas no passado e transmitidas para a próxima geração, predominem sobre as poupanças presentes. Assim, pequenas desigualdades atuais agigantam-se com o passar dos anos. O passado devora o futuro. (RAUSCH, 2016, p. 556-557).

A herança desigual prejudica enormemente a igualdade de oportunidades e implica uma série de vantagens cumulativas não meritórias para os que a recebem, como melhor qualidade de vida na infância, criação em ambiente cultural diferenciado, redes de contato que facilitam o acesso a posições privilegiadas etc. Esses fatores contribuem para que a desigualdade se perpetue entre gerações, independentemente de qualquer fator vinculado a mérito pessoal (FREITAS, 2017, p. 29-31).

## 2.2 Dados sobre a desigualdade de renda e riqueza no Brasil

Em publicação inédita, o *World Inequality Report 2022* trouxe, pela primeira vez, informações específicas sobre os níveis de concentração de riqueza no Brasil e denunciou a extrema desigualdade no país. Em termos de desigualdade de renda, no ano de 2021, os 10% mais ricos concentram 58,6% da renda nacional, enquanto os 50% mais pobres apenas 10,1%;

se analisarmos o 1% mais rico, a concentração de renda é de 26,6%, mais que o dobro da renda auferida pelos 50% mais pobres.

O relatório também indica que os 50% mais pobres da população possuem uma riqueza negativa 0,4%, o que significa que essa parcela possui mais dívidas e obrigações do que recursos próprios (CHANCEL; PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2022, p. 185):

Quadro 2 - Inequality outlook

	Income		Wealth	
	Avg. Income (PPP€)	Share of total (%)	Avg. Wealth (PPP€)	Share of total (%)
Full population	14 000	100%	36 700	100%
Bottom 50%	2 800	10.1%	-300	-0.4%
Middle 40%	11 000	31.4%	18 800	20.6%
Top 10%	81 900	58.6%	292 700	79.8%
Top 1%	372 000	26.6%	1 793 900	48.9%
Top 10% to Bot. 50% Income gap			1 to 29	
Female labor share			38%	
GHG footprint			4,6 tCO2 / pers.	
Transparency index			5,5 / 20	

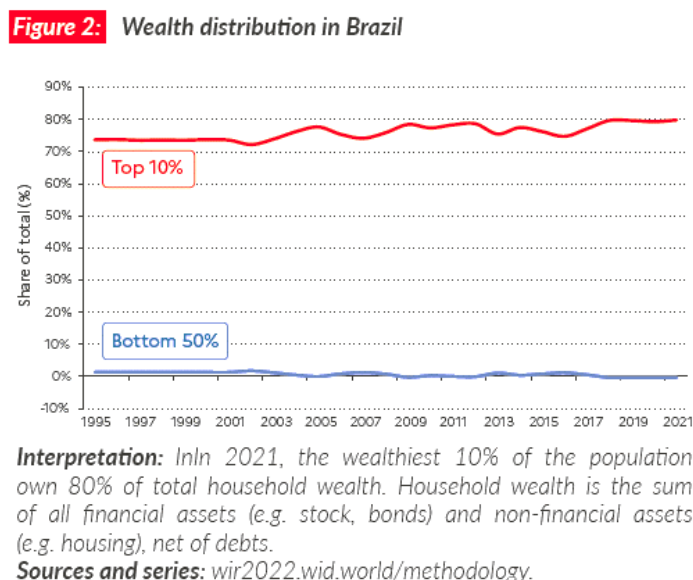
FONTE: CHANCEL; PIKETTY; SAEZ et al. *World Inequality Report 2022*, p. 185.

A enorme desigualdade de renda irradia efeitos em relação aos níveis de concentração de patrimônio. Não surpreende que os 10% dos brasileiros mais ricos concentrem 79,8% do total da riqueza do país, enquanto os 50% mais pobres não possuem qualquer patrimônio (o gráfico revela riqueza negativa).

Para o cálculo o relatório considera como riqueza a soma dos ativos financeiros (a exemplo de ações ou títulos) e ativos não financeiros (como habitação ou terreno) de propriedade de indivíduos, líquido de suas dívidas (CHANCEL; PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN,

2022, p. 186):

Gráfico 6 - Wealth distribution in Brazil



Fonte: CHANCEL; PIKETTY; SAEZ et al. *World Inequality Report 2022*, p. 186.

Segundo o relatório, a desigualdade de riqueza no Brasil está entre as mais altas do mundo. Em 2021, os 50% mais pobres possuíam menos de 1% da riqueza nacional total, enquanto o 1% mais rico cerca de metade da riqueza total. Os dados disponíveis sugerem que a desigualdade de riqueza aumentou desde meados da década de 1990 em um contexto de desregulamentação financeira e sem grandes reformas tributárias (CHANCEL; PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2022, p. 186).

A desigualdade no Brasil assemelha-se à situação do Chile, onde os 50% mais pobres concentram uma riqueza negativa (aprox. -0,6%) e o 1% mais rico quase 50% da riqueza total.

Na África do Sul a metade mais pobre não tem qualquer patrimônio (-2,4%) enquanto o 1% do topo concentra quase 55% da riqueza total, em situação semelhante à do Brasil; na Nigéria a razão é de 5,7% da riqueza concentrada pelos 50% mais pobres e 25% da riqueza pelo 1% mais ricos; na Índia a proporção de concentração de riqueza é de 5,9% para a metade mais pobre e 33% para o 1% mais rico, enquanto no México a riqueza dos 50% mais pobres é negativa (-0,2%) e a concentração no topo (1%) é de 46,9%.

Observa-se que, em 2021, a situação brasileira dos 50% da base da distribuição de patrimônio é pior que a observada na Nigéria, na Índia e no México.

Em relação à Argentina, país vizinho ao Brasil, o *World Inequality Report 2022* revela

que os 50% mais pobres concentram menos de 6% da riqueza nacional e o 1% mais rico aproximadamente 26%, proporção semelhante à dos países europeus e que revela uma desigualdade bem mais baixa do que a brasileira.

Para a França a concentração de riqueza pela metade mais pobre é de 4,9% e de 27% para o 1% mais rico; na Alemanha o relatório revela que os 50% mais pobres concentram 3,4% da riqueza e o 1% mais rico 29,7% do total; enquanto no Reino Unido a razão é de 4,6% para os 50% mais pobres e 21,3% para o 1% mais rico. Ainda que a situação seja melhor que a brasileira, mesmo nos países europeus os níveis de concentração de patrimônio pelo 1% mais rico é muito alta em comparação à riqueza concentrada pelos 50% mais pobres, cujo percentual do patrimônio fica abaixo de 5%.

E a situação não é melhor nos países anglo-saxônicos, onde a concentração é de 1,5% para a metade mais pobre e 34,9% para o 1% mais rico nos Estados Unidos da América; e de 5,8% para os 50% mais pobres e 25% para o 1% mais rico no Canadá.

Sobre os altos níveis de concentração de riqueza observados no Brasil, Marciano Godoi conclui que

Também quanto à concentração da riqueza, a realidade brasileira aproxima-se notavelmente daquela da África do Sul e supera em muito o grau de concentração verificado inclusive em outras nações extremamente desiguais, como os EUA e a Rússia. De acordo com levantamento da Oxfam Brasil (2017, p. 30-32), o 1% mais rico da população brasileira se apropria de 47,9%, e os 10% mais ricos concentram 74,2% da riqueza total, cabendo aos 50% mais pobres apenas 3,1% da riqueza nacional. Num dado chocante, o levantamento da Oxfam Brasil informa, com base em levantamento de 2016 do banco Crédit Suisse, que os seis brasileiros mais ricos do País detinham a mesma soma de riqueza da metade mais pobre da população. [...] Nas seções anteriores, comprovou-se que a concentração de renda e de riqueza no Brasil, que tem aumentado desde 2015, apresenta os níveis mais elevados de todo o mundo, colocando-o na vanguarda da desigualdade socioeconômica contemporânea, juntamente com alguns países da África subsaariana e da América Latina. (GODOI, 2022, p. 66-67)

O levantamento da Oxfam Brasil realizado em 2016, citado por Marciano Godoi, indica que apenas 06 brasileiros possuíam, sozinhos, a mesma riqueza que a soma do patrimônio de mais de 100 milhões de pessoas (OXFAM, 2017, p. 30). Esse número evidencia, de forma didática e clara, o quão desigual é a distribuição de patrimônio no nosso país.

### *2.2.1 O peso das heranças e das doações na concentração de riqueza no Brasil*

Em tese de doutorado que analisou os efeitos da tributação das sucessões (heranças e doações) como instrumento de concentração patrimonial no Brasil, Giovani Campos concluiu

que a sucessão de patrimônio por heranças e doações é uma das causas para a enorme desigualdade percebida no país, propondo, por isso, um aperfeiçoamento da tributação por meio do ITCMD, com a sua federalização e integração ao Imposto de Renda, aumentando-se também a progressividade do tributo. Segundo o autor

[s]erão essas doações e heranças que representarão a maior parte do capital acumulado por gerações e serão as geradoras das rendas de capital, que, como visto, somente são detidas pelas classes mais abastadas. E o rendimento de capital, tão concentrado, é que se somará aos rendimentos do trabalho, levando à concentração de renda (capital e trabalho), que mais uma vez implicará em concentração patrimonial, de riqueza. (CAMPOS, 2019, p. 74).

Analisando o relatório referente aos “Grandes Números IRPF” divulgado pela Receita Federal para o ano-calendário de 2020, identificamos que 28.007 declarantes estavam enquadrados na faixa de renda mensal acima de 320 salários mínimos, representando aproximadamente 0,08% dos declarantes totais. Isso, considerando a indicação de um total de declarantes de 31.634.843 ( $0,088\% = 28.007/31.634.843$ ).

Esse pequeno grupo (28.007) acumulou 16,18% de todo o patrimônio declarado no período (ano calendário de 2020), considerando o total declarado de “Bens e Direitos” de 11.134.52 bilhões de reais e o montante declarado pelos integrantes da faixa de renda mensal acima de 320 salários mínimos de 1.801.75 bilhões de reais ( $16,18\% = 1.801.75/11.134.52$ ).

Responderam, ainda, por quase metade de todas as doações e heranças do período, tendo recebido um montante de 46.89 bilhões de reais frente ao total herdado/doado declarado de 110.32 bilhões de reais ( $42,50\% = 46.89/110.32$ ):

Tabela 1 - Resumo das Declarações por faixa de rendimentos totais (em salários mínimos)

Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES								Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Doações e Heranças
					Contrib. Previden.	Dependen- tes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão									
Até 1/2	1.604.246	1,11	0,15	0,28	0,02	0,05	0,01	0,02	0,00	0,00	0,00	0,12	0,90	0,00	0,02	0,00	0,02	311,68	25,99	0,00
De 1/2 a 1	578.381	4,98	0,24	0,70	0,09	0,12	0,02	0,06	0,00	0,01	0,05	4,03	0,00	0,03	0,00	0,03	0,00	67,17	6,07	0,01
De 1 a 2	2.755.245	43,66	1,62	6,50	0,09	0,57	0,14	0,49	0,02	0,05	0,05	35,64	0,00	0,23	0,00	0,23	327,87	27,28	0,08	
De 2 a 3	5.014.845	135,86	8,90	15,27	2,77	2,73	0,94	2,75	0,08	0,43	20,42	105,93	0,40	1,43	0,08	1,12	486,06	42,82	0,18	
De 3 a 5	8.282.962	322,83	28,22	54,11	10,06	7,30	3,82	12,52	0,41	1,83	42,03	244,66	6,35	6,80	1,01	4,52	894,67	82,28	0,68	
De 5 a 7	4.316.910	245,05	22,02	50,87	8,98	4,33	3,43	12,74	0,99	1,87	26,71	184,29	12,34	15,05	1,92	4,71	724,20	70,96	1,85	
De 7 a 10	3.219.144	249,14	24,44	62,36	10,56	3,67	3,29	13,52	0,98	2,18	24,90	190,08	22,21	23,03	3,47	4,40	797,00	71,83	2,97	
De 10 a 15	2.526.199	209,88	20,51	65,20	15,82	3,40	3,03	15,56	1,47	2,81	14,35	213,82	35,20	34,52	4,37	3,73	666,29	91,08	4,42	
De 15 a 20	1.167.190	165,21	20,88	66,46	11,74	1,89	1,48	9,57	1,20	1,60	4,47	133,46	28,01	25,30	2,62	2,00	689,99	69,67	3,89	
De 20 a 30	1.073.899	107,20	28,40	100,13	15,78	1,80	1,39	10,79	1,82	1,99	3,21	160,61	34,47	33,65	2,95	2,24	970,45	71,20	6,64	
De 30 a 40	482.096	110,54	18,53	70,14	9,40	0,71	0,63	5,65	1,35	1,19	1,22	60,41	20,75	20,16	1,70	1,17	652,02	45,79	5,30	
De 40 a 60	340.832	94,58	21,74	66,54	7,44	0,55	0,50	4,42	1,59	0,99	0,98	78,04	18,47	17,68	1,76	0,99	739,51	48,09	7,98	
De 60 a 80	117.987	38,20	12,39	53,80	2,21	0,18	0,16	1,46	0,91	0,34	0,40	29,53	7,12	6,59	0,90	0,35	403,70	25,17	5,56	
De 80 a 160	122.641	42,14	21,57	102,30	1,86	0,17	0,16	1,47	1,67	0,32	0,50	36,00	8,89	7,71	1,49	0,40	746,42	44,50	12,50	
De 160 a 240	30.752	13,99	10,28	50,33	0,42	0,04	0,04	0,40	0,94	0,09	0,13	11,83	3,04	2,39	0,68	0,11	356,30	25,07	6,59	
De 240 a 320	13.567	7,78	7,14	31,94	0,21	0,02	0,02	0,19	0,63	0,05	0,06	6,81	1,71	1,30	0,42	0,06	229,45	15,17	4,47	
Mais de 320	28.007	35,64	77,87	257,19	0,77	0,04	0,03	0,49	4,91	0,17	0,12	20,11	7,78	5,75	1,88	0,21	1.801,75	90,13	46,89	
<b>Total</b>	<b>31.634.843</b>	<b>1.975,43</b>	<b>331,60</b>	<b>1.096,11</b>	<b>98,63</b>	<b>27,17</b>	<b>18,95</b>	<b>92,10</b>	<b>18,65</b>	<b>15,67</b>	<b>149,33</b>	<b>1.354,93</b>	<b>204,84</b>	<b>204,64</b>	<b>25,26</b>	<b>26,27</b>	<b>11.134,52</b>	<b>841,89</b>	<b>110,32</b>	

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. [...] Grandes Números IRPF - Ano-Calendarário 2020, Exercício 2021, p. 9.

Arthur Prado, em artigo publicado no ano de 2020, analisou, com base na metodologia utilizada por Piketty, qual seria o impacto da herança para a manutenção da estrutura de classes no Brasil<sup>15</sup> (PRADO, 2020).

O objetivo foi analisar qual seria o peso da herança na composição da riqueza nacional. O valor da riqueza proveniente da herança consiste na soma da herança percebida em uma geração (estimada em 26 anos para o Brasil). O autor reconhece que o ideal seria estimar o fluxo da herança conforme dados do período de uma geração, mas tal objetivo foi frustrado pela indisponibilidade de dados sobre a matéria, especialmente pelo fato de a cobrança do ITCMD no Brasil ser pulverizada entre os 27 Estados da federação.

A estimativa do fluxo de herança depende de informações sobre o volume de patrimônio herdado. Como no Brasil os dados referentes ao ITCMD são estaduais, o autor utilizou, para a mensuração do fluxo de herança, dados da Receita Federal do Brasil divulgados nos relatórios “Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF<sup>16</sup>”, no qual há a informação, segregada por faixas de renda, do patrimônio total recebido por transferência gratuita entre os declarantes do IRPF (PRADO, 2020, p. 152-153).

A estimativa foi realizada com base nas informações divulgadas para os anos de 2015 e

<sup>15</sup> No seu texto, Arthur Prado parte do conceito de interesse de classes adotado por Florestan Fernandes, como sendo as condições estruturais e funcionais da ordem econômica que asseguram a continuidade da posição ocupada e das vantagens ou desvantagens decorrentes, considerando a classe um elemento agregador, no sentido de que os indivíduos de uma mesma classe tendem a agir de forma mais ou menos coordenada na defesa de seus interesses (PRADO, 2020, p. 151-152).

<sup>16</sup> Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-cap>>.

2016 e o autor concluiu que poderia ser replicada para o período de 1990 a 2016, uma vez que o Brasil não sofreu os grandes impactos que resultaram na volatilidade do fluxo de herança constatado por Piketty na França (as duas Guerras Mundiais, a Grande Depressão com a quebra da bolsa de NY, mudanças drásticas de política econômica e tributária – como a instituição de impostos altamente progressivos sobre as heranças) (PRADO, 2020, p. 153-156).

Prado analisou a participação da herança no patrimônio por três métodos distintos: Kotlioff-Summers, Modigliani e Alvaredo, Garbinti e Piketty. Enquanto Modigliani assume que o retorno do capital sobre a herança é zero, o que implica dizer que os indivíduos consomem os ganhos sobre a herança; Kotlikoff e Summers calculam o volume agregado de capital com a inclusão do retorno sobre o capital herdado (taxa de retorno médio do capital), presumindo que o retorno da herança não é consumido. As doações são consideradas no cálculo (PRADO, 2020, p. 153-158).

Apresentaremos a seguir o resultado encontrado pela adoção do método Alvaredo, Garbinti e Piketty, uma vez que ao longo desta pesquisa temos analisado os estudos e a metodologia de Piketty.

O método adotado por Alvaredo, Garbinti e Piketty analisa o fluxo de heranças e o fluxo de poupança, para avaliar a fração da herança no patrimônio total. A premissa é que a diferença entre os métodos Kotlioff-Summers e Modigliani diz respeito a quanto da poupança total vem do retorno do capital herdado (e qual parcela desse retorno é consumida) e quanto da poupança tem origem no trabalho, assumindo-se que a propensão para poupar seria idêntica entre trabalhadores e capitalistas. A herança agregada, então, seria definida a partir da relação entre taxa de poupança, fluxo de herança e parcela da renda total proveniente do capital (PRADO, 2020, p. 159).

Ao utilizar o método adotado por Alvaredo, Garbinti e Piketty para mensurar a fração da herança no patrimônio total dos indivíduos, a partir da relação entre fluxo de herança e fluxo de poupança, Prado identificou que, para a faixa dos declarantes do Imposto de Renda que recebem mais de 320 salários mínimos, o patrimônio herdado corresponde a aproximadamente 64,2% do patrimônio total dos brasileiros (PRADO, 2020, p. 160):

Tabela 2 - Fração da herança na riqueza total pelo método Alvaredo, Garbinti e Piketty

Tabela 3 – Fração da herança na riqueza total pelo método Alvaredo, Garbinti e Piketty

Faixa de renda	2015	2016	Média
Até 1/2	9,3%	12,2%	10,8%
Mais de 1/2 a 1	4,3%	5,7%	5,0%
Mais de 1 a 2	7,1%	7,8%	7,4%
Mais de 2 a 3	3,0%	2,9%	3,0%
Mais de 3 a 5	4,6%	5,5%	5,0%
Mais de 5 a 7	8,6%	9,0%	8,8%
Mais de 7 a 10	10,4%	10,7%	10,6%
Mais de 10 a 15	17,3%	17,0%	17,2%
Mais de 15 a 20	15,0%	14,6%	14,8%
Mais de 20 a 30	18,9%	18,8%	18,8%
Mais de 30 a 40	23,2%	23,4%	23,3%
Mais de 40 a 60	29,7%	30,1%	29,9%
Mais de 60 a 80	37,2%	37,2%	37,2%
Mais de 80 a 160	47,1%	46,2%	46,6%
Mais de 160 a 240	54,7%	53,2%	53,9%
Mais de 240 a 320	55,7%	52,5%	54,1%
Mais de 320	65,4%	62,9%	64,2%
Total	30,9%	28,4%	29,7%

Fonte: PRADO, 2020, p. 160.

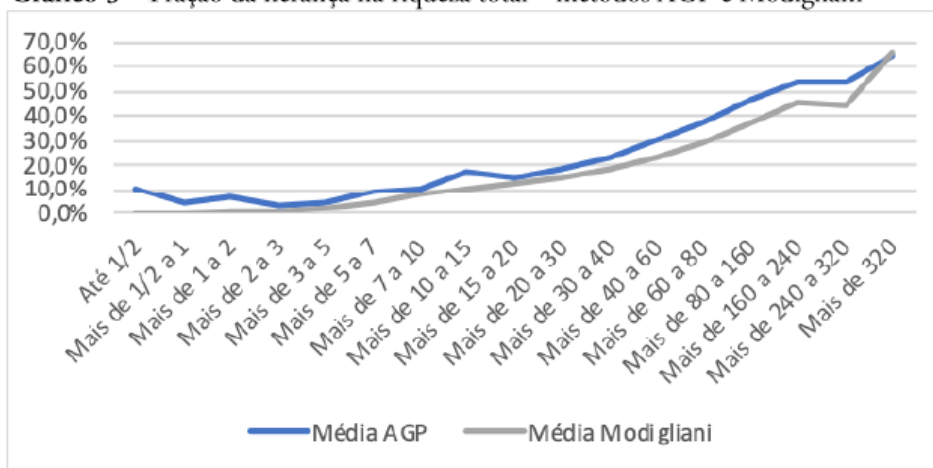
O resultado alcançado conforme o método de Alvaredo, Garbinti e Piketty é considerado pelo autor como um valor mínimo para o fluxo de herança, mesmo que se suponha qualquer tipo de subdeclaração<sup>17</sup>. Prado indica que a principal limitação do seu trabalho foi que os dados disponíveis referentes à taxa de poupança só alcançavam as rendas até 12 salários mínimos, enquanto a análise foi realizada até a faixa de 320 salários mínimos, tendo sido replicada a maior taxa de poupança encontrada para todas as demais faixas superiores.

É possível que haja distorções para as faixas superiores, uma vez que a poupança aumenta conforme a renda aumenta. Outro impacto é que a parcela da renda proveniente do capital também cresce substancialmente quando a renda do trabalho é maior, o que implicaria um aumento dos valores apurados pelo método Alvaredo, Garbinti e Piketty (AGP) (PRADO, 2020, p. 160-161).

A ausência dos dados não permite afirmar qual o efeito líquido, ou seja, se a fração de herança real é maior ou menor que a medida e apresentada pelo autor conforme o método AGP. De todo modo, os valores apurados conforme o método AGP podem ser considerados uma base, especialmente em razão de o valor encontrado muito se assemelhar àquele identificado pelo uso de outro método, o de Modigliani, no qual não se consideram os valores referentes à taxa de retorno do capital, que se presume consumido:

#### Gráfico 7 - Fração da herança na riqueza total – método AGP e Modigliani

<sup>17</sup> A análise foi realizada com base nas informações da Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Físicas - DIRPF. Não incide IRPF sobre os bens recebidos em razão de herança ou doações, de modo que a declaração é apenas informativa. Como a cobrança do ITCMD no Brasil compete aos Estados federados e a fiscalização no caso de transferência de bens móveis é dificultada, muitos contribuintes não declaram fielmente as informações na DIRPF, motivo pelo qual estima-se que os valores sejam subdeclarados.

**Gráfico 3** – Fração da herança na riqueza total – métodos AGP e Modigliani

Fonte: PRADO, 2020, p. 164.

O gráfico demonstra que a fração da riqueza agregada proveniente da herança é muito parecida em ambos os métodos. A medição pelo método AGP é um pouco maior que pelo Modigliani, uma vez que esse último método considera que o retorno sobre o capital herdado é igual a zero, ou seja, implicitamente assume que os indivíduos consomem os ganhos provenientes da herança, enquanto o método AGP assume que uma parte do retorno é poupada (PRADO, 2020, p. 154).

A partir disso é possível constatar que os dados utilizados pelo autor refletem de modo razoavelmente confiável a realidade social, uma vez que com o emprego de técnicas e variáveis distintas chegou-se a valores semelhantes. Como o valor encontrado pelo método AGP é um pouco maior é razoável presumir que o valor da fração da riqueza agregada em razão da herança é igual ou maior que o medido pelo método Modigliani (PRADO, 2020, p. 165). O autor conclui então, que

Com isso, se supusermos que  $\phi^{18}$  se encontra mais próximo do seu valor mínimo possível, concluiremos que, entre todos os declarantes, a fração da herança corresponde a cerca de 30% do total, sendo superior a 50% apenas para rendas muito altas, a partir de 160 salários mínimos – bem menores, portanto, do que o medido por Piketty na França, que passa de 60% na população em geral. Isso implica, porém, que nossa elite é extremamente perdulária. No caso de indivíduos com renda superior a 320 salários mínimos, teríamos que concluir, por exemplo, que ao longo de uma geração, houve um consumo médio equivalente a quase duas vezes e meia seu patrimônio atual, somado a nenhuma renda do trabalho poupada. Se, por outro lado, supusermos que 10% do retorno sobre a herança investida é poupada, teríamos que quase 90% do patrimônio dessa faixa de renda provém de herança (PRADO, 2020, p. 165).

De acordo com Prado, mesmo para os estratos mais baixos, considerando o percentual

<sup>18</sup>  $\phi$  = fração da riqueza agregada proveniente da herança.

da herança em 23,3% para a faixa de 30-40 salários mínimos, se o patrimônio for capitalizado pela taxa de juros básica, resultaria em mais de 80% de todo o patrimônio privado. O autor afirma que “uma grande parte dos indivíduos extremamente ricos no Brasil passou a vida auferindo renda proveniente da herança, com condições de vida várias vezes melhores mesmo que a dos trabalhadores bem remunerados” (PRADO, 2020, p. 169). Sem a herança, a maioria dos que ocupam o 1% mais rico no Brasil não atingiria esse patamar.

Vale destacar que, segundo a Oxfam Brasil, entre 2000 e 2016, o número de bilionários brasileiros aumentou de aproximadamente 10 para 31, afirmando o relatório, de forma categórica, que “nem toda essa fortuna é fruto somente do trabalho próprio: do total dos bilionários brasileiros, metade herdou patrimônio da família –16 (52% do total)” (OXFAM, 2017, p. 30).

As pesquisas confirmam os altos níveis de concentração de riqueza pelos estratos mais altos no Brasil e, ainda que alguns dos dados apresentados sejam limitados pela falta de informações precisas, é inegável que muito da situação atual se explica pelas transmissões decorrentes de heranças e doações.

A concentração de riqueza fere os princípios da justiça, em razão da perda do valor democrático das instituições, da violação à liberdade política e à igualdade equitativa de oportunidades, como tem sido observado no Brasil. E a falta de transparência e divulgação ampla acerca dos níveis extremos de concentração de riqueza no país limita as possibilidades de discussão política e de cobrança pela instituição de políticas públicas voltadas para a solução do problema.

### 2.3 O papel redistributivo da tributação sobre a riqueza

A tributação brasileira é concentrada nos tributos indiretos sobre o consumo, penalizando os estratos mais pobres, que proporcionalmente arcam com um ônus tributário maior em relação aos estratos mais ricos. As alíquotas médias dos tributos incidentes sobre os bens e serviços são as mesmas, independente da classe social e da renda do consumidor. Em contrapartida, a tributação sobre renda e patrimônio é baixa e favorece os estratos mais ricos, em razão da sua baixa progressividade.

A atual matriz tributária brasileira é altamente regressiva, centrada na tributação sobre o consumo de bens e serviços, no qual os estratos mais pobres são, em proporção de sua renda, mais pesadamente onerados pela carga tributária:

A conclusão é que, no modelo brasileiro, o papel da tributação na redução da desigualdade social é ambíguo: por um lado, o contínuo aumento da carga tributária

forneceu uma base segura de recursos disponíveis para a expansão dos gastos sociais; por outro lado, parte dos efeitos desconcentradores da expansão desses gastos sociais foi revertida pela regressividade de um sistema tributário fortemente baseado na tributação do consumo de bens e serviços. (GODOI, 2016)

O gráfico abaixo, referente ao período de 2010-2019, demonstra que os maiores recursos tributários têm origem em tributos incidentes sobre bens e serviços (em média 44,8%), ao passo que a arrecadação advinda da tributação sobre a renda corresponde a menos da metade daquele valor (média de 21,47%).

A tributação sobre a propriedade é muito baixa quando comparada às demais bases de incidência, respondendo por uma média de 4,23% do total arrecadado. A análise considera a arrecadação federal, estadual e municipal (BRASIL, Ministério da Economia, 2020):

Tabela 3 - Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total – 2010 a 2019

Tabela 06  
Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2010 a 2019

Cód.	Tipo de Base	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1000	Renda	20,73%	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,62%	21,75%	21,62%	22,45%
2000	Folha de Salários	27,54%	27,11%	28,00%	27,39%	27,71%	27,70%	27,80%	27,69%	27,34%	27,73%
3000	Propriedade	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	4,64%	4,82%
4000	Bens e Serviços	45,77%	45,16%	45,49%	45,98%	45,56%	44,98%	43,39%	44,35%	44,79%	43,30%
5000	Trans. Financeiras	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	1,60%	1,70%
9000	Outros Tributos	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. Carga Tributária no Brasil, 2019, p. 05.

De acordo com a Oxfam Brasil, em relatório do ano de 2017, “os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos (28% dos quais são indiretos, ou seja, sobre produtos e serviços). Por outro lado, os 10% mais ricos gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos”, ressaltam, ainda que “o imposto sobre herança, por exemplo, representa cerca de 0,6% da arrecadação nacional, valor baseado em alíquotas baixas e, por vezes, sequer aplicadas” (OXFAM, 2017, p. 48-49).

Conforme arguem Pedro Carvalho Junior e Marc Morgan “consumption and labour taxes have generally low impact among the wealthiest individuals, something that could be mitigated by the introduction of a progressive wealth tax<sup>19</sup>” (CARVALHO JÚNIOR; MORGAN, 2021, p. 24). No estudo os autores analisaram a perspectiva brasileira para a

<sup>19</sup> Tradução livre: “os tributos sobre consumo e trabalho têm, geralmente, baixo impacto entre os indivíduos mais ricos, algo que poderia ser mitigado pela introdução de um imposto progressivo sobre a riqueza”.

instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da CF/88, e incremento da tributação sobre o patrimônio, como mecanismo para redução de desigualdades sociais.

O sistema tributário brasileiro é regressivo e reforça as desigualdades sociais, já que, dada a enorme desigualdade de renda no país, quem tem mais acaba consumindo menos, pois tende a ter recursos para investir e auferir rendimentos do capital, ao passo que a classe pobre consome quase toda (senão toda) a sua renda, a significar que, proporcionalmente, pagam mais tributos sobre o consumo. Soma-se a isso uma fraca tributação direta sobre renda e patrimônio, que não opera com alíquotas verdadeiramente progressivas.

Tal contexto justifica a defesa de que uma política pública com objetivos desconcentradores de renda e riqueza deve aliar gasto público e tributação direta, que, de forma progressiva, onere de maneira mais pesada os estratos mais ricos da população. Os recursos advindos da tributação dos estratos superiores reverterão em benefícios dos estratos mais pobres, na forma de gastos sociais, conforme conclui relatório da Oxfam Brasil

De fato, gastos sociais tiveram e têm um papel fundamental na redução de desigualdades no Brasil. Por um lado, eles distribuem diretamente recursos, sobretudo por meio das políticas distributivas de assistência social e da previdência pública. Por outro, eles ofertam serviços essenciais e expandem a possibilidade de mobilidade social, especialmente por gastos com saúde e educação públicas. Todos esses gastos sociais aumentam direta ou indiretamente a renda de famílias mais pobres, explicando parte importante da queda do índice de Gini na primeira década de 2000. Trata-se de políticas fundamentais na construção de uma sociedade mais justa. (OXFAM, 2017, p. 53).

No século XX, a criação de impostos potentes e progressivos sobre o capital e seus rendimentos foi um dos fatores que contribuiu para frear a concentração de riqueza, especialmente após os choques das duas guerras mundiais. A tributação da renda e do patrimônio, sobre dividendos, juros, lucros, alugueis etc., foi um impeditivo para que os níveis de concentração de riqueza observados no século XIX retornassem no século XX e início do século XXI.

Segundo Piketty, “é importante insistir no fato de que as grandes concentrações de riqueza observadas em 1900-1910 eram o produto de um longo período histórico sem guerras ou catástrofes maiores (ao menos em comparação com a violência dos conflitos do século XX) e também – e talvez sobretudo – de um mundo sem impostos, ou quase” (PIKETTY, 2014, p. 364).

Os impostos sobre herança, no século XIX, eram quase insignificantes, entre 1 e 2% sobre as transmissões entre pais e filhos. Foi no século XX, especialmente após os choques de

1914-1945, que a tributação incorporou a progressividade (aplicação de coeficientes maiores para rendimentos maiores) e a tributação sobre as heranças foi majorada nos países ricos para percentuais em torno de 20 a 30%, às vezes mais. Nesse contexto, em que a tributação atingiu patamares mais elevados, Piketty concluiu que

Como consequência, cada geração deve agora reduzir seu padrão de vida e poupar mais (ou então realizar investimentos particularmente lucrativos) para que o patrimônio familiar cresça tão rápido quanto a renda média da sociedade. Torna-se, assim, mais difícil manter sua posição. Por outro lado, fica mais fácil para aqueles que partem de mais baixo encontrar seu lugar ao sol, por exemplo, comprando empresas ou ações vendidas no momento da abertura de uma sucessão. Simulações simples mostram, ainda, que um imposto progressivo sobre as heranças pode reduzir muito a parcela do centésimo superior da distribuição da riqueza no longo prazo. As diferenças entre os regimes sucessórios aplicáveis nos diferentes países também podem contribuir para explicar certas distinções entre os países, como a maior concentração de altíssimas rendas do capital (que parecem levar a uma concentração muito forte da riqueza) observada na Alemanha desde a Segunda Guerra Mundial: o imposto aplicado às maiores heranças não ultrapassou em geral 15-20% do lado alemão do Reno, enquanto muitas vezes ele atingia 30-40% do lado francês (PIKETTY, 2014, p. 365).

O efeito desconcentrador da tributação sobre o patrimônio, onde se situa a tributação pelo ITCMD no Brasil, pode ser extraído da afirmação de Piketty de que a compressão do fluxo de herança logo após os choques dos anos 1914-1945 foi quase duas vezes maior do que a queda do total das riquezas privadas, de modo que “não se pode, portanto, resumir o desmoronamento das heranças a um desmoronamento patrimonial (mesmo que as duas evoluções claramente tenham uma ligação estreita)” (PIKETTY, 2014, p. 371).

Com base nos seus modelos teóricos, Piketty afirma que uma taxa de tributação efetiva de 30% sobre todas as formas de capital, que foi a média observada nos países ricos no período de 1950-1980 e, em certa medida, até os anos 2000-2010, pode ser suficiente para explicar a dispersão da riqueza no período (até 1900-1910 a taxa de tributação do rendimento do capital era muito próxima de 0%, favorecendo os altos índices de concentração de renda e patrimônio) (PIKETTY, 2014, p. 364).

Ressalva o autor, contudo, “que o imposto nesse âmbito não tem por efeito reduzir a acumulação total da riqueza, mas modificar estruturalmente no longo prazo a distribuição da riqueza entre os diferentes décimos da hierarquia das fortunas” (PIKETTY, 2014, p. 364).

O *World Inequality Report 2022* aponta para um retorno do interesse na instituição de tributos progressivos sobre a riqueza<sup>20</sup>, muito em função da enorme desigualdade mundial de

<sup>20</sup> Nesse sentido:

<<https://www.cnnbrasil.com.br/business/ocde-sugere-imposto-sobre-heranca-para-paises-superarem-crise/>>

OCDE sugere imposto sobre herança para países superarem crise

<<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/05/taxar-heranca-e-imposto-certo-no-momento-certo-afirma->

renda e patrimônio, fenômeno que foi acelerado pela crise sanitária decorrente da COVID-19. Durante a pandemia o relatório aponta que, a despeito de a renda nacional ter caído, a riqueza privada aumentou e, particularmente, de forma mais intensa para os bilionários (CHANCEL; PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2022, p. 138).

Dados da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento econômico também apontam que a tributação das heranças e doações, especialmente em relação aos estratos mais ricos, pode ser um instrumento para reduzir a desigualdade e a concentração de riqueza, aumentando a igualdade de oportunidades (OECD, 2021).

De acordo com o relatório realizado em 2021, em média, as heranças e doações informadas pelas famílias que integram os 20% mais ricos na escala de distribuição nos países da OCDE são cerca de 50 vezes maiores que as relatadas pelas famílias mais pobres (nesta análise considerados os 20% da base de distribuição) (OECD, 2021).

Apesar de a maioria dos países da OCDE atualmente cobrarem tributos sobre a herança (24 no total), esses impostos geralmente geram muito pouca receita. Hoje, em média 0,5% do total das receitas fiscais são provenientes de impostos sobre herança nos países integrantes da OCDE que os cobram (OECD, 2021). No Brasil, apesar de não termos a informação segregada, toda a tributação sobre o patrimônio, que inclui o ITCMD, ficou na média de 4,23% entre 2010 e 2019 (BRASIL, Ministério da Economia, 2020).

Em todo o mundo, e assim como ocorre no Brasil, a atual tributação sobre a riqueza é caracterizada por tributos com baixas alíquotas e que não observam a progressividade. Segundo o relatório sobre a desigualdade “the existing wealth tax system is archaic and disconnected from the current socio-economic reality, but many economic interests and political forces are still supporting the *status quo*<sup>21</sup>” (CHANCEL; PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2022, p. 138).

Uma forma de modernizar a tributação da riqueza é a instituição de tributos progressivos, com alíquotas mais altas e que alcancem uma base abrangente (que não apenas a propriedade imobiliária, por exemplo). O patrimônio dos milionários e bilionários é formado, em sua maioria, por ativos financeiros, que geralmente não são tributados (CHANCEL; PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2022, p. 139).

Lembrando que, aqueles que se opõem à tributação da propriedade olvidam que a propriedade imobiliária já é tributada na maioria dos países (no Brasil pelo IPTU e ITR), mas de forma regressiva e que onera, principalmente, a classe média.

---

ocde.shtml> - Taxar herança é 'imposto certo no momento certo', afirma OCDE.

<sup>21</sup> Tradução livre: “o atual sistema de tributação da riqueza é arcaico e desconectado da realidade socioeconômica atual, mas muitos interesses econômicos e forças políticas ainda estão apoiando o *status quo*”.

A tributação sobre a riqueza serve para financiar os recursos necessários ao custeio de serviços e políticas públicas que contribuem para a redução da desigualdade social, além de frearem a acumulação de capital pelos estratos mais altos, conforme indica o *World Inequality Report 2022*:

Relatively low tax rates on wealth can yield substantial tax revenue, contribute to spreading wealth better, hence increasing the wealth-generation potential of billions of citizens entirely deprived of capital. Progressive wealth taxes also contribute to containing the rise of extreme wealth inequality, and therefore help to mitigate the potentially negative impact of extreme wealth concentration, such as the rise of monopolies or the risks of political capture by financial interests<sup>22</sup>. (CHANCEL; PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2022, p. 139)

Marciano Godoi também conclui que graus extremos de concentração de renda e riqueza diminuem as perspectivas de mobilidade social, reduzindo as chances de uma geração ascender socialmente sem que dependa dos rendimentos e da posição social da geração anterior

[O] O processo de concentração de renda faz com que tanto o piso quanto o topo da distribuição de renda e riqueza se tornem cada vez mais pegajosos, e dificultam tanto a mobilidade social ascendente dos que estão na base, quanto a mobilidade social descendente dos que estão no topo, perpetuando uma sociedade de privilégios, mesmo que não assumidos ou explicitados. Isso desgasta paulatinamente a legitimidade do poder político e seus retóricos apelos a uma suposta meritocracia e abre caminho para concepções e correntes políticas autoritárias, intolerantes e extremistas. (GODOI, 2022, p. 68)

Ainda que não se trate de tributos extrafiscais, a tributação sobre o patrimônio, especialmente o herdado ou recebido em doação, tem a finalidade não de angariar recursos para o Estado, mas essencialmente de promover uma disseminação da riqueza, evitando a concentração extrema observada nos estratos mais alto da população.

#### 2.4 Conclusões parciais

O ITCMD deve ser enxergado no Brasil como um tributo que atua para mitigar a concentração de riqueza pelas minorias e para promover a dispersão da riqueza acumulada ao longo das gerações. Sua função é a promoção da justiça distributiva, como proposto por Rawls

---

<sup>22</sup> Tradução livre: “A tributação relativamente baixas da riqueza pode gerar receitas fiscais substanciais, contribuir para uma melhor distribuição da riqueza e aumentar, assim, o potencial de geração de riqueza de bilhões de cidadãos totalmente privados de capital. Os impostos progressivos sobre a riqueza também contribuem para conter o aumento da extrema desigualdade de riqueza e, portanto, ajudam a mitigar o impacto potencialmente negativo da extrema concentração de riqueza, como o aumento dos monopólios ou os riscos de captura política por interesses financeiros”.

em sua Teoria da Justiça, especialmente quando se trata da incidência em situações nas quais há algum elemento de conexão internacional, quando se presume que há maior capacidade contributiva dos envolvidos.

Conforme defendido pela Teoria da Justiça de Rawls, a desigualdade de riqueza e herança deve satisfazer o princípio da diferença, sendo aceitável somente quando as desigualdades dela resultantes tragam vantagens para os menos afortunados e sejam compatíveis com a liberdade e com a igualdade equitativa de oportunidades (RAWLS, 2000, p. 306-307). A tributação brasileira, centrada no consumo, com baixa intensidade e progressividade sobre o patrimônio, não cumpre esse objetivo equalizador.

No Brasil, a maior parte da riqueza acumulada pelos estratos mais ricos provém de heranças e doações. Nas transferências internas há a incidência do ITCMD, conforme art. 155, §1º, I e II, da CF/88 e segundo disciplina da legislação estadual. Todavia, nos casos em que há algum elemento de conexão internacional (art. 155, §1º, III, da CF/88<sup>23</sup>), não há a incidência tributária, em face da omissão do legislador federal em editar a Lei Complementar exigida pelo texto constitucional.

Tal fato agrava ainda mais a desigualdade patrimonial no Brasil. Basta uma breve busca no “google” para localizar inúmeras ofertas de planejamentos familiares sucessórios<sup>24</sup>, com a constituição de holdings no exterior e alocação de patrimônio fora do Brasil, com o intuito de também evitar a incidência tributária. Essas operações são custosas e geralmente realizadas por quem dispõe de condição patrimonial acima da média, já que demanda o acesso a profissionais capacitados. Apesar disso, o ganho financeiro, em face da redução da carga tributária e de outras variáveis, compensaria o investimento.

A perda do valor da igualdade equitativa de oportunidades é evidente, uma vez que quem tem acesso a informação e recursos para se planejar, em qualquer área da vida (inclusive para fins sucessórios), são os estratos mais ricos da distribuição de riqueza. As oportunidades ficam restritas a uma minoria privilegiada que tem acesso a melhores condições educacionais, oportunidades de relacionamento e desenvolvimento.

<sup>23</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; § 1º O imposto previsto no inciso I: 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;

<sup>24</sup> Nesse sentido:

<<https://www.migalhas.com.br/depeso/266662/planejamento-sucessorio-utilizando-estrutura-no-exterior>>

<<https://schiefler.adv.br/planejamento-patrimonial-internacional/>>

<<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/planejamento-sucessorio-com-uso-de-estrutura-no-exterior-reduz-custos/>>.

A dificuldade de ascensão e de mobilidade social (tanto dos mais pobres quanto dos mais ricos) mantém e perpetua os privilégios aleatórios advindos da sorte de se nascer em uma família afortunada ou não.

O objetivo da tributação das sucessões, especialmente no caso do ITCMD com elemento de conexão internacional, é mitigar a acumulação de riqueza por uma minoria, corrigindo, gradativamente, a distribuição de riqueza produzida em uma livre economia de mercado (DOMINGUES, 2016, p. 108).

Os estudos apresentados, baseados em análises de dados, confirmam que os tributos sobre a riqueza, como é o caso da tributação sobre herança e doações, têm uma faceta redistributiva e contribuem para frear a acumulação de patrimônio e, conseqüentemente, para a promoção da maior igualdade equitativa de oportunidades e para a preservação da liberdade política.

De acordo com a Oxfam Brasil os recursos provenientes da tributação da riqueza revertem em benefício dos menos favorecidos e contribuem para a redução de desigualdades sociais, já que capitalizam o Estado para a promoção de políticas públicas distributivas de assistência social, além de expandirem a possibilidade de mobilidade social com a melhoria do sistema público de educação e cultura (OXFAM, 2017, p. 53).

Para promoção da igualdade equitativa de oportunidades os recursos arrecadados com a intensificação da tributação sobre o patrimônio devem ser investidos na ampliação e aprimoramento do sistema de educação pública, promoção da cultura, melhorias no sistema público de saúde e etc.

Entendemos que os dados apresentados e a justificativa filosófica advinda da Teoria da Justiça de Rawls validam a cobrança e a instituição de tributos sucessórios progressivos, cujo objetivo é evitar que o acúmulo desmedido de riqueza e poder, em razão de acasos da natureza, mine o valor democrático das instituições, viole a liberdade política e a igualdade equitativa de oportunidade. Sob o viés da justiça distributiva é inadmissível que seja admitida e validada não incidência tributária sobre as sucessões com elemento de conexão internacional (art. 155, §1º, III, da CF/88).

### 3 EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E DAS DOAÇÕES NO BRASIL

Neste capítulo, analisaremos a evolução, ao longo dos anos, da legislação regulamentadora da tributação das heranças e doações no Brasil, especialmente quando há algum elemento de conexão internacional, para, então, apresentarmos as disposições da atual Constituição, que exige a instituição de Lei Complementar para a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional.

O art. 155, I, §1º, III, da Constituição de 1988 exige que a cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de quaisquer bens ou direitos seja regulamentada por Lei Complementar nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Passados mais de 30 anos da promulgação da Constituição, a União ainda não editou a Lei Complementar exigida e, face à omissão legislativa, os Estados federados instituíram, por meio de suas leis estaduais, a cobrança do ITCMD tanto nas transmissões internas quanto nas sucessões em que há elemento de conexão internacional.

Também serão analisados os fundamentos doutrinários para legitimar ou afastar a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional pelos Estados. Na sequência, apresentaremos algumas legislações estaduais instituídas para esse fim, com o intuito de identificar critérios divergentes para a cobrança do tributo, que poderiam inviabilizá-la.

#### 3.1 A tributação das heranças e doações no Brasil antes da Constituição de 1988

No Brasil, em 1809, D. João VI instituiu o “imposto do papel sellado e das heranças e legados”, por meio do Alvará Régio de 17 de junho de 1809 (CAMPOS, 2019; DOMINGUES, 2016; ASSMAN, 2018). A justificativa indicada no texto do Alvará Régio para a instituição do tributo foi o incremento das despesas públicas e a necessidade de aumento da arrecadação (BRASIL, 1809).

Já naquela época a tributação incidia sobre o quinhão recebido e obedecia à progressividade em razão do grau de parentesco, da seguinte forma: o tributo não incidia sobre a herança ou o legado a parentes em linha reta (ascendentes ou descendentes), mas apenas para parentes colaterais, com discriminação percentual conforme a proximidade do falecido. A norma discriminava os herdeiros e legatários testamentários, que arcavam com a décima da herança ou legado (10%) dos herdeiros do falecido *ab intestado* (sem testamento), que arcavam

com (i) a décima da herança (10%), no caso de parentes até o segundo grau; e (ii) a quinta parte da herança (20%), no caso de parentes fora do segundo grau, conforme redação original do mencionado Alvará Régio:

VIII. Nenhuma quitação de herdeiro ou de legatário, por efeito de testamento, poderá ser aceita em Juízo, nem se poderá com ella haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente sellada, pagando-se por este sello a décima da herança ou legado que effectivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros ou legatários descendentes ou ascendentes do testador.

IX. Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes do fallecido ab-intestado; com differença, porém, que o herdeiro que for parente do fallecido ab-intestado até o segundo gráo inclusive, contado na fórma do Direito Canónico, não poderá ser empossado da herança, sem que tendo feito inventario, e constando por documento autentico a quantia liquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o sello, e com elle pago a décima da herança que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fóra do segundo gráo. E os Ministros a quem toca, farão que os testamenteiros não sejam omissoes em dar conta dos testamentos e que de todas as heranças ab-intestado, não havendo herdeiros forçados, se proceda a inventario e entrega judicial para poderem ter logar estas providencias. (BRASIL. Alvará Régio de 17 de junho de 1809).

A motivação apresentada para a cobrança diferenciada do imposto, conforme grau de parentesco, foi a de que “a tributação mais gravosa das riquezas recebidas por parentes mais distantes e demais beneficiários não poderia causar qualquer incômodo, por se tratar de um benefício eminentemente fortuito, desvinculado de direitos ou obrigações prévias” (DOMINGUES, 2016, p. 167). Ainda que não concordemos com o estabelecimento da progressividade com base no grau de parentesco, já que tal medida não cumpre o papel redistributivo da tributação das sucessões, é louvável que uma legislação tão antiga, que remonta à época colonial, já estivesse atenta à aleatoriedade inerente às heranças e legados e à necessidade de se atribuir progressividade à sua tributação.

Vale registrar que, ainda hoje, a cobrança do imposto sobre a sucessão *causa mortis* em Portugal é muito semelhante àquela prevista no Alvará Régio de 1809. Em Portugal, a sucessão gratuita é tributada pelo imposto do selo, conforme previsto na Lei portuguesa nº 150/99 que, no artigo 6º do Anexo I, isenta o cônjuge ou companheiro, descendentes e ascendentes, da sua incidência nas transmissões gratuitas. Para os demais casos, a alíquota é prevista em 0,8% nas doações de propriedade ou direitos relativos a bens imóveis, e 10% na aquisição gratuita de bens, inclusive por usucapião (Tabela do Anexo III) (PT, 1999).

A Constituição do Império, de 1824 (BRASIL, 1824), não tratou da tributação das heranças e legados, que seguiu obedecendo à legislação até então vigente, com o recolhimento feito pelo Governo Central, dada a constituição unitária do país (DOMINGUES, 2016, p. 167-168).

Com a publicação da Lei de 24 de outubro de 1832, a receita da tributação das heranças e legados, antes nacional, foi outorgada às Províncias (arts. 77, 78 e 83) (BRASIL, 1832). Mas, em 1867, a Lei Imperial nº 1.507 uniformizou a legislação e centralizou a tributação da transmissão da propriedade, a título oneroso ou gratuito, *inter vivos* ou *causa mortis*, de quaisquer bens móveis, imóveis ou semoventes (BRASIL, 1867).

A norma manteve a isenção nas transmissões entre ascendentes e descendentes em linha reta e estabeleceu faixa de isenção para a herança de até 160\$000 (cento e sessenta mil réis); as alíquotas variavam de 5% a 20%, conforme grau de parentesco ou previsão em testamento, aplicando-se a maior alíquota ao legado a estranhos. Também se previu a tributação das doações, com isenção para a transmissão entre parentes em linha reta e alíquotas variáveis de 2 a 6%, mantendo-se a aplicação da maior alíquota para a doação a estranhos.

Giovanni Campos elogia o legislador imperial pela introdução de tributação favorecida das doações em face das heranças e legados, “o que é uma ideia interessante, pois incentivava as antecipações das legítimas e uma mais rápida circulação do patrimônio dos ascendentes para os descendentes” (CAMPOS, 2019, p. 157).

A Constituição da República de 1891 adotou o regime federativo e previu autonomia aos Estados, outorgando-lhes a competência tributária, antes do Governo Central, para a instituição de impostos sobre a transmissão da propriedade, sem distinções (art. 9º, 3º<sup>25</sup>) (BRASIL, 1891). O imposto mantinha a tradição de gravar, em sentido lato, a transmissão da propriedade, mobiliária ou imobiliária, *causa mortis* ou *inter vivos*, gratuita ou onerosa.

Atualmente, as alíquotas máximas do ITCMD são regulamentadas por Resolução do Senado Federal e fixadas no limite de 8%, com possibilidade de serem progressivas conforme valor do quinhão, segundo a Resolução nº 9/1992 (BRASIL. Senado Federal, 1992).

O que se verifica é que, mesmo antes da época do Império, a tributação sobre as heranças, legados e doações era mais gravosa e progressiva que a prevista atualmente. A tradição de tributar a transmissão gratuita da propriedade, a qualquer título, foi se perdendo ao longo dos anos, especialmente com o retrocesso decorrente do golpe de 1964, conforme veremos. Nesse sentido, discorre Giovanni Campos

Vê-se então que a legislação brasileira da maior parte do século XIX não gravava os herdeiros necessários em linha direta (ascendentes e descendentes) e, quando começou a fazê-lo, fez de forma extremamente modesta, com 0,1% ou depois 0,5%, certamente dentro da visão daqueles que viam a sucessão dos descendentes como um dever sagrado de perpetuação do patrimônio familiar, que não pertenceria ao herdeiro,

<sup>25</sup> Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] 3º) sobre transmissão de propriedade;

sendo ele apenas um guardião da riqueza familiar, que deveria se perpetuar por gerações, como nos conta Thomas Piketty (2013, p. 810), para justificar a fraca incidência da tributação sucessorial na França do século XIX, e que se aplica por óbvio ao caso brasileiro, quando se sabe a enorme influência francesa no Brasil de então.

Por outro lado, para parentes fora da linha direta, vê-se que a tributação era até mais gravosa do que a dos tempos atuais, atingindo até 20% para os legados aos estranhos, quando se vê hoje no Brasil que a tributação máxima se limita a 8%, conforme a Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992). Na verdade, para parentes fora da linha direta, já o Alvará Régio de 17/06/1809 cobrava a décima dos herdeiros e legatários testamentários, a décima dos parentes de segundo grau do falecido *ab intestato*, e a vigésima dos parentes de grau maior do falecido *ab intestato*, ou seja, a tributação sucessorial *causa mortis* velha de dois séculos para os parentes colaterais e legatários já era mais gravosa do que a atual, a indicar claramente que se perdeu no tempo a ideia de que parentes colaterais e legatários são meros bafejados pela deusa da fortuna, e uma tributação majorada sobre eles nada teria de excepcional. (CAMPOS, 2019, p. 159-160)

Em 1934, com a promulgação da nova Constituição, manteve-se a competência dos Estados para a tributação ampla da transmissão da propriedade *causa mortis*; todavia, foi estabelecida distinção em relação à doação, cuja tributação só alcançava os bens imóveis (não mais incidindo sobre a doação de bens móveis, semoventes e outros direitos). A Constituição de 1934 inovou em relação ao regime anterior, pois segregou a tributação da transmissão da propriedade *lato sensu* em *causa mortis* e a tributação da transmissão da propriedade gratuita exclusivamente imobiliária *inter vivos* (CAMPOS, 2019, p. 160-161).

Outras alterações importantes foram (i) a previsão de que a tributação das heranças seria progressiva, determinação que não foi incluída em nenhuma das Constituições posteriores, (ii) a equiparação dos filhos naturais, legítimos ou não, para fins de incidência tributária (CAMPOS, 2019, p. 160), e (iii) a previsão da incidência do imposto nos casos em que a sucessão tivesse sido aberta no exterior: o imposto seria devido ao Estado em cujo território os valores da herança fossem liquidado ou transferidos aos herdeiros (ASSMAN, 2018, p. 16-17). Cita-se os dispositivos da Constituição de 1934:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: [...]

b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; [...]

§4º - **O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.** – Destacou-se.

Art. 128 - Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.

Art. 147 - O reconhecimento dos filhos naturais será isento de quaisquer selos ou emolumentos, e a herança, que lhes caiba, ficará sujeita, a impostos iguais aos que

recaiam sobre a dos filhos legítimos.

Art. 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento. (BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, 1934)

Para os bens corpóreos, a competência prevista na Constituição de 1934 era delimitada pelo local de situação dos bens. Em caso de sucessão *causa mortis* de bens incorpóreos, a competência seria (i) do Estado de abertura da sucessão, quando ocorrida no Brasil, e (ii) do Estado em cujo território os valores fossem liquidados ou transferidos aos herdeiros, quando a sucessão tivesse sido aberta no estrangeiro.

A Constituição de 1934 inovou ao já prever, no seu texto, as regras aplicáveis para a cobrança do imposto sobre a transmissão *causa mortis* na hipótese de sucessão aberta no estrangeiro, dispondo, expressamente, que a competência para a cobrança do tributo seria do Estado no território brasileiro onde os valores fossem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

A Constituição de 1937 manteve as disposições da de 1934 em relação à competência Estadual para a cobrança do imposto sobre heranças e doações imobiliárias, com a supressão, contudo, da determinação de que o imposto seria progressivo e da equiparação dos filhos legítimos (BRASIL, 1937). Em relação à sucessão aberta no exterior, seguiu a determinação anterior (art. 23<sup>26</sup>).

Giovanni Campos pontua que após 1934 as legislações estaduais passaram a prever uma tributação mais elevada para o imposto de sucessão *causa mortis*, especialmente em desfavor de colaterais e legatários e conforme o montante da herança. Cita como exemplo a Lei nº 09 de 1935 do Estado de Minas Gerais e a Lei nº 13 de 1947 do Estado de São Paulo, que previam progressividade das alíquotas conforme grau de parentesco e alíquotas de até 50% para parentes de quinto grau em diante ou estranhos. A Lei paulista ainda estabelecia alíquota máxima de 25% para as maiores heranças de parentes em linha reta (CAMPOS, 2019, p. 165-166).

Em relação ao Estado de Minas Gerais, a Lei nº 9/1935 previa a incidência do imposto sobre transmissão *causa mortis* da propriedade e do usufruto de bens móveis, semoventes e imóveis existentes no Estado, inclusive direitos e ações, segundo seu valor real (art. 3º). O imposto alcançava (i) os descendentes, ascendentes, cônjuges e filhos adotivos com base no

<sup>26</sup> Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d: [...]

b) transmissão de propriedade *causamortis*;

c) transmissão de propriedade imóvel *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade; [...]

§4º - O imposto sobre a transmissão dos bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem situados; e o de transmissão *causamortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto em outro Estado ou no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

percentual de 4% sobre as heranças até 25 contos; 5% nas heranças acima de 25 contos até 50 contos; e 6% sobre o que excedia 50 contos; (ii) os irmãos, com base no percentual de 10% até as heranças de 50 contos; 15% até as de 100 contos e 20% sobre os valores excedentes; (iii) os colaterais até o 4º grau civil, no percentual de 20% até 50 contos; 25% até 100 contos e 30% sobre os valores excedentes; e (iv) dos demais colaterais e estranhos, no percentual de 30% sobre as heranças até 50 contos; 40% nas de até 100 contos e 50% sobre os valores excedentes. Além disso, a lei estabelecia uma taxa adicional de 10% se os sucessores, espontaneamente, residissem fora do país (art. 5º) (MINAS GERAIS, 1935).

A Lei Estadual nº 9/1935 foi revogada pelo Decreto-Lei 67/1938 do Estado de Minas Gerais, que previa, nos seus arts. 6º e 8º, a incidência do imposto sobre a sucessão *causa mortis* com base no valor dos quinhões ou dos legados, sendo previsto o valor mínimo para cobrança de 5\$000 (cinco mil réis) (MINAS GERAIS, 1938). A incidência obedecia à seguinte tabela:

Tabela 4 - Transmissão “Causa Mortis”

TABELA N. 2 — TRANSMISSÃO “CAUSA-MORTIS”

Cobrar-se-ão:

a) DOS DESCENDENTES ASCENDENTES, FILHOS ADOTIVOS OU NATURAIS, nos quinhões ou legados, até 25 contos de réis . . . . .	4 %
Sobre o excedente de 25 contos até 50 contos . . . . .	5 %
Sobre o excedente de 50 contos até 100 contos . . . . .	8 %
Sobre o excedente de 100 contos . . . . .	10 %
b) DOS CONJUGES, nos quinhões ou legados, até 25 contos . . . . .	5 %
Sobre o excedente de 25 contos até 50 contos . . . . .	6 %
Sobre o excedente de 50 contos até 100 contos . . . . .	10 %
Sobre o excedente de 100 contos . . . . .	12 %
c) DOS IRMÃOS, nos quinhões ou legados, até 25 contos . . . . .	10 %
Sobre o excedente de 25 contos até 50 contos . . . . .	12 %
Sobre o excedente de 50 contos até 100 contos . . . . .	15 %
Sobre o excedente de 100 contos . . . . .	20 %
d) DOS OUTROS COLATERAIS até o 4.º grau civil, nos quinhões ou legados, até 25 contos . . . . .	15 %
Sobre o excedente de 25 contos até 50 contos . . . . .	20 %
Sobre o excedente de 50 contos até 100 contos . . . . .	25 %
Sobre o excedente de 100 contos . . . . .	30 %
e) DOS DEMAIS COLATERAIS OU ESTRANHOS, nos quinhões ou legados, até 25 contos . . . . .	20 %
Sobre o excedente de 25 contos até 50 contos . . . . .	30 %
Sobre o excedente de 50 contos até 100 contos . . . . .	40 %
Sobre o excedente de 100 contos . . . . .	50 %
f) DOS SUCESSORES OU LEGATÁRIOS que residam espontaneamente fora do país, sem que seja a serviço público, sobre os quinhões ou legados, além da respectiva taxa constante desta tabela, mais . . . . .	10 %

Fonte: MINAS GERAIS. Decreto-Lei 67/1938

Observa-se que a legislação vigente nos anos 30, como exemplificado pelas normas mineiras, era muito progressiva, incidindo em percentuais consideráveis sobre a riqueza transmitida. Com base nessas informações, Giovanni Campos conclui que

[n]ão é verdade a ideia difundida de que nunca houve uma tributação mais gravosa sobre sucessões *causa mortis* no país, pois, para colaterais e legatários, as alíquotas eram bastante altas (e chama atenção a Lei paulista antes referenciada, que foi de encontro a uma tradição de baixa imposição para os ascendentes e descendentes). (CAMPOS, 2019, p. 166).

Em 1946, sobreveio nova Constituição, que não inovou em termos de tributação das heranças e doações, seguindo o regime previsto anteriormente, inclusive em relação à possibilidade de tributação dos bens no Brasil quando a sucessão tivesse sido aberta no exterior (art. 19<sup>27</sup>) (BRASIL, 1946). Ocorre que, em 1961, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 05, o texto constitucional foi profundamente alterado, com a transferência para os Municípios da competência para tributar a transferência *inter vivos*, gratuita ou onerosa, da propriedade imobiliária (arts. 19, I, §§1º e 2º<sup>28</sup>, e 29, III<sup>29</sup>).

A alteração promovida em 1961 vigeu por pouco tempo, visto que, em 1965, após o golpe militar, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, que promoveu a Reforma do Sistema Tributário (BRASIL, 1965). Conforme pontuam Marciano Godoi e Melody Furman, “de forma socialmente retrógrada, a Emenda Constitucional 18/1965 aboliu a tributação ampla das heranças, restringindo-a unicamente à tributação dos bens imóveis” (GODOI; FURMAN, 2018).

O art. 9º<sup>30</sup> da EC 18/1965 fixou a competência dos Estados para a cobrança do imposto

<sup>27</sup> Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre: [...]

II - transmissão de propriedade *causa mortis*;

III - transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades;

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

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

<sup>28</sup> Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

I - Transmissão de propriedade *causa mortis* ; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) [...]

§1º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens corpóres cabe ao Estado em cujo território estes se achem situados. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

§2º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961).

<sup>29</sup> Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) [...]

III - sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961).

<sup>30</sup> Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. [...]

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

§ 4º A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto

sobre a transmissão, a qualquer título, da propriedade exclusivamente imobiliária e direitos a ela relativos, com exceção dos direitos de garantia; rompendo a tradição de tributar amplamente as heranças, ao impedir a tributação da transmissão de bens móveis, conforme regulamentação prevista nos arts. 35 a 42 do CTN.

A Reforma de 1965 fixava a competência do Estado de local de situação do bem imóvel para a cobrança tributária, mesmo quando a transmissão patrimonial decorresse de sucessão aberta no estrangeiro (art. 41 do CTN<sup>31</sup>).

O retrocesso é inegável, pois foi a primeira vez na história da tributação da sucessão *causa mortis* no Brasil que a incidência ocorria somente sobre a transmissão imobiliária. Como vimos, já em 1809 o Alvará Régio previa a tributação das heranças e legados de bens móveis ou imóveis.

Aliomar Baleeiro tece a crítica de que a alteração “é política tanto mais estranha, quando, no estado atual do desenvolvimento econômico do Brasil, a riqueza mobiliária (estoques comerciais, fundos de comércio, ações de sociedades anônimas, dívidas ativas etc.), cada vez mais sobrepuja o vulto do valor das terras e edifícios” (BALEEIRO, 2015, p. 348).

Sobre as características da reforma promovida em 1965, discorre Ricardo Lobo Torres:

Algumas características das reformas então implantadas marcaram a vertente da receita pública: a) o recorte mínimo do sistema tributário, que deveria deixar espaço econômico para o desenvolvimento das forças produtivas, desoneradas de pesados encargos tributários. Aí estava o fundamento da própria “teoria do bolo”: deixar o bolo da economia crescer para a ulterior redistribuição de rendas; o bolo não cresceu e apenas os que chegaram na frente dele se aproveitaram. As premissas das novas regras do jogo consistiam, entre outras, em aliviar a incidência do imposto *causa mortis*, afinal reduzida a alíquotas simbólicas, ao fito de evitar a pulverização da herança de imóveis. Eliminou-se a cobrança do *causa mortis* sobre bens móveis, pois se partiu da convicção de que era necessário manter a inteireza e a concentração familiar do patrimônio representado por papéis e títulos, necessários à saída do estágio de economia subdesenvolvida e pré-capitalista. (TORRES, 2009, p. 141).

Com a reforma de 1965 as alíquotas máximas do imposto sobre a transmissão imobiliária passaram a ser definidas pelo Senado Federal. Não bastasse a limitação da tributação sobre as heranças e legados à transmissão da propriedade imobiliária, as alíquotas máximas foram previstas em patamares muito baixos, reduzindo o potencial não só arrecadatório, mas também desconcentrador do tributo.

O Ato Complementar nº 27 de 1966, no seu art. 8º, fixou, até a edição de Resolução do

---

em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o art. 8º, nº II, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

<sup>31</sup> Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Senado, as alíquotas máximas em percentuais quase irrisórios de 0,5% para as transmissões imobiliárias compreendidas no sistema financeiro de habitação; 1% para as transmissões onerosas e 2% para quaisquer outras transmissões gratuitas (*causa mortis* e doações) (BRASIL, 1966).

Posteriormente, a Resolução do Senado Federal nº 99, editada em 1981, estabeleceu as alíquotas máximas em 0,5% para o valor financiado das transmissões imobiliárias compreendidas no sistema financeiro de habitação e 2% para o valor restante; 2% para as demais transmissões a título oneroso e 4% para quaisquer outras transmissões (BRASIL, Senado Federal, 1981).

Constata-se que é de longa data a posição do Senado Federal de estabelecer alíquotas baixíssimas para a tributação das sucessões gratuitas, que limitam a instituição da progressividade para o imposto e reduzem o seu potencial redistributivo e desconcentrador de riquezas.

A Constituição de 1967 (art. 24<sup>32</sup>) e a sua alteração pela Emenda Constitucional de 1969 (art. 23<sup>33</sup>) não inovaram em relação à Reforma promovida em 1965, mantendo a competência dos Estados para tributar, exclusivamente, a transferência imobiliária, gratuita ou onerosa, mesmo quando a sucessão tivesse sido aberta no estrangeiro.

As motivações para as alterações promovidas durante o regime militar, em relação ao ITCMD, são apresentadas por Ricardo Lobo Torres

Recorde-se que até a reforma tributária de 1965 o tributo cobrado pela transmissão a causa de morte incidia progressivamente, levando em consideração principalmente a posição do herdeiro na linha da vocação sucessória.

Com a Emenda Constitucional 18, de 1965, deu-se a grande virada ideológica. O imposto deixou de incidir sobre a transmissão de bens móveis e ainda teve a fixação de sua alíquota máxima atribuída ao Senado Federal, que sempre escolheu teto muito baixo para a imposição (2% de início e 4% posteriormente), o que na prática inviabilizava a progressividade. A explicação para o novo estado de coisas cifrou-se em argumentos economicistas, eis que se alegava ser necessário manter incólume o patrimônio familiar, principal poupança para conduzir ao desenvolvimento do País: a

<sup>32</sup> Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis; [...]

§2º - O imposto a que se refere o nº I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.

<sup>33</sup> Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e [...]

§2º O imposto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.

própria Comissão de Reforma recorria a fundamentos utilitaristas e protoliberais. A Constituição de 1967, assim na redação original como na Emenda de 1969, conservou a mesma disciplina. (TORRES, 2007, p. 220)

A Constituição de 1967 foi substituída pela Constituição de 1988, vigente até hoje. Marciano Godoi, ao discorrer sobre o contexto de elaboração da Constituição de 1988, é categórico em afirmar que o Brasil se encontrava, após 21 anos de sujeição ao regime militar, na pior situação histórica já registrada em termos de desigualdade social, fato que orientou a adoção do compromisso do constituinte com a erradicação da pobreza, da marginalização e com a redução das desigualdades sociais e regionais, alçados a objetivos fundamentais da República no art. 3º, III, da CF/88 (GODOI, 2013, p. 138):

A Assembleia Nacional Constituinte desenvolveu seus trabalhos no momento em que as desigualdades de renda e riqueza entre os brasileiros atingiam seus níveis mais altos desde 1960, quando teve início a organização de registros nacionais relacionados à medição dos níveis de desigualdade social (LANGONI, 2005). O pico histórico da desigualdade social brasileira foi exatamente em 1989 (NÉRI, 2011, p. 83), primeiro ano de vigência da Constituição de 1988. Em 1989, o índice de Gini na sociedade brasileira era de 0,607, refletindo um grau tão brutal de desigualdade e marginalização que, atualmente, somente seria superado pela desigualdade social vigente no Lesoto, África do Sul, Botsuana, Serra Leoa e República Centro-Africana (CIA, 2013). (GODOI, 2013, p. 138)

A tradição republicana, da tributação ampla das transmissões gratuitas (*causa mortis* e doações), em relação a bens móveis e imóveis, foi restaurada pela Constituição de 1988, conforme veremos a seguir. A Constituição cidadã inovou em relação ao regime que vinha sendo adotado até então, passando a exigir a edição de Lei Complementar para possibilitar a cobrança do ITCMD nos casos em que houver elemento de conexão internacional.

### 3.2 O ITCMD na Constituição de 1988

A Constituição de 1988 retomou a tributação irrestrita das transmissões gratuitas, *causa mortis* ou doações, prevendo a incidência sobre a sucessão de bens móveis e imóveis, afastando, assim, a limitação anteriormente instaurada. Além disso, voltou a segregar a competência para a tributação da transmissão da propriedade entre Estado e o Distrito Federal - DF e Município, cabendo aos primeiros a competência para tributar as transmissões gratuitas (art. 155, I, da CF/88) e ao segundo a competência para tributar a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis, exclusivamente (art. 156, II, da CF/88<sup>34</sup>) (BRASIL, 1988).

<sup>34</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e

Sobre o avanço promovido pela Constituição de 1988 em relação à tributação das sucessões gratuitas, discorre Misabel Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro:

A Constituição de 1988, mais igualitária do que as anteriores, cedeu ao fato de que as grandes fortunas no Brasil e alhures são preponderantemente mobiliárias e não centradas em bens imóveis, razão pela qual pôs de lado o argumento de que a incidência do imposto pulverizaria o capital realizado em ações ou cotas, ou provocaria a desintegração de empresas. O receio não se justifica, pois o imposto sobre heranças e doações existente nos EUA ou nos países europeus, em regra, é amplo para colher não apenas os bens imóveis, como também aqueles móveis, sem prejuízo da crescente tendência de cumulação do capital inerente aos sistema capitalista. (BALEIRO, 2015, p. 347)

A competência estadual e do DF para tributar a transmissão gratuita da propriedade, *causa mortis* e doação, foi delimitada no art. 155 da Constituição, abaixo transcrito:

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

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...]

§1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

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

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

Conforme posicionamento de Roberto Biava Júnior

O que se percebe, é que existe uma tendência do direito fiscal moderno em tributar de modo idêntico à transmissão “*causa mortis*” as doações de bens “*inter vivos*”, uma vez que a doação tem a mesma índole da sucessão “*causa mortis*”. Trata-se de um critério acertado, sendo a capacidade contributiva do herdeiro ou do donatário equivalentes, uma vez que ambas as transmissões se dão a título gratuito. Também as alíquotas equiparadas permitem coibir a evasão do imposto sucessório por meio de doações, que ocorreria no caso das doações não serem tributadas ou serem tributadas por alíquotas inferiores. (BIAVA JÚNIOR, 2011, p. 318)

Ao prever a competência para a instituição do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD no âmbito interno o art. 155 da Constituição de 1988 já delimitou os critérios para a definição do sujeito ativo da cobrança, que será (i) o Estado, ou o Distrito Federal, de situação dos bens imóveis - princípio do *locus rei sitae*; e (ii) o Estado, ou o Distrito

---

de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Federal, de processamento do inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador, na transmissão de bens móveis, títulos e créditos - princípio do domicílio.

De acordo com o Código Civil (BRASIL, 2002) e o Código de Processo Civil atualmente em vigor (BRASIL, 2015), o foro do domicílio do autor da herança, no Brasil, é competente para o processamento do inventário (art. 48 do CPC<sup>35</sup>) e a sucessão é aberta no lugar do último domicílio do falecido (art. 1.785 do CC<sup>36</sup>), onde se processará o inventário (art. 1.796 do CC<sup>37</sup>) e o arrolamento (arts. 659<sup>38</sup> e 664<sup>39</sup> do CPC). Por isso se diz que a Constituição de 1988 adotou o princípio do domicílio do *de cujus* ou do doador para a outorga de competência na transmissão gratuita de bens móveis, títulos e créditos e o princípio do *locus rei sitae* para a transferência imobiliária gratuita.

Nos impostos sobre transmissões a título gratuito (sucessões e doações), dois princípios orientam a escolha dos elementos de conexão: (i) princípio do domicílio, pelo qual o Estado poderia tributar todas as transmissões patrimoniais realizadas por residentes (domicílio do *de cujus* ou do doador) ou em favor de beneficiários nele residentes, independente do território em que se localizam os bens ou direitos objeto da transmissão. O critério do domicílio conduz a

---

<sup>35</sup> Art. 48. O foro de domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade, a impugnação ou anulação de partilha extrajudicial e para todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

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

I - o foro de situação dos bens imóveis;

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

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

<sup>36</sup> Art. 1.785. A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido.

<sup>37</sup> Art. 1.796. No prazo de trinta dias, a contar da abertura da sucessão, instaurar-se-á inventário do patrimônio hereditário, perante o juízo competente no lugar da sucessão, para fins de liquidação e, quando for o caso, de partilha da herança.

<sup>38</sup> Art. 659. A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos da lei, será homologada de plano pelo juiz, com observância dos arts. 660 a 663 .

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao pedido de adjudicação, quando houver herdeiro único.

§ 2º Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação, será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida, serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do § 2º do art. 662 .

<sup>39</sup> Art. 664. Quando o valor dos bens do espólio for igual ou inferior a 1.000 (mil) salários-mínimos, o inventário processar-se-á na forma de arrolamento, cabendo ao inventariante nomeado, independentemente de assinatura de termo de compromisso, apresentar, com suas declarações, a atribuição de valor aos bens do espólio e o plano da partilha.

§ 1º Se qualquer das partes ou o Ministério Público impugnar a estimativa, o juiz nomeará avaliador, que oferecerá laudo em 10 (dez) dias.

§ 2º Apresentado o laudo, o juiz, em audiência que designar, deliberará sobre a partilha, decidindo de plano todas as reclamações e mandando pagar as dívidas não impugnadas.

§ 3º Lavrar-se-á de tudo um só termo, assinado pelo juiz, pelo inventariante e pelas partes presentes ou por seus advogados.

§ 4º Aplicam-se a essa espécie de arrolamento, no que couber, as disposições do art. 672 , relativamente ao lançamento, ao pagamento e à quitação da taxa judiciária e do imposto sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio.

§ 5º Provada a quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, o juiz julgará a partilha.

um princípio de universalidade da tributação, alcançando, inclusive, bens e direitos situados no exterior; e o (ii) princípio do *locus rei sitae*, pelo qual o Estado poderia tributar exclusivamente as transmissões patrimoniais relativas a bens e direitos localizados no seu território, sendo irrelevante o domicílio do transmitente ou do beneficiário. O critério do *locus rei sitae* conduz a um princípio de tributação limitada, restrita aos bens e direitos localizados no território do Estado (XAVIER, 2010, p. 193).

Em termos de transferências internas (nacionais), o desenho constitucional já traz os critérios norteadores da tributação, a impedir que o mesmo fato seja tributado por mais de uma unidade federada. Daí o entendimento de que os Estados têm competência para tributar as transmissões gratuitas internas mesmo na ausência de Lei Complementar estabelecida de regras gerais (art. 146, III, da CF/88<sup>40</sup>), por uso da competência concorrente prevista no artigo 24, §3º, da CF/88<sup>41</sup> e art. 34, §3º, do ADCT<sup>42</sup>, conforme veio a decidir o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 851.108, Tema 825 da Repercussão Geral (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021).

Na falta da legislação complementar que disponha sobre as regras gerais aplicáveis ao ITCMD nas transmissões internas, cada Estado deverá disciplinar a cobrança na sua legislação própria. Em relação à base para incidência do tributo, entendemos que deve ser considerado o valor do quinhão, do legado, ou dos bens doados, e não a totalidade da herança, conforme dispunha o art. 35, §1º, do CTN, segundo o qual “nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários” (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, discorre Hugo Machado

<sup>40</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

<sup>41</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

<sup>42</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

Em alguns Estados a lei estabelece que as alíquotas progressivas desse imposto serão definidas com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens e direitos transmitidos [...]. Os dispositivos de leis estaduais que assim estabeleçam contrariam flagrantemente o disposto no art. 35, parágrafo único, do CTN e são, portanto, desprovidos de validade. Contrariam, também, o princípio da capacidade contributiva, cuja observância no caso é perfeitamente possível.

O art. 35, parágrafo único, do CTN diz que: “Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”. Isto quer dizer, exatamente, que as bases de cálculo do imposto devem ser separadas. E assim há de ser também porque o contribuinte é sempre o destinatário do bem, e não o transmitente (MACHADO, 2012b, p. 369).

O art. 155, §1º, IV, da CF/88 determina que o ITCMD terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal, o que foi feito pela Resolução nº 9/1992, que no seu art. 1º estabeleceu a alíquota máxima em 8% e, no seu art. 2º, autorizou que “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” (BRASIL. Senado Federal, 1992).

### *3.2.1 Posição do STF sobre a progressividade do ITCMD nas transmissões internas*

Tendo em vista a disposição, na Resolução do Senado Federal, da possibilidade de instituição de alíquotas progressivas para o ITCMD, os Estados instituíram a progressividade nas suas leis, o que levou os contribuintes a questionarem a constitucionalidade dessa previsão, uma vez que não estaria expressamente contida no texto da Constituição nos dispositivos pertinentes, especificamente, ao ITCMD.

Em 2013, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, Tema 21 da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal validou a adoção da progressividade e fixou a tese de que “é constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013).

Naquele caso, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul - TJRS havia julgado inconstitucional dispositivo da legislação estadual daquele Estado (art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/89) que instituiu sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD, prevendo uma faixa de isenção (de até 2.000 Unidades de Padrão Fiscal do Estado) e aumentando as alíquotas do imposto conforme aumentava o valor do quinhão<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Variando entre 1% para valores entre 2.001 e 4.000 UPF; 2% para valores entre 4.001 e 6.000 UPF; 3% para valores entre 6.001 e 9.000 UPF; 4% para valores entre 9.001 e 12.000 UPF; 5% para valores entre 12.001 e 20.000 UPF; 6% para valores entre 20.001 e 30.000 UPF; 7% para valores entre 30.0001 e 50.000 UPF e 8% para valores acima de 50.0001 UPF. Em 2008, data do início do julgamento do RE nº 562.045, a UPF era fixada em R\$10,4257

De acordo com o TJRS, a progressividade, conforme previsto no art. 145, §1º, da CF/88, só seria compatível com impostos pessoais e não com impostos reais<sup>44</sup> (STF, 2013), o que motivou a interposição de Recurso Extraordinário pelo Estado do Rio Grande do Sul.

A possibilidade de gradação das alíquotas conforme aumenta a base de incidência está prevista de forma geral no art. 145, §1º, da CF/88, segundo o qual os impostos, sempre que possível, “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” sendo facultado à administração, para conferir efetividade a esse objetivo, identificar “o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (BRASIL, 1988). Em face do que dispõe a parte final do parágrafo 1º do art. 145 da CF/88, por muito tempo se discutiu sobre a possibilidade de aplicação da progressividade aos impostos reais.

No julgamento do RE nº 562.045, iniciado em 2008, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski trouxe a seguinte conceituação para a classificação dos impostos em reais ou pessoais:

Com efeito, a doutrina faz, tradicionalmente, uma distinção entre impostos de natureza real e de natureza pessoal. Os primeiros são aqueles em que se toma em consideração apenas a coisa sobre a qual recai o tributo, sem levar em conta as condições particulares dos contribuintes. Já os segundos são aqueles em que são sopesadas as qualidades individuais dos contribuintes para a gradação do tributo. A dosagem da exação, nos impostos reais, dá-se com base em critérios objetivos, ao passo que, nos pessoais, ela é determinada subjetivamente. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 13)

O Ministro Lewandowski negou provimento ao Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul, por entender que a progressividade, conforme delimitação da parte final do art. 145, §1º, da CF/88, somente seria aplicável aos impostos pessoais, exceto nos casos em que estivesse expressamente prevista no texto da Constituição para os impostos reais, em hipóteses extrafiscais<sup>45</sup>. O Ministro mantinha o entendimento da Corte conforme havia sido decidido no

---

e, em 2013, data do fim do julgamento, a UPF estava fixada em R\$13,7420. Disponível em: <<https://atendimento.receita.rs.gov.br/upf-rs>>. Acesso em 12.09.2022.

<sup>44</sup> Não é objeto desta pesquisa aprofundar a discussão sobre a distinção entre impostos reais e pessoais. Apresentamos a classificação apenas para explicitação do contexto do caso e da decisão do STF. Para maiores esclarecimentos sugerimos a leitura de: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006; e PISCITELLI, Tathiane. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

<sup>45</sup> Como exemplo de hipóteses extrafiscais da progressividade nos impostos reais citamos: art. 153, § 4º, I, da CF/88, que prevê progressividade do ITR para desestimular a manutenção da propriedade improdutiva; art. 156, §1º, I, da CF/88 (cf. EC nº 29/00), que prevê progressividade do IPTU para desestimular a imobilizações de recursos para fins meramente especulativos; o art. 182, § 4º, II, da CF/88, que prevê progressividade do IPTU para resguardar a função social da propriedade.

RE nº 153.771/MG<sup>46</sup>, no qual se entendeu pela impossibilidade de aplicação da progressividade meramente fiscal ao IPTU (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 7-27).

Em voto-vista, o Ministro Eros Grau abriu divergência para dar provimento ao Recurso Extraordinário do Estado, por entender que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, ainda que não tenham caráter pessoal. Isso, segundo o conteúdo do art. 145, §1º, da CF/88, que impõe a progressividade a todos os impostos, sempre que possível (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 29-36):

[t]odos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto<sup>47</sup>, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou progressividade direta. Todos os impostos - repito - estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 36)

Menezes de Direito acompanhou o voto do Ministro Eros Grau, dando provimento ao Recurso Extraordinário, por entender que não seria possível justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina explícita de cada tributo, “na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva” concluindo o Ministro que se existe a possibilidade de se estabelecer a “progressividade a partir do comando constitucional, de acordo com a natureza do tributo, e no caso esse tributo comporta essa interpretação, porque não dá-la? Por que oferecer uma interpretação mais estreita?” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 40-42).

<sup>46</sup> IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). RE 153771, Relator(a): Carlos Velloso, Relator(a) p/ Acórdão: Moreira Alves. Julgado em 20 de novembro de 1996. DJ, 05 set. 1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726)

<sup>47</sup> Em seu voto o Ministro Eros Grau fornece o seguinte conceito de “imposto direto”:  
*“Embora acabem sempre por afetar a renda das empresas e famílias - o setor privado - distinguem-se os tributos conforme direta ou indireta seja tal afetação. Assim, indiretos são os tributos que se agregam à estrutura dos preços de bens e serviços, sendo com estes transferidos a terceiros, enquanto os diretos são os retirados à renda pessoal dos particulares, sendo por estes suportados”.* (STF, 2013, p. 33).

A Ministra Cármen Lúcia também acompanhou a divergência instaurada por Eros Grau, sob o fundamento de que o art. 145, §1º, da CF/88 representaria a introdução, pelo constituinte, do “princípio da igualdade material tributária a ser observado pelos Estados em todos os casos em que, por meio de tributação, venha a intervir no domínio do contribuinte” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 43-45).

Joaquim Barbosa seguiu a tese divergente, sob o fundamento de que a progressividade é o instrumento de aferição da capacidade contributiva, uma vez que a tributação com base em alíquota única seria insensível à intensidade econômica da base tributável, o que poderia gerar distorções que igualam sujeitos passivos que ostentam posições diversas (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 46).

Em seu voto, o Ministro Ayres Britto registrou que a legislação estadual sob análise (art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/89) sofreu alteração em 2009, tendo sido excluída a regra da progressividade e prevista a incidência do ITCMD com base na alíquota única de 4%, porém com eficácia retroativa, para alcançar os fatos geradores que, conforme previsão anterior, seriam tributados com alíquota superior a 4%. Apesar disso, o Ministro registrou que se mantinha o interesse no julgamento do Recurso Extraordinário, que não perdeu seu objeto, uma vez que a legislação analisada previa incidência progressiva em alíquotas que variavam de 1% a 8% (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 49).

Ayres Britto deu provimento ao Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul, por entender que o art. 145, §1º, da CF/88, foi editado para dar efetividade à igualdade na sujeição à carga tributária no Brasil, no sentido de que toda pessoa que detiver maior patrimônio, expressando maior capacidade contributiva, deve contribuir mais. Segundo o Ministro, os tributos devem ter caráter pessoal, que somente será “mitigado naturalmente naquelas hipóteses em que eles já se definam como do tipo indireto, por incidirem sobre o serviço prestado ou o produto objeto de negócio (como o IPI e o ICMS)” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 50).

Ellen Gracie também votou acompanhando a divergência e reconheceu como legítima a progressividade do ITCMD, especialmente pelo fato de que, nele, “se considera sempre uma transmissão a título gratuito. Há necessariamente um engrandecimento do patrimônio do recipiente – ou da doação ou da herança” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 63).

O Ministro Marco Aurélio, apesar de reconhecer ser possível a implementação da progressividade para os impostos reais, negou provimento ao Recurso Extraordinário, ao fundamento de que a legislação que estabeleceu a progressividade para o ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul, na verdade, afrontaria o princípio da capacidade contributiva, pois não

levaria em consideração a situação econômica pessoal do sujeito passivo da obrigação tributária. De acordo com Marco Aurélio

[P]ara esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça. Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distinta – um franciscano e outro argentário – sejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos. Essa óptica contrária, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. Assim, mesmo que se admita, em tese, a progressividade em impostos reais, na espécie, a legislação estadual impugnada veio a violar o princípio maior da capacidade contributiva ao implementá-la do modo como procedeu. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 76)

Não concordamos com o exemplo apresentado pelo Ministro Marco Aurélio, visto que, em termos de herança ou doações, consideramos que a capacidade contributiva é sim evidenciada pelo valor do montante recebido gratuitamente, que será agregado ao patrimônio do herdeiro ou donatário. Entendemos que, para evitar distorções, o que se deve promover é uma progressividade ampla, inclusive com o estabelecimento de faixas isentivas, para que a tributação satisfaça, tanto quanto possível, o princípio da capacidade contributiva e da justiça distributiva.

Em voto sucinto, o Ministro Teori Zavascki, acompanhou o entendimento de que a progressividade é compatível com os impostos reais e atende ao princípio da capacidade contributiva (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 78). No mesmo sentido foi o breve voto do Ministro Gilmar Mendes, que reconheceu a constitucionalidade da progressividade no ITCMD, conforme divergência aberta no voto do Ministro Eros Grau.

Dessa forma, por maioria de votos, no RE nº 562.045 foi assentado, com efeito vinculante para o Poder Judiciário, o entendimento quanto à constitucionalidade da instituição da progressividade para o ITCMD pelas legislações estaduais, como meio de garantia da igualdade e concretização do princípio da capacidade contributiva.

Sobre a importância da utilização da progressividade nos impostos reais, como mecanismo de concretização da justiça distributiva, inclusive quanto ao acerto do posicionamento do STF pela constitucionalidade dessa medida, são preciosas as lições de Tathiane Piscitelli

Em face disso, pode-se rapidamente concluir pela possibilidade de utilização de alíquotas progressivas nos impostos reais. Referidos impostos são representativos da tributação sobre o patrimônio, que, por excelência, revelam maior capacidade de uma distribuição equânime dos ônus tributários. A tributação progressiva da riqueza, seja expressa em renda, seja expressa em patrimônio, é uma das formas mais legítimas de

realização da justiça tributária, pois implica a imposição de ônus mais pesado para aqueles que externalizam sua capacidade econômica pela detenção de bens, e não simplesmente pelo consumo, que é contingente, além de evitar ou minimizar os efeitos da acumulação de riqueza. [...]

Nos termos em que já mencionado anteriormente, entende-se que o papel fundamental da tributação está na promoção de justiça distributiva. Um sistema tributário que não se apresente justo nesses termos não pode ser seriamente considerado como integrante e constituidor de um Estado Democrático de Direito. Daí se dizer que normas constitucionais que visem uma melhor distribuição do ônus da tributação, onerando aqueles que manifestam, de alguma forma, mais riqueza, devem ser aplicadas prioritariamente, ainda que isso implique uma mitigação ocasional de outros princípios.

Disso se conclui que é mais benéfico ao sistema como um todo a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais. Desse modo, tributa-se mais gravosamente a propriedade que manifesta mais riqueza e garante-se, também na maior medida possível, uma distribuição mais justa dos ônus tributários. Daí, portanto, o acerto das decisões do Supremo Tribunal Federal que reconhecem no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição o fundamento para que todos os impostos (e mesmo tributos) do ordenamento serem progressivos. Não há, nesse sentido, sequer necessidade de autorização constitucional específica. A progressividade como forma de realização da justiça fiscal está no âmago do Estado Democrático de Direito, razão pela qual não precisa ser enunciada ou especificada na Constituição. A negativa a essas conclusões implicaria um direito tributário desprovido de seu sentido material, que é a promoção da melhor e mais justa distribuição dos recursos na sociedade, como decorrência direta da forma de Estado inaugurada pela Constituição de 1988. (PISCITELLI, 2021, pp. 127-130).

Hugo de Brito Machado reconhece que a progressividade das alíquotas do ITCMD, a depender dos percentuais mínimos e máximos estabelecidos, é um mecanismo para a redução dos níveis de concentração de riqueza. Além disso, registra que a progressividade deve ser instituída em face do valor do quinhão, legado ou doação recebidos, pois é esse montante que evidencia a capacidade contributiva dos sucessores:

Essa progressividade é uma forma de realizar o princípio da capacidade contributiva, ou, mais exatamente, de adequação do tributo à capacidade econômica de cada um. Além disto, dependendo do percentual estabelecido, pode constituir desestímulo à acumulação de riqueza e, desta forma, contribuir, ainda que modestamente, para a redistribuição da renda no País.

A propósito de alíquotas progressivas no imposto sobre heranças e doações, é importante observarmos que a determinação da alíquota aplicável deve ser feita tendo em vista o valor do quinhão, do legado ou dos bens doados a cada um dos beneficiários. Não em razão da totalidade dos bens transmitidos, pois a capacidade contributiva a ser considerada é a daquele a quem os bens se destinam, e não a do autor da herança ou do doador. (MACHADO, 2012b, p. 368)

Concordamos com o autor sobre a necessidade de a progressividade do ITCMD ser estabelecida segundo o valor do quinhão, legado ou doação, já que é justamente esse montante da riqueza transmitida que manifesta a capacidade contributiva, visto se tratar de incremento patrimonial gratuito, que não decorre do trabalho ou esforço dos beneficiários.

Não por outro motivo, o STF tem entendido, após o julgamento do RE nº 562.045, que a progressividade do ITCMD não pode ser estabelecida em razão do grau de parentesco, uma

vez que esse critério não guarda qualquer relação com o princípio da capacidade contributiva (RE 854869 AgR, Relatora Cármen Lúcia, Segunda Turma, julgado em 25/08/2015, DJe-174, public 04-09-2015; RE 602256 AgR, Relator Edson Fachin, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, DJe-038, public 01-03-2016; RE 958709 AgR, Relator Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 02/12/2016, DJe-030, public 15-02-2017; RE 555511 AgR-segundo, Relatora Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 05/08/2020, DJe-201, public 13-08-2020).

No julgamento do Segundo Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 555.511, ao analisar a constitucionalidade da legislação pernambucana que estabeleceu progressividade do ITCMD com base no valor dos bens e também segundo o grau de parentesco com o transmitente, o Supremo Tribunal Federal, à unanimidade, nos termos do voto da Ministra Relatora Rosa Weber, reafirmou a jurisprudência da Corte, no sentido de que “embora constitucional, a adoção de alíquotas progressivas para o ITCD confronta com o princípio da capacidade contributiva a utilização do grau de parentesco como critério de fixação da progressividade” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2020, p. 10).

De acordo com a Suprema Corte, não há ligação razoável de identidade entre o grau de parentesco e a capacidade contributiva, o que indica a inadmissibilidade de utilização desse critério como meio de efetivação da progressividade, nos termos do art. 145, §1º, da CF/88.

Em termos de transferências internas, a Constituição já trouxe os critérios que devem ser utilizados pelos entes subnacionais para a cobrança do ITCMD, cuja exigência é legítima com base nas leis estaduais, mesmo antes da edição de lei complementar para dispor sobre regras gerais do imposto. A instituição do ITCMD pode ser progressiva, desde que o critério seja o valor do quinhão herdado.

### *3.2.2 As sucessões com elemento de conexão internacional e a exigência de Lei Complementar para regulamentar a incidência - - Discussão doutrinária sobre a possibilidade de cobrança do tributo sem que a Lei tenha sido editada*

Em relação às transmissões nas quais o doador seja domiciliado ou residente no exterior ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, a Constituição outorga à Lei Complementar – LC a competência para regulamentar a incidência do ITCMD (art. 155, §1º, III, da CF/88).

A Constituição de 1988 rompeu a tradição de prever, já no seu texto, os critérios definidores da competência estadual para a cobrança do ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional (como vinha sendo feito desde a Constituição de 1934, com a previsão da competência do Estado onde ocorreu a liquidação da herança para a cobrança do tributo).

A despeito da exigência constitucional, até a elaboração deste trabalho, a Lei Complementar prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88 não veio a ser editada, por motivos e circunstâncias que serão estudados no Capítulo V. Com isso, muito se discutiu sobre a constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional, sem que houvesse LC dispendo a respeito.

Não analisaremos, nesse estudo, as funções gerais da Lei Complementar em matéria tributária, conforme correntes dicotômica e tricotômica<sup>48</sup>. Limitar-nos-emos a apresentar a posição dos autores que analisam, especificamente, a necessidade da Lei Complementar como condição de validade das leis estaduais que exigem o ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional.

Autores como Ives Gandra Martins (MARTINS, I. G., 2003), Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2012a) e Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, 2003) sustentam que seria vedado aos Estados instituir o ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional antes da promulgação da LC exigida pelo texto constitucional.

Ives Gandra advoga pela inconstitucionalidade das leis estaduais instituidoras do ITCMD em situação internacional antes da edição da LC. Respondendo a consulta formulada por contribuinte acerca da constitucionalidade da Lei nº 1.427/1989 do Estado do Rio de Janeiro, o autor concluiu pela inconstitucionalidade da norma, pois editada antes da promulgação da Lei Complementar exigida no texto constitucional, cuja função seria a de regulamentar e evitar conflitos de competência (MARTINS, I. G., 2003).

Para o autor, o inciso III do §1º do art. 155 da CF/88, que determina a edição de LC para regulamentação da matéria, seria uma exceção às disposições dos incisos anteriores (I e II), que regulam a incidência do tributo sobre bens móveis e imóveis quando a transmissão ocorre no território nacional. Além disso, a LC teria razão de ser na necessidade de a legislação pátria ser compatibilizada com a de outros países, pois “no que diz respeito a bens móveis recebidos no exterior é de se considerar o próprio regime jurídico do país em que se deu a sucessão ou doação, [...] para se adotar ou não um tratamento compensatório” (MARTINS, I. G., 2003, p. 160).

Sem aprofundar a discussão, Hugo de Brito Machado registra que a competência para instituir o ITCMD careceria de lei complementar nas hipóteses do inciso III do §1º do art. 155 da CF/88 (MACHADO, 2012a, p. 351). No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza pontua que nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional caberá à LC disciplinar a incidência do ITCMD, no exercício da função de evitar conflitos de competência (art. 146, I,

---

<sup>48</sup> Para maiores informações sugerimos a leitura de: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

da CF/88), fornecendo os critérios para definir a unidade federativa competente e concluindo que

[O]bservamos que regulamentar a competência para a instituição do imposto, como consta do art. 155, §1º, III, da CF, não é modificá-la ou transferi-la para outras pessoas políticas, mas, simplesmente, declará-la.

Assim, pensamos que tal lei complementar não pode fugir do critério básico dos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF: os impostos competem ao Estado (ou ao Distrito Federal) relacionado, de algum modo, à doação ou à transmissão *causa mortis*. Estando os bens no exterior ou tendo o inventário nele sido processado, o melhor critério, salvo engano, é a lei complementar atribuir esta competência à unidade federativa onde tem domicílio ou reside o donatário ou o herdeiro. Do contrário, restarão feridos os princípios federativo e da autonomia distrital, abrindo-se espaço à “guerra fiscal”, cujos efeitos deletérios são por todos conhecidos. (CARRAZZA, 2003, p. 838)

De acordo com Carrazza, a LC seria necessária para regulamentar a cobrança do ITCMD em situações internacionais, mas a legislação a ser editada, para ser válida, deveria seguir os critérios já definidos pelo texto constitucional, como adotar o critério do domicílio do donatário ou herdeiro para fixar a competência estadual nos casos em que o doador ou o *de cujus* tivesse bens no exterior ou o inventário processado no estrangeiro.

Registramos que, em nossa opinião, de forma alguma, a LC prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88 se prestaria a evitar bitributação internacional, conforme advoga Ives Gandra Martins. A sua função é regulamentar a matéria internamente, para que os Estados tenham condições de exercer plenamente a sua competência tributária. A bitributação internacional deve ser resolvida no âmbito dos acordos e tratados internacionais, cuja competência para celebração é da União enquanto agente externo, conforme art. 21, I, da CF/88<sup>49</sup>.

Nesse sentido,

[s]e a União Federal ou um Estado brasileiro tributa um fato que é também previsto como tributável por outro país, não há conflito normativo propriamente dito. O fenômeno de uma eventual dupla tributação internacional não configura conflito e sim um concurso ou sobreposição de pretensões fiscais. (GODOI; FURMAN, 2018, p. 21).

Entender que a Lei Complementar prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88 se prestaria a evitar conflitos de competência, e não estabelecer normas gerais sobre a matéria, significaria reconhecer que o art. 24, §3º, da CF/88 e o art. 34, §3º, do ADCT não socorreria os Estados para legitimar a cobrança do tributo antes da edição da norma complementar. Isso porque, os

---

<sup>49</sup> Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;

dispositivos abaixo transcritos somente autorizam a competência concorrente para legislar sobre direito tributário quando se tratar de estabelecer normas gerais:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. (BRASIL, 1988)

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...]

§3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição. (BRASIL, 1988)

Concordamos com os autores Ives Gandra e Roque Carrazza sobre a função da LC prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88, que é a de evitar potenciais conflitos de competência, caso sejam adotados critérios conflitantes para a exigência do ITCMD em situações internacionais. Todavia, não pensamos que o melhor entendimento é o afastamento completo da competência dos Estados para instituição do ITCMD nos casos em que houver elemento de conexão internacional.

Pela constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD quando há elemento de conexão internacional, citamos Adriano Vidigal Martins (MARTINS, A. V., 2014), Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes (FERNANDES, 2016) e Roberto Biava Júnior (BIAVA JÚNIOR, 2011).

Segundo Adriano Vidigal Martins, os Estados podem instituir o ITCMD nos casos em que o doador é domiciliado no exterior ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior, uma vez que a LC que vier a ser editada terá característica de norma geral (art. 146, III, da CF/88). O autor não considera que a LC se prestaria a evitar conflitos de competência (MARTINS, A. V., 2014).

Por isso, sustenta que, enquanto não for editada a LC para regular o assunto, os Estados teriam competência para legislar sobre a matéria, conforme autorizam o art. 24, §3º, da CF/88

e o art. 34, §3º, do ADCT. As normas estaduais possuem a finalidade de suprir a lacuna existente no ordenamento jurídico nacional, devido à inexistência da Lei Complementar, principalmente em um contexto em que a omissão perdura por anos. O entendimento de que são inconstitucionais as normas estaduais que instituíram o ITCMD quando há elemento de conexão internacional colidiria com os princípios da força normativa e da máxima efetividade da Constituição (MARTINS, A. V., 2014).

Esse posicionamento também é sustentado por Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes, para quem a omissão do legislador complementar não poderia limitar a competência dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre direito tributário. O art. 24, §3º, da CF/88 e o art. 34, §3º, do ADCT, resguardariam o direito dos Estados e do Distrito Federal de exercer a competência legislativa necessária à aplicação do sistema tributário nacional, cujo propósito é evitar que um ente tributante fique à mercê de outro para implementar sua competência tributária, conforme previsto constitucionalmente (FERNANDES, 2016).

A competência dos Estados e do Distrito Federal não poderia ser limitada por norma infraconstitucional (Lei Complementar), sob pena de se ferir o federalismo. Deixar de cobrar o tributo nas situações internacionais violaria a isonomia, uma vez que a transmissão interna é tributada (art. 150, II, da CF/88<sup>50</sup>) (FERNANDES, 2016).

Fazemos a ressalva de que, em seu texto, Regina Fernandes manifesta o entendimento de que, para a tributação, os Estados deveriam se valer do critério do domicílio, conforme já previsto na Constituição, para instituir a cobrança do ITCMD em situações internacionais, registrando a autora que

Na omissão do legislador nacional, os legisladores estaduais concretizaram a competência e instituíram os impostos, valendo-se para tanto do critério do domicílio da pessoa que teve acréscimo em seu patrimônio em razão da benesse, localizado em território nacional, legitimando, assim, o Estado-Membro ou o Distrito Federal onde o donatário ou os herdeiros ou legatários estiverem domiciliados no Brasil. (FERNANDES, 2016, p. 122)

Roberto Biava também defende a constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD no caso de o doador residir ou ser domiciliado no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior. Para o autor, a Lei Complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 teria a natureza de “norma geral

---

<sup>50</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

realmente voltada para dirimir e evitar os conflitos de competência entre os entes federativos [...] e, é claro, também, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” (BIAVA JÚNIOR, 2011, p. 331).

Com base nesse posicionamento, o autor entende que seria legítimo aos Estados instituir o ITCMD em situações internacionais, conforme autorizaria o art. 24, §3º, da CF/88 e o art. 34, §3º, do ADCT. No seu entendimento, muitos dos casos que poderiam gerar conflitos de competência, em relação às hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88, poderiam ser resolvidos pela regra do foro do inventário para os bens móveis e do *locus rei sitae* para os imóveis e, não sendo esses critérios suficientes, poder-se-ia adotar as regras da Constituição de 1946 de forma supletiva, quais sejam (i) competência do Estado de situação dos bens, quando corpóreos; e (ii) competência do Estado de liquidação ou transferência dos bens, quando incorpóreos. Outro critério de conexão aceitável seria o do domicílio do herdeiro, legatário ou donatário (BIAVA JÚNIOR, 2011, p. 339).

Ainda, na hipótese, *in concreto*, de conflito de competência entre os entes tributantes, caberia então ao judiciário dirimir a controvérsia e fixar o Estado competente (BIAVA JÚNIOR, 2011, p. 340). Não consideramos que essa seja a melhor solução, pois transferiria para o livre convencimento do julgador a definição de regra de competência, que deveria ser uniforme e previamente conhecida pelos contribuintes, conforme também entendem Marciano Godoi e Melody Furman, em artigo específico sobre o tema (GODOI; FURMAN, 2018, p. 27-28).

Nossa discordância com os autores que sustentam a constitucionalidade das legislações estaduais refere-se à função da Lei Complementar prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88, que no nosso entendimento se prestaria, especificamente, a evitar potenciais conflitos de competência. Além disso, não pensamos que os Estados teriam liberdade irrestrita para, ao seu alvedrio, definir os critérios para a cobrança do ITCMD em situações internacionais antes da edição da LC exigida pela Constituição.

Chamaremos de intermediária a posição dos autores que pontuam algumas ressalvas para a cobrança do ITCMD em situações internacionais. Dentre esses, destacamos Alberto Xavier (XAVIER, 2010); Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2019); Luciano Amaro (AMARO, 2010), Cesar Augusto Seijas de Andrade e Clóvis Panzarini Filho (ANDRADE; PANZARINI FILHO, 2011), e Marciano Godoi e Melody Furman (GODOI; FURMAN, 2018).

Segundo Alberto Xavier, a LC exigida para a instituição do ITCMD com elemento de conexão internacional prestar-se-ia a impedir conflitos de competência e evitar “a formação de concursos de pretensões dos diversos Estados e do Distrito Federal potencialmente envolvidos

na situação” (XAVIER, 2010, p. 196), motivo pelo qual não seria possível a legislação concorrente pelos Estados federados antes da sua promulgação. Para o autor

[a] Constituição faz depender a própria existência da competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal da edição de uma lei complementar prévia reguladora dos limites para seu exercício pela definição precisa de quais as conexões atributivas da competência de cada um dos entes políticos potencialmente envolvidos numa situação. E isto decerto para evitar os gravíssimos conflitos de competência que certamente adviriam se cada um dos Estados fosse livre para estabelecer os elementos de conexão que bem entendesse, gerando uma pluralidade de incidências sobre o mesmo fato gerador (XAVIER, 2010, p. 196).

Todavia, em relação aos bens imóveis situados no Brasil, o autor manifesta o entendimento de que a única conexão relevante seria a do local de situação do bem (*locus rei sitae*), concluindo que “o imposto é devido ao Estado de situação dos bens, ainda que a herança tenha sido aberta no exterior, ou o doador, donatário, o herdeiro ou legatário sejam domiciliados no exterior. Vigora aqui o *princípio da territorialidade* no seu sentido estrito” (XAVIER, 2010, p. 195).

Schoueri reconhece que o Constituinte, ao dispor sobre o ITCMD, adotou o critério real para a transmissão imobiliária e o critério pessoal para a transmissão mobiliária, de títulos e de créditos, sendo que, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, seria exigida Lei Complementar para regulamentar a matéria, cuja função é a de evitar conflitos de competência (SCHOUERI, 2019, p. 526).

Para os imóveis, Schoueri afirma que a competência é fixada pelo local de sua situação, independentemente da residência do doador ou de onde se processar o inventário ou arrolamento. Além disso, o autor reconhece que nem sempre será demandada a LC, pois quando os dispositivos da CF/88 já forem suficientes para solucionar o tema do conflito de competência não seria exigida a regulamentação (SCHOUERI, 2019, p. 526-527).

Como exemplo o autor cita a hipótese de sucessão envolvendo imóvel situado em Pernambuco e conta bancária na Suíça, com inventário processado em Alagoas, onde residia o *de cujus*. Nesta hipótese, ainda que se trate de *de cujus* com bens no exterior, a LC não seria exigida para legitimar a cobrança do ITCMD, já que os critérios dos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88 já solucionariam a questão: o ITCMD sobre o imóvel seria devido a PE, local de sua situação (art. 155, §1º, I, da CF/88), e o imposto sobre a conta bancária seria devido a AL, local de processamento do inventário (art. 155, §1º, II, da CF/88) (SCHOUERI, 2019, p. 527).

Luciano Amaro entende que a exigência de LC para a cobrança do ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional estaria restrita à regulamentação para a transmissão de bens móveis, títulos e créditos. Para os bens imóveis deveria prevalecer a regra de tributação conforme princípio do *locus rei sitae*, independentemente de o doador ou de o *de cuius* ser residente no exterior (AMARO, 2010).

Cesar Augusto Seijas de Andrade e Clóvis Panzarini Filho também consideram que para os bens imóveis situados no Brasil, não se exigiria LC para regulamentar a cobrança do ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional. Em relação à transmissão de bens móveis, títulos e créditos, a LC exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 se prestaria a dirimir potenciais conflitos de competência e, por isso, não seria possível exigir o imposto antes da sua edição (ANDRADE; PANZARINI FILHO, 2011).

Os autores apontam que o art. 155, §1º, III, da CF/88 admitiria duas interpretações: (i) o dispositivo seria uma exceção aos incisos I e II, que somente alcançariam situações ocorridas em território brasileiro, de modo que o ITCMD em situações internacionais deveria ser regulamentado, integralmente, por meio de LC; e (ii) o dispositivo seria exceção apenas à regra do inciso II, relativa aos bens móveis.

Segundo essa última interpretação, em qualquer hipótese (nacional ou internacional), o ITCMD seria devido ao local de situação do bem imóvel; e, em relação aos bens móveis, títulos e créditos, careceria de regulamentação a cobrança nos casos em que há elemento de conexão internacional. Essa interpretação, adotada pelos autores, impediria a tributação, pelos Estados brasileiros, da transmissão de imóveis situados no exterior (ANDRADE; PANZARINI FILHO, 2011).

Registramos que não coadunamos com a opinião dos autores, de que os Estados, adotando o critério do local do imóvel para a tributação, não poderiam exigir o imposto, em nenhuma hipótese, caso o imóvel estivesse no exterior. Pensamos que, para preservar a função redistributiva e o princípio da capacidade contributiva, além da isonomia, a futura Lei Complementar que será editada para regular a matéria poderá criar exceção à regra da tributação do *locus rei sitae* para os imóveis, nos casos em que o ITCMD não tiver sido pago no exterior ao ente tributante do local de sua situação.

Aplicar-se-ia o critério do domicílio do sucessor no Brasil para definição da competência nesta hipótese, o qual é previsto no texto constitucional para a transmissão interna, e o tributo seria devido ao Estado de domicílio do herdeiro, legatário, ou donatário, quando o doador fosse domiciliado no exterior, ou o *de cuius* possuísse bens (móveis ou imóveis), fosse residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Segundo entendemos,

o art. 155, §1º, III, 'b', da CF/88 refere-se a bens em sentido lato e não apenas a bens móveis, de modo que a regulamentação da transmissão de bens imóveis pode ser disciplinada pela futura Lei Complementar que regulamentará o texto da Constituição.

Por fim, pontuam os autores que a LC prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88 tem o objetivo de evitar potenciais conflitos internos de competência, sendo que, eventual bitributação internacional deve ser solucionada pela União mediante celebração de tratados internacionais, conforme previsão do art. 21, I, da CF/88 (ANDRADE; PANZARINI FILHO, 2011).

Concordamos com a posição dos autores Alberto Xavier; Luís Eduardo Schoueri; Luciano Amaro, Cesar Augusto Seijas de Andrade e Clóvis Panzarini Filho, para os quais em relação à transmissão de bens imóveis situados no Brasil, mesmo quando há elemento de conexão internacional, seria possível a tributação pelo ITCMD pelos Estados, com base na regra do *locus rei sitae*, mesmo antes da edição da Lei Complementar exigida pela Constituição.

Ocorre que, conforme será analisado do Capítulo IV, o entendimento defendido pela maioria da doutrina, de que seria possível tributar os imóveis no Brasil em qualquer situação, não foi acatado pelo STF, que afastou a aplicação do inciso I do §1º do art. 155 da Constituição a essa situação e entendeu que mesmo para a transmissão imobiliária seria exigida a edição de LC para a cobrança do ITCMD quando o doador residir ou for domiciliado no exterior, ou se o *de cuius* fosse residente ou domiciliado ou tivesse o seu inventário processado no estrangeiro.

Em relação à transmissão de bens móveis, títulos e créditos, antes da edição da mencionada Lei Complementar, discordamos do entendimento quanto ao completo afastamento da cobrança, conforme entendem Alberto Xavier, Luciano Amaro, Cesar Augusto Seijas de Andrade e Clóvis Panzarini Filho.

Marciano Godoi e Melody Furman apresentam uma posição inovadora para a solução da controvérsia. Os autores entendem que, como a *ratio* da exigência de Lei Complementar pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 é evitar potenciais conflitos de competência, como forma de dar efetividade ao texto da Constituição, devem ser consideradas constitucionais as leis estaduais que instituíram o tributo, com o seu afastamento apenas nas hipóteses em que se constatar, *in concreto*, a existência de um real conflito de competência (GODOI; FURMAN, 2018, p. 39-40).

Os autores tecem críticas aos defensores da inconstitucionalidade das normas estaduais editadas antes da promulgação da LC prevista na Constituição, especialmente pelo fato de fundamentarem o seu posicionamento na necessidade da regulamentação para coibir conflitos de competência sem que, contudo, sejam indicados os possíveis conflitos existentes na legislação já instituída (GODOI; FURMAN, 2018, p. 39-40).

A crítica é válida, mas pensamos que a função das leis é regular situações hipotéticas (dever-ser), de modo que ainda que não sejam apontados os efetivos conflitos de competência, a possibilidade, *in abstracto*, de sua existência, demandaria a edição da Lei Complementar, conforme previu o legislador constitucional.

Marciano Godoi e Melody Furman chamam atenção para uma hipótese que chamaremos de “vácuo impositivo”, consistente na impossibilidade de se exigir o ITCMD em relação à doação, por doador domiciliado no Brasil, de bem imóvel situado no exterior (GODOI; FURMAN, 2018, p. 30).

Essa hipótese específica não está contemplada em nenhum dos dispositivos constitucionais que legitimam a incidência do ITCMD, uma vez que: (i) o imóvel não está situado no Brasil (art. 155, §1º, I, da CF/88); (ii) o inciso II do §1º do art. 155 regulamenta, especificamente, a sucessão gratuita de bens móveis, títulos e créditos, não se aplicando à sucessão de bens imóveis; (iii) o doador não é domiciliado no exterior (art. 155, §1º, III, ‘a’, da CF/88); e (iv) mesmo que se entenda que o art. 155, §1º, III, ‘b’, abrange todos os bens (móveis e imóveis), o dispositivo cuida especificamente da sucessão *causa mortis*, não tendo sido contemplada a doação.

Temos, portanto, uma situação de não incidência, já que inexistente previsão da cobrança do ITCMD na doação de imóvel no exterior por doador domiciliado no Brasil, o que, inclusive, pode abrir margem para planejamentos tributários, com o intuito específico de transferência de bens imóveis no exterior sem que seja devido o ITCMD.

Pontuamos, contudo, que a hipótese de doação, por doador domiciliado no Brasil, de bens móveis, títulos e créditos, ainda que situados no exterior, não demandaria, no nosso entendimento, a regulamentação por Lei Complementar, posto que se trata da aplicação do art. 155, §1º, II, da CF/88.

De acordo com Marciano Godoi e Melody Furman, são inúmeras as situações em que o conflito de competência será inexistente e, nelas, a LC poderia ser dispensada. Concordamos com afirmação de que constituem exceção as hipóteses de conflito de competência e dupla tributação interna, uma vez que, “na maioria dos casos, o bem transmitido por doador estrangeiro ou *de cujus* residente no exterior estará no exterior e o beneficiário será domiciliado em um dos Estados brasileiros” (GODOI; FURMAN, 2018, p. 39), o que evidencia ser mais provável que não existam conflitos de competência que precisem ser sanados pela Lei Complementar.

Com base nesse entendimento, os autores propõem que a cobrança do ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional seja considerada constitucional, com exceção das

situações específicas em que for constatado efetivo conflito de competência, única hipótese na qual a cobrança deverá ser considerada inconstitucional (em face do conflito de competência), situação na qual nenhum dos entes subnacionais poderia exigir a imposto:

A pergunta que dá título ao presente artigo é: os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da lei complementar prevista na constituição? [...]

Sendo assim, a conclusão a que chegamos no presente estudo é que a resposta à pergunta acima deve ser a de que, como a *ratio* do art. 155, § 1.º, III da Constituição é evitar ou prevenir conflitos de competência e a conseqüente dupla exigência de ITCMD por mais de um Estado, o Poder Judiciário deve declarar a impossibilidade jurídica de qualquer Estado exigir o imposto somente naqueles casos em que se evidenciar que dois ou mais Estados, seguindo os elementos de conexão previstos em suas legislações, exigem do contribuinte o mesmo tributo. Em todas as outras situações, em que só há um elemento de conexão possível com o território nacional, ou em que os possíveis elementos de conexão estão todos localizados em um só Estado ou no Distrito Federal, não há risco de conflito de competência e, portanto, não há motivo para coarctar a competência estadual.

Nesses casos de conflito de competência caracterizado, não cabe ao Judiciário decidir, segundo sua visão subjetiva sobre a melhor interpretação da Constituição, a qual dos dois entes tributantes deve ser deferida a competência, e sim declarar a impossibilidade de qualquer dos Estados tributarem a transmissão. (GODOI; FURMAN, 2018, p. 39-40)

Todavia, pensamos que a solução apresentada pelos autores Marciano Godoi e Melody Furman não seria a mais adequada, pois não evita que ocorram conflitos internos de competência, motivo reconhecido pelos próprios autores como fundamento para a exigência de LC regulamentadora das hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88. Para os autores, os Estados poderiam estabelecer, na sua legislação estadual, os critérios que julgassem válidos para exigir o ITCMD em situações internacionais, desde que houvesse elemento de conexão em seu território, e a cobrança do tributo só seria inconstitucional se constatado, no caso concreto, a existência de conflito de competência, quando ambos os Estados que pretendem cobrar o tributo seriam considerados incompetentes para tanto.

### *3.2.2.1 Nossa posição sobre a possibilidade de cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional antes da edição da LC exigida na Constituição*

Nossa posição é a de que a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 (quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior) poderia ser realizada pelos Estados, antes da edição da LC, desde que a legislação estadual de cada ente subnacional adotasse os critérios já eleitos pelo constituinte para a tributação interna, que seriam transportados para se adequar à sucessão com elemento de conexão internacional.

Com base nesse entendimento, em caso de bens imóveis, a legitimidade para cobrança seria do Estado de situação do bem (critério do *locus rei sitae*), em qualquer circunstância, não sendo possível, enquanto não editada a LC prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88, a tributação da transmissão em relação a imóveis no exterior. Assim, ainda que o doador seja residente ou domiciliado no exterior, ou se o *de cujus* era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, tratando-se de sucessão de bens imóveis no Brasil, a legitimidade para exigir o ITCMD seria do Estado de localização do imóvel.

Essa era a regra prevista no art. 41 do CTN, que regulamentava a sucessão imobiliária ao tempo Emenda Constitucional nº 18/1966, segundo o qual “o imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro” (BRASIL, 1966).

Registramos que o nosso entendimento quanto à tributação dos imóveis diverge daquele defendido por Marciano Godoi e Melody Furman. Para os autores, somente nos casos reais e concretos de conflito de competência seria exigida a prévia regulamentação por Lei Complementar, ou seja, se não houver conflito, “*não caberá obstar a plena aplicação das legislações estaduais*” (GODOI; FURMAN, 2018, p. 30). Isso significa que, se a legislação estadual prever a tributação de imóveis no exterior, quando o herdeiro/legatário/donatário tem domicílio ou residência no Brasil, a cobrança poderá ser validada, desde que não haja conflito.

Em se tratando de bens móveis, títulos e créditos, se o inventário tiver sido processado no Brasil, por qualquer motivo, a competência será fixada pelo foro do inventário, em linha com o disposto no inciso II do §1º do art. 155 da CF/88, mesmo na hipótese de o *de cujus* residir ou ser domiciliado no exterior. Veremos no Capítulo seguinte que o STF desconsiderou a aplicação do art. 155, §1º, II, da CF/88, quando há algum elemento de conexão internacional envolvido, exigindo LC para legitimar a cobrança do ITCMD mesmo quando o inventário ou arrolamento é processado no país.

Quando o inventário não for processado no Brasil e quando o doador residir ou for domiciliado no exterior, em relação aos bens móveis, títulos e créditos, ainda que no exterior, ou quando o *de cujus* residisse ou fosse domiciliado no estrangeiro, a competência para exigir o ITCMD seria fixada pelo critério do domicílio do sucedido. Assim, o Estado de domicílio do donatário, do herdeiro ou do legatário no Brasil, em coerência com o critério adotado para as transmissões internas, seria competente para a cobrança do imposto, mesmo antes da edição da Lei Complementar.

Com base nesse entendimento, antes da edição da LC exigida pelo inciso III do §1º do art. 155 da CF/88, não poderiam ser validadas legislações estaduais que fixassem a sua

competência por critério distinto do domicílio do sucedido, adotando, por exemplo, o critério do ato de transferência ou liquidação dos bens móveis no Estado, como fez o Estado de São Paulo no art. 4º da Lei Estadual nº 10.705/2000<sup>51</sup>.

Registramos que, em relação a bens móveis, títulos e créditos situados no exterior, se o doador for domiciliado no Brasil, a incidência do ITCMD será no domicílio do doador no Brasil, por força do que dispõe o art. 155, §1º, II, da CF/88. Esta não é uma hipótese que demandaria a regulamentação por LC.

E, caso se trate de doação de imóvel situado no exterior por doador domiciliado no Brasil, por se tratar de hipótese de não incidência (situação não regulamentada pelo texto da Constituição), não seria possível a cobrança do ITCMD no Brasil.

Para fins de definição do domicílio no Brasil, registramos o entendimento de que deveria ser considerado o domicílio civil, como o local de residência habitual do contribuinte, nos termos do art. 70 do CC<sup>52</sup>, a fim de evitar elisão fiscal em face da possibilidade de eleição do domicílio para fins tributários (art. 127 do CTN<sup>53</sup>).

De acordo com Caio Mario, domicílio é a morada habitual (residência), mas com ânimo de permanecer:

Assentado, então, o fato externo, residência, como a morada habitual, a morada estável e certa, para convertê-la em domicílio será necessário introduzir-lhe o elemento psíquico: intenção. É o propósito de permanecer. Não é qualquer residência que faz o domicílio, porém a residência definitiva. [...] Admitindo-se que a importância da intenção está nas suas repercussões exteriores, o fato interno é de apuração objetiva, pois se verifica do conjunto de circunstâncias. Mas não se

<sup>51</sup> Art. 4º O imposto devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

- a) quando se encontrar no território do Estado;
- b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

**II - sendo incorpóreo o bem transmitido:**

**a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;**

- b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado. – Destacou-se.

<sup>52</sup> Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.

<sup>53</sup> Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.  
§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

ausentam da noção as duas ideias fundamentais: a sede principal da morada e dos negócios. O lar, o teto, a habitação do indivíduo e de sua família, o abrigo duradouro e estável – eis a residência; as relações sociais, e extensão das atividades profissionais, o desenvolvimento das faculdades de trabalho, a radicação no meio, a filiação às entidades locais, a aquisição de bens – eis algumas das circunstâncias que autorizam a concluir pela existência do ânimo definitivo de ficar. E da conjugação destes fatores, morada habitual ou residência e o *animus manendi*, fez o legislador, repitamos, a noção de domicílio, compreendendo uma ideia simples e prática. É a aliança da residência e da intenção de tê-la como definitiva que autoriza a dizer que nem sempre a residência e o centro das atividades atuais compõem a ideia jurídica do domicílio: um estudante que passa um ano na Europa, recebendo bolsa de estudos, não tem ali seu domicílio, muito embora lá resida e faça o centro de suas atividades estudantis; um funcionário, enviado pelo serviço a que pertence, a uma outra localidade, para executar uma tarefa ainda que por largo tempo, tem uma residência, e dedica-se ao seu trabalho, mas nem por isso ali se domicíliam. É que falta a intenção de permanecer, incompatível com a temporariedade da missão. (PEREIRA, 2017, p. 310)

Schoueri também reconhece que, em relação ao ITCMD, deve ser considerado o conceito de domicílio civil, uma vez que se trata de critério eleito pelo constituinte para definir competência, que não poderia ser modificado pela lei tributária, conforme art. 110 do CTN<sup>54</sup> (BRASIL, 1966). Nesse sentido, discorre o autor

Para que se esgote a análise de conflitos, resta considerar aquele possível entre o domicílio civil e o domicílio tributário. Sendo o domicílio, para fins tributários, matéria que se aceita possa ser até mesmo eleito pelo contribuinte (artigo 127 do Código Tributário Nacional), poderia ocorrer de o contribuinte eleger, para fins do imposto ora examinado, domicílio fiscal diverso de seu domicílio civil. À primeira vista, poder-se-ia crer ocorrer, aqui, hipótese de bitributação admitida. É o contexto, entretanto, que dará uma resposta. Afinal, uma solução que levasse à bitributação contrariaria todo o esforço do constituinte em repartir e delimitar competências. Daí por que há de se privilegiar o domicílio civil, não o tributário. Nesse caso, parece aplicável o artigo 110 do Código Tributário Nacional: sendo o domicílio critério utilizado expressamente pelo constituinte para definir a competência tributária dos Estados, não pode aquele ser modificado pela lei tributária. Destarte, se a “legislação aplicável” a que se refere o artigo 127 do Código Tributário Nacional contemplasse regra de eleição de domicílio para o imposto sobre as heranças e doações, haveria clara afronta ao mandamento acima. Não é, pois, o domicílio fiscal, eleito pelo contribuinte, o hábil a fixar a competência tributária. Assim, se no Direito Privado se concluir qual o domicílio, este se estende às raias do Direito Tributário, verificando-se, afinal, a impossibilidade de dois Estados pretenderem tributar a mesma transmissão de bens móveis, direitos e créditos. (SCHOUERI, 2019, p. 530-531)

Pontuamos que, para Schoueri, mesmo no âmbito das sucessões internas, a adoção do critério do domicílio, previsto para as doações, poderia levar a conflitos de competência em caso de múltiplos domicílios e, neste caso, seria exigida Lei Complementar para regulamentação da matéria. Esse problema não seria observado em relação ao foro do

<sup>54</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

inventário, na medida em que, instaurados mais de um inventário ao mesmo tempo, será reconhecida a litispendência (art. 337, §§1º e 3º, do CPC<sup>55</sup>) e considerado prevento o primeiro juízo (art. 58 do CPC<sup>56</sup>) (SCHOUERI, 2019, p. 529-530).

Todavia, pensamos que, na hipótese de se verificar a existência de mais de um domicílio, deve-se avaliar, conforme as circunstâncias e provas, qual o principal domicílio do beneficiário e que tenha melhor relação com a situação que se pretende tributar, de modo que a análise deverá ser feita em face de cada caso concreto. Assim também entendem Marciano Godoi e Melody Furman, ao afirmarem que nos casos em que se verificar que um “doador de bens móveis possui dois ou mais domicílios em Estados diferentes do país, a providência correta será deferir ao Estado do principal domicílio do doador o direito de tributar a transmissão” (GODOI; FURMAN, 2018, p. 18).

Em relação à possibilidade de cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional, se fossem fixados pelas legislações estaduais os critérios nos termos que apresentamos (local de situação do imóvel no Brasil, local de processamento do inventário ou arrolamento no Brasil e local do domicílio do sucedido no Brasil), a cobrança poderia ser validada até a edição da Lei Complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88, pois seriam observados critérios uniformes conforme regras gerais já previstas pelo legislador constitucional para validar a cobrança interna.

Em seu texto, Marciano Godoi e Melody Furman indicam a possibilidade de existência de conflitos de competência ao contrapor a legislação do Estado de Minas Gerais e do Estado de São Paulo. Enquanto MG adota como único elemento de conexão para a cobrança do ITCMD o domicílio do donatário, herdeiro ou legatário; SP estabelece como possíveis elementos de conexão o domicílio do beneficiário, o local onde se situa o bem corpóreo e o local onde ocorre a transferência/liquidação de bem incorpóreo (GODOI; FURMAN, 2018, p. 31-32). Apontam os autores, dessa forma, os seguintes conflitos de competência possíveis:

Neste contexto, é possível identificar as situações concretas de conflito de competência, em que ambos os Estados exigiriam o imposto em suas legislações: (i) doador domiciliado no exterior, donatário domiciliado em MG e bem corpóreo localizado em SP; (ii) doador domiciliado no exterior, donatário domiciliado em MG e bem incorpóreo com transferência/liquidação realizada em SP; (iii) de cujus domiciliado com abertura de sua sucessão no exterior, herdeiro ou legatário domiciliado em MG e bem corpóreo localizado em SP; e (iv) de cujus domiciliado

---

<sup>55</sup> Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar: [...]

§1º Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada quando se reproduz ação anteriormente ajuizada. [...]

§3º Há litispendência quando se repete ação que está em curso.

<sup>56</sup> Art. 58. A reunião das ações propostas em separado far-se-á no juízo prevento, onde serão decididas simultaneamente.

com abertura de sucessão no exterior, herdeiro ou legatário domiciliado em MG e bem incorpóreo com transferência/liquidação realizada em SP. (GODOI; FURMAN, 2018, p. 32)

De acordo com a posição de Marciano e Melody, neste exemplo específico, nenhum dos Estados estaria legitimado a exigir o ITCMD, mas essa não é a nossa posição. Entendemos que os conflitos apontados decorrem do fato de o Estado de São Paulo ter adotado critério totalmente novo, em face do que prevê o texto da CF/88 para a sucessão interna, qual seja, o local onde ocorre a transferência/liquidação de bem incorpóreo.

Neste exemplo, a definição da competência dependeria da identificação do bem corpóreo, se móvel ou imóvel. Tratando-se de bem corpóreo imóvel, a competência seria do local de sua situação (no Estado de SP ou de MG).

Dessa forma, no exemplo apontado pelos autores acima, entendemos que: (i) se o doador for domiciliado no exterior, o donatário domiciliado em MG e o bem corpóreo móvel for localizado em SP; a competência seria do Estado de MG para a exigência do ITCMD, pois adotou o critério do domicílio, que já é contemplado no texto da CF/88; (ii) se o doador for domiciliado no exterior, o donatário domiciliado em MG e o bem incorpóreo fosse transferido/liquidado em SP; a competência para exigência do ITCMD também seria do Estado de MG; (iii) se o *de cuius* fosse domiciliado com abertura de sua sucessão no exterior, o herdeiro ou legatário domiciliado em MG e o bem corpóreo localizado em SP, teríamos que avaliar se o bem corpóreo seria móvel ou imóvel. Sendo imóvel, podemos julgar que a legislação paulista adotou o critério do *locus rei sitae* e, então, SP seria o Estado competente para exigir o ITCMD. Todavia, se o bem corpóreo for móvel, então a competência seria do Estado de MG, pois fixou a competência pelo critério do domicílio, eleito pelo constituinte para regulamentar a sucessão interna de bens móveis. Isso, considerando que o inventário não foi processado no Brasil, pois o sendo, a competência seria do Estado de seu processamento; e (iv) se o *de cuius* fosse domiciliado com abertura da sucessão no exterior, o herdeiro ou legatário domiciliado em MG e o bem incorpóreo fosse transferido/liquidado em SP, a competência seria do Estado de MG, pois a CF/88 não traz o critério da liquidação/transferência para definição da competência em relação ao ITCMD no âmbito interno. Também nesse caso, se o inventário tivesse sido processado no Brasil, a competência seria do Estado de seu processamento, que se sobreporia ao critério do domicílio.

Entendemos que a solução ora apresentada resolveria o problema que faz com que se exija a edição prévia de LC para a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional, pois se adotados critérios uniformes, com base naqueles já delimitados pelo

constituente para a tributação da sucessão interna, evitar-se-ia a ocorrência de conflitos de competência.

Ainda, preservaria a autonomia financeira dos Estados e a isonomia na tributação, evitando tratamento diferenciado e mais gravoso para as transmissões internas, além de dar efetividade ao objetivo proposto neste estudo para a cobrança do ITCMD, de frear a acumulação de patrimônio em razão das sucessões gratuitas.

De acordo com Piscitelli

Com isso, afirma-se que o direito tributário exerce um papel essencial na realização dos fins do Estado e, especificamente no Brasil, isso implica assumir que a tributação deverá ter contornos distributivos. Tal se revela pelo fato de o Estado brasileiro ser um Estado liberal do ponto de vista da teoria política, cujas instituições jurídicas estão organizadas a partir do pressuposto de que a distribuição de bens e rendas realizada pelo mercado é injusta, sendo o direito um importante instrumento na garantia de uma melhor distribuição e, como consequência, no atingimento de uma sociedade mais justa e isônomica. (PISCITELLI, 2021, p. 189).

Nesse ponto, concordamos integralmente com a posição de Tathiane Piscitelli, inclusive com a afirmação da autora de que "[a] busca da justiça distributiva está entre seus objetivos primordiais e constituidores do direito tributário tal como ele se apresenta no atual sistema constitucional" (PISCITELLI, 2021, p. 189-190) e é por isso que sustentamos o entendimento de que não seria coerente com o texto e os objetivos constitucionais afastar, por completo, a tributação do ITCMD nas hipóteses em que há algum elemento de conexão internacional envolvido.

A seguir, analisaremos a legislação de alguns Estados que instituíram o ITCMD nos casos em que (i) o doador tiver domicílio ou residência no exterior; e (ii) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; a fim de identificar os critérios adotados para a cobrança e potenciais conflitos de competência.

### 3.3 Considerações sobre algumas leis estaduais editadas para a cobrança do ITCMD em situação internacional – Possíveis conflitos de competência

Analisaremos, por amostragem, os critérios adotados por algumas legislações estaduais que instituíram a cobrança do ITCMD nos casos em que o doador é residente ou domiciliado no exterior, e o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, a fim de identificar potenciais conflitos de competência.

Conforme levantamento da Procuradoria Geral da República, 24<sup>57</sup> das 27 unidades federadas instituíram, nas suas legislações internas, o ITCMD quando há elemento de conexão internacional antes da edição da Lei Complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 (STF, 2021). Nesta situação específica, de instituição do ITCMD quando há elemento de conexão internacional, o imposto só não foi instituído na legislação dos Estados do Rio Grande do Norte, Roraima e Sergipe.

Serão analisadas as legislações dos Estados do Distrito Federal (DF); Goiás (GO); Mato Grosso do Sul (MS); Minas Gerais (MG); Paraná (PR); Rio de Janeiro (RJ); Rio Grande do Sul (RS); Santa Catarina (SC); São Paulo (SP) e Tocantins (TO).

Nos Estados escolhidos, os valores arrecadados com o ITCMD nos anos de 2019 a 2021, conforme dados divulgados pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária (BRASIL. [...] CONFAZ, 2022), atualizados até 12.09.2022, foram os seguintes:

Tabela 5 - Valores arrecadados com o ITCMD nos anos de 2019 a 2021, conforme dados divulgados pelo CONFAZ

Estados Ano	Arrecadação estadual (todos tributos) (Bi)	Arrecadação ITCMD	% do ITCMD em relação ao total arrecadado
<b>DF</b>			
2019	9,85	146.414.037,00	1,49%
2020	10,28	156.236.084,69	1,52%
2021	11,67	246.124.085,67	2,11%
<b>GO</b>			
2019	19,7	311.167.549,00	1,58%
2020	20,77	385.623.865,48	1,86%
2021	28,38	712.859.102,28	2,51%
<b>MG</b>			
2019	61,54	952.696.980,00	1,55%
2020	62,11	1.000.915.622,00	1,61%
2021	78,95	1.577.781.422,00	2,00%
<b>MS</b>			
2019	11,77	179.373.008,00	1,52%
2020	13,24	258.443.786,00	1,95%
2021	16,2	388.698.390,68	2,40%
<b>PR</b>			
2019	38,86	524.531.349,00	1,35%
2020	39,05	664.260.932,72	1,70%
2021	47,03	900.563.812,77	1,91%
<b>RJ</b>			
2019	45,98	1.016.329.963,00	2,21%
2020	47,77	1.098.333.901,16	2,30%
2021	58,17	1.518.504.145,56	2,61%
<b>RS</b>			
2019	39,9	676.930.782,00	1,70%
2020	40,54	762.384.688,45	1,88%
2021	51,32	1.198.533.172,3	2,20%
<b>SC</b>			
2019	27,45	347.981.730,00	1,27%
2020	28,13	381.587.528,21	1,36%
2021	34,26	690.125.926,89	2,01%
<b>SP</b>			

<sup>57</sup> Os seguintes Estados instituíram o ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88, antes da edição da Lei Complementar: Acre; Alagoás; Amapá; Amazonas; Bahia; Ceará; Distrito Federal; Espírito Santo; Goiás; Maranhão; Mato Grosso do Sul; Mato Grosso; Minas Gerais; Pará; Paraíba; Paraná; Pernambuco; Piauí; Rio de Janeiro; Rio Grande do Sul; Rondônia; Santa Catarina; São Paulo e Tocantins.

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do CONFAZ

<<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>>

Cite-se a legislação de cada um dos Estados em análise, em relação, especificamente, à cobrança do ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional:

**Lei nº 3.804/2006 do Distrito Federal**

**Art. 2º** O ITCD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos havidos: [...]

§ 3º A incidência do Imposto alcança:

I - as transmissões causa mortis:

- a) de propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos, situados no território do Distrito Federal, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outra unidade da Federação ou no exterior;
- b) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se no Distrito Federal, ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior;
- c) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se no exterior e o herdeiro ou legatário possuir domicílio no Distrito Federal, ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior;

II - as doações:

- a) de bens imóveis e de direitos a eles relativos, situados no território do Distrito Federal, ainda que doador, donatário ou ambos não tenham domicílio ou residência no Distrito Federal;
- b) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, quando o doador for domiciliado no Distrito Federal, ainda que tenha residência no exterior;
- c) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, quando o doador for domiciliado no exterior e o donatário no Distrito Federal. (DISTRITO FEDERAL, 2006)

**Lei nº 11.651/1991 do Estado de Goiás**

**Art. 73.** A incidência do imposto alcança:

I - a transmissão causa mortis ou por doação de imóvel situado neste Estado e o direito a ele relativo, ainda que:

- a) o processo de inventário, arrolamento, dissolução judicial de sociedade conjugal ou de união estável esteja tramitando ou venha a tramitar em outra unidade da Federação ou no exterior; [...]

c) o doador, donatário, herdeiro, legatário, cedente ou cessionário não tenha domicílio ou residência neste Estado;

I-A - a transmissão causa mortis de bem móvel ou direito, quando: [...]

b) o herdeiro ou legatário tiver domicílio neste Estado e o processo de inventário esteja tramitando ou venha a tramitar no exterior;

c) o herdeiro ou legatário tiver domicílio neste Estado, e o de cujus possuía bens, era domiciliado ou residente no exterior, ainda que o processo de inventário esteja tramitando ou venha a tramitar no Brasil;

II - a doação de bem móvel ou direito, quando: [...]

b) o doador não tiver residência ou domicílio no Brasil e o donatário for domiciliado neste Estado; (GOIÁS, 1991)

#### **Lei nº 1.810/1997 do Estado de Mato Grosso do Sul**

Art. 121. O Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer bens ou direitos - ITCD incide sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos. [...]

§3º A transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e direito a ele relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo processo de transmissão ocorra fora do território do Estado de Mato Grosso do Sul, e, no caso de doação, ainda que o doador, donatário ou ambos tenham domicílio ou residência em outro Estado da Federação ou no exterior. (MATO GROSSO DO SUL, 1997)

#### **Lei nº 14.941/2003 do Estado de Minas Gerais**

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incide: [...]

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

§2º O imposto incide sobre a transmissão de bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos, e direitos a eles relativos, quando: [...]

II - o doador não tiver residência ou domicílio no País, e o donatário for domiciliado no Estado; [...]

IV - o herdeiro ou legatário for domiciliado no Estado se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (MINAS GERAIS, Lei nº 14.941, 2003)

#### **Lei nº 8.927/1988 do Estado do Paraná**

Art. 7º O imposto é pago:

I - no local da situação do bem, tratando-se de imóveis e de direitos a eles relativos, inclusive, respectivas ações;

II - tratando-se de bens móveis, direitos, títulos e créditos e respectivas ações, onde tiver domicílio: [...]

b) o donatário, na hipótese em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior;

c) o herdeiro ou legatário, quando o inventário ou arrolamento tiver sido processado no exterior;

d) o herdeiro ou legatário se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado no país. (PARANÁ, 1988)

#### **Lei nº 7.174/2015 do Estado do Rio de Janeiro**

Art. 5º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro:

I - na transmissão de bem imóvel, bem como de direitos a ele relativos, se o mesmo estiver situado neste Estado; ou

II - na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio:

a) do doador;

b) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior;

c) do falecido, na data da sucessão, observado o disposto no § 3º deste artigo; ou

d) do herdeiro ou legatário, quando o falecido, na data da sucessão, era residente ou domiciliado no exterior. (RIO DE JANEIRO, 2015)

**Lei nº 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul**

Art. 3º - O imposto de que trata esta Lei é devido a este Estado quando:

I - os bens imóveis localizarem-se no seu território; [...]

III - o herdeiro ou legatário for domiciliado neste Estado, no caso de transmissão de bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, e:

a) o inventário ou arrolamento tiver sido processado no exterior;

b) o "de cujus" era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado no País. [...]

V - os bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, forem transmitidos por pessoa sem residência ou domicílio no País e o donatário for domiciliado neste Estado. (RIO GRANDE DO SUL, 1989)

**Lei nº 13.136/2004 do Estado de Santa Catarina**

Art. 3º O imposto é devido:

I - em se tratando de bens imóveis e respectivos direitos, quando situados no território deste Estado; e

II - em se tratando de bens móveis, direitos, títulos e créditos, quando: [...]

c) o doador ou cedente residir ou tiver domicílio no exterior e o donatário ou cessionário for domiciliado neste Estado;

d) o herdeiro ou legatário for domiciliado neste Estado, o "de cujus" possuía bens, era residente ou domiciliado exterior ou teve o seu inventário processado no exterior; e

e) se os transmitentes residirem ou forem domiciliados no exterior e o ato de transferência do bem ou direito ocorrer neste Estado. (SANTA CATARINA, 2004)

**Lei nº 10.705/2000 do Estado de São Paulo**

Art. 4º O imposto devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado. (SÃO PAULO, 2000)

**Lei nº 1.287/2001 do Estado do Tocantins**

**Art. 53.** O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD incide sobre: [...]

§ 4º A incidência do imposto alcança, a:

I - transmissão ou a doação que se referir a imóvel situado neste Estado, inclusive o direito a ele relativo;

II - doação, cujo doador tenha domicílio neste Estado, ou quando nele se processar o arrolamento ou inventário relativo a bem móvel, direito, título e crédito;

III - doação em que o donatário tenha domicílio neste Estado e o doador domicílio e residência no exterior, exceto quanto a bem imóvel situado em outro Estado e ao direito a ele relativo;

IV - doação em que o doador tenha residência no exterior e domicílio no Brasil, nas hipóteses dos incisos I e II;

V - transmissão, quando o herdeiro ou legatário tiver domicílio neste Estado, em relação ao bem que o de cujus possuía no exterior, ainda que o inventário ou o arrolamento tenha sido processado em outro Estado;

VI - transmissão em que o herdeiro ou legatário tenha domicílio neste Estado e o inventário seja processado no exterior, relativamente a bem móvel, direito, título ou crédito;

VII - hipóteses dos incisos I e II se o de cujus era residente ou domiciliado no exterior e o inventário seja processado no Brasil; (TOCANTINS, 2001)

Em relação aos bens imóveis, DF, GO e MS fixam a competência pelo local de situação do imóvel, ainda que o inventário ou arrolamento tenham sido processados no exterior. O Distrito Federal faz ressalva quanto à doação, deixando expressa a sua competência quanto ao imóvel situado no seu território, ainda que o doador ou donatário nele não residam. Goiás e Mato Grosso do Sul deixam expresso, para a sucessão *causa mortis* e doação, que a competência será do local da situação do bem imóvel, ainda que o inventário ou o arrolamento tenham sido processados no exterior e o doador ou donatário, herdeiro ou legatário, não tenham domicílio no Estado.

Registre-se que o Estado do Mato Grosso do Sul somente prevê a incidência para os bens imóveis situados no seu território, mesmo no caso de o doador, donatário ou ambos terem residência no exterior.

Os Estados de MG, PR, RS e SC, dispõem, genericamente, que a competência para a cobrança do ITCMD será do respectivo Estado, caso o bem imóvel esteja nele situado.

O Estado de São Paulo regulamenta a incidência de forma diversa, dividindo os bens transmissíveis em corpóreos e incorpóreos. Sendo corpóreo o bem, caso dos imóveis, a competência será do Estado quando nele o bem estiver situado ou se o herdeiro, legatário ou donatário nele for domiciliado, quando se tratar de imóvel no exterior. A legislação paulista, portanto, permite a tributação pelo critério do domicílio do sucedido, quanto ao imóvel situado no exterior.

No mesmo sentido, dispõem a legislação do Estado do Rio de Janeiro e do Tocantins. Para os imóveis, a competência é fixada pelo lugar da situação do bem, sendo autorizada a tributação da transmissão imobiliária do bem situado no exterior, pelo critério do domicílio dos sucedidos. O Estado de Tocantins ainda deixa expresso que, se o doador residir no exterior, mas tiver domicílio no Brasil, a competência continua sendo fixada pelo local de situação do imóvel no Estado.

Observa-se que, em relação à transmissão de bens imóveis, o perfil traçado pelas legislações analisadas não levaria a conflitos de competência, posto que todas definem a competência pelo local de situação do bem imóvel.

A possibilidade expressa nas leis dos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Tocantins, quanto à tributação, no domicílio do beneficiário, da transferência da propriedade de imóvel no exterior, não representa conflito de competência, ainda que seja prevista a tributação também no estrangeiro, conforme já evidenciamos, neste caso, segundo nossa posição, não seria possível a cobrança do ITCMD em relação a imóveis no exterior antes da edição da LC exigida pela Constituição. Já para Marciano e Melody, a cobrança seria possível conforme previsão nas leis

estaduais, desde que não houvesse conflito (GODOI; FURMAN, 2018).

Todavia, é preciso avaliar se, nos casos definidos pela legislação dos Estados de SP, RJ e TO, estaríamos diante da hipótese que chamamos anteriormente de “vácuo impositivo”, consistente na impossibilidade de cobrança do ITCMD no caso específico de doação de bem imóvel no exterior por doador domiciliado/residente no Brasil, conforme chamaram atenção Marciano Godoi e Melody Furman (GODOI; FURMAN, 2018, p. 30).

Analisado por esse viés específico, admitida a possibilidade de cobrança do imposto antes da LC, entendemos que não haveria vício na legislação paulista, pois prevê que a incidência do ITCMD sobre a doação de bem corpóreo (imóvel) situado no exterior se dê no domicílio do donatário, na hipótese de o doador ser residente ou domiciliado no exterior (art. 4º, I, ‘b’, da Lei estadual nº 10.705/2000), hipótese prevista no art. 155, §1º, III, ‘a’, da CF/88.

No que tange à legislação do Estado do Tocantins, também não vislumbramos a inconstitucionalidade da norma sob o viés da não incidência do ITCMD sobre a doação de bem imóvel no exterior por doador residente ou domiciliado no Brasil.

A legislação do TO, Lei estadual nº 1.287/2001, estabelece a cobrança do imposto sobre a doação quando: (i) se referir a imóvel situado no Estado (art. 53, §4º, I), hipótese prevista no art. 155, §1º, I, da CF/88; (ii) o doador tiver domicílio no Estado (art. 53, §4º, II), conforme art. 155, §1º, II, da CF/88; (iii) o doador for domiciliado e residente no exterior e o donatário tenha domicílio no Estado, exceto em relação ao bem imóvel situado em outro Estado (art. 53, §4º, III), conforme art. 155, §1º, III, da CF/88; e (iii) tratar-se de doação de bem imóvel situado no Estado e o doador for residente no exterior e tiver domicílio no Brasil (art. 53, §4º, I, II, e IV), em linha com o art. 155, §1º, I e II, da CF/88. Todas as hipóteses estão abarcadas pelo texto da Constituição, inexistindo, sob o ponto em análise, qualquer ilegitimidade da cobrança.

Todavia, há inconstitucionalidade na lei fluminense, que exige o ITCMD sobre a doação de imóvel no exterior por doador residente no Estado do Rio de Janeiro. O art. 5º, II, ‘a’, da Lei estadual nº 7.174/15 prevê que na transmissão de bem imóvel no exterior, o ITCMD seria exigido pelo Estado se o doador estivesse nele domiciliado, o que não é permitido pelo texto da Constituição, como já demonstramos.

### *3.3.1 Possíveis conflitos de competência*

Analisando as legislações apresentadas, identificamos que o conflito interno de competências se daria somente se “houvessem [sic] três elementos de conexão possível: um no exterior, um em um Estado brasileiro, e outro em outro Estado brasileiro. Só assim se poderia

cogitar em verdadeiro conflito de competências nos termos constitucionais” (BIAVA JÚNIOR, 2011, p. 329).

Para a transmissão de bens móveis, títulos e créditos, as legislações trazem critérios que não são totalmente uniformes, ao contrário do que se observou para a transmissão imobiliária.

Com exceção dos Estados de São Paulo e Santa Catarina, para a doação, os demais Estados analisados fixam a sua competência quando o donatário tiver domicílio no Estado e o doador domicílio no exterior. Nessa última hipótese, não vislumbramos possibilidade de conflitos, dada a adoção uniforme do critério do domicílio do donatário, conforme é realizado também para a transmissão interna em relação ao domicílio do doador.

Quanto à fixação da competência pelo critério do domicílio, “nos pouquíssimos casos concretos em que se verificar que um doador de bens móveis possui dois ou mais domicílios em Estados diferentes do país, a providência correta será deferir ao Estado do principal domicílio do doador o direito de tributar a transmissão” (GODOI; FURMAN, 2018, p. 18).

O Estado de Santa Catarina define a sua competência nas doações de bens móveis pelo critério do domicílio do donatário, com a ressalva, contudo, de que o Estado também seria competente quando “o ato de transferência do bem ou direito ocorrer neste Estado”, caso os transmitentes sejam residentes ou domiciliados no exterior.

Critério semelhante é adotado pelo Estado de São Paulo, que, como visto, divide a sua competência tributária conforme transmissão de bens corpóreos ou incorpóreos. Nos casos de bens corpóreos móveis e incorpóreos, a competência será do Estado caso os bens corpóreos estejam no seu território ou se o donatário nele for domiciliado. Quanto aos incorpóreos, o Estado será competente se a liquidação ou transferência da titularidade ocorrer no seu território ou se o donatário nele for domiciliado.

A adoção desses critérios distintos pode levar a conflitos internos de competência para a cobrança do ITCMD, como na hipótese de o donatário de bem móvel corpóreo ser domiciliado no Estado de Minas Gerais e o bem transmitido estiver localizado no Estado de São Paulo, quando o doador residir ou estiver domiciliado no exterior.

Nesse caso, MG alegaria ter competência para a tributação, pois o critério adotado é o do domicílio do donatário; ao passo que SP também sustentaria sua competência, pois o critério adotado é o da situação dos bens móveis. Conforme apontamos anteriormente, segundo nossa posição, neste exemplo deveria ser reconhecida a competência do Estado de Minas Gerais para a cobrança do ITCMD, visto que a sua legislação estadual fixou a competência pelo critério do domicílio do donatário, o qual é adotado pelo texto da Constituição nas transmissões internas de bens móveis. Ainda que o texto constitucional tenha eleito o critério do *locus rei sitae*, esse

somente orienta a fixação da competência interna para a transmissão de bens imóveis.

Igualmente, teríamos um conflito de competência na hipótese de o donatário de ações de Empresa com matriz em Santa Catarina ser domiciliado no Estado do Rio Grande do Sul, sendo o doador residente ou domiciliado no exterior. Isso porque, RS sustentaria sua competência, pois o donatário tem domicílio no seu território, enquanto SC sustentaria sua competência, pois o ato de transferência do bem ocorreria em seu território.

Nas transmissões *causa mortis*, os critérios eleitos pelos Estados também não são uniformes. No DF, o Estado terá competência se os bens móveis, títulos e créditos estiverem no exterior e o inventário ou arrolamento for processado no Estado, ainda que o *de cujus* residisse ou fosse domiciliado no exterior, ou na hipótese de o inventário processar-se no exterior e o herdeiro ou legatário ser domiciliado no DF.

Em GO, PR e RS, a competência será do Estado se o herdeiro ou legatário nele for domiciliado, quando o inventário corra no exterior, ou na hipótese de o *de cujus* possuir bens no exterior, residir ou ser domiciliado no estrangeiro, mesmo que o inventário esteja tramitando ou venha a tramitar no Brasil.

No Estado de Minas Gerais, o critério é o domicílio do herdeiro ou legatário, nos casos de o *de cujus* possuir bens, ser residente ou domiciliado no exterior, ou tiver o inventário processado no exterior. No Rio de Janeiro, a competência é atraída pelo domicílio do herdeiro ou legatário, nos casos de bens situados no exterior, quando o falecido era residente ou domiciliado no estrangeiro.

Em Santa Catarina, a competência também é fixada pelo domicílio do herdeiro ou legatário nas hipóteses de o falecido possuir bens, ser residente ou domiciliado no exterior, ou tiver o inventário processado no estrangeiro. Ocorre que, aliado a isso, há previsão genérica de que o Estado será competente quando os transmitentes residirem ou forem domiciliados no exterior e o ato de transferência do bem ou direito ocorra no seu território.

A distinção realizada pelo Estado de São Paulo, entre bens corpóreos e incorpóreos, fixa a competência do Estado se o bem corpóreo estiver no seu território e, estando no exterior, o herdeiro ou legatário tiver domicílio no Estado. Em caso de bens incorpóreos, se o ato de transferência ou liquidação ocorrer no Estado ou, ocorrendo no estrangeiro, o herdeiro ou legatário ser domiciliado no seu território.

No TO, a competência será do Estado se nele for domiciliado o herdeiro ou legatário, ainda que o inventário tenha sido processado em outro Estado da federação, quando se tratar de bens no exterior. Se o inventário corre no estrangeiro, a competência será do domicílio do herdeiro ou legatário residente no Estado.

Assim como acontece com a doação, a pluralidade de critérios para a tributação da sucessão *causa mortis*, quando o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ou teve o seu inventário processado no exterior, pode levar a possíveis conflitos de competência. Poderia haver conflito caso o inventário de bens móveis situados no exterior fosse processado no DF e o herdeiro for domiciliado no TO. Isso porque, a competência no DF se dá quando o inventário de bens no exterior for processado naquele Estado, enquanto no TO a competência se dá pelo domicílio do herdeiro, ainda que o inventário tenha sido processado em outro Estado brasileiro.

Neste caso, pensamos que a competência seria do DF, pois, para a sucessão por morte, adotou-se a definição da competência conforme foro do inventário (que, em regra, seria o do domicílio do *de cuius* no Brasil). Assim, nessa hipótese, a competência deveria ser reconhecida ao DF, pois adotou o critério alinhado ao previsto no texto da Constituição.

Entendemos que há evidências de que a falta de um critério uniforme para a transmissão gratuita da propriedade pode sim levar a conflitos de competência, que consideramos raros nos casos de transmissão imobiliária e possíveis de ocorrer no caso de transmissão da propriedade mobiliária.

Não pretendemos esgotar a análise, pois a imaginação e a interpretação podem conduzir a outras situações nas quais seria possível pensar em conflitos de competência. Nossa pretensão foi analisar, ainda que brevemente e com base em um número razoável de legislações, a possibilidade, *in concreto*, de se verificarem conflitos internos de competência em face da ausência de Lei Complementar que regulamente a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88.

### 3.4 Conclusões parciais

Vimos que a Constituição de 1934 foi a primeira a prever, no seu texto, regras para a cobrança do imposto sobre a transmissão *causa mortis* na hipótese de sucessão aberta no estrangeiro, dispondo que a competência seria do Estado no território brasileiro onde os valores fossem liquidados ou transferidos aos herdeiros. Com a reforma promovida pela EC nº 18/65 (restrição da cobrança do imposto à transmissão imobiliária), a competência foi fixada conforme local de situação do imóvel, mesmo quando a transmissão patrimonial decorresse de sucessão aberta no exterior.

Esse regime foi alterado pela Constituição de 1988, quando foi redesenhada a estrutura do imposto sobre a sucessão, cuja competência foi atribuída aos Estados em relação à

transmissão patrimonial gratuita (de bens móveis ou imóveis) e aos Municípios para a cobrança de imposto sobre a transmissão imobiliária onerosa.

Ao prever a competência para a instituição do ITCMD no âmbito interno o art. 155 da Constituição de 1988 explicitou os critérios para a definição do sujeito ativo da cobrança, que será (i) o Estado, ou o Distrito Federal, de situação dos bens imóveis - princípio do *locus rei sitae*; e (ii) o Estado, ou o Distrito Federal, de processamento do inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador, na transmissão de bens móveis, títulos e créditos - princípio do domicílio.

A cobrança do ITCMD, conforme entendemos, deve observar o valor do quinhão, do legado ou da doação, e a incidência pode se dar conforma alíquotas progressivas, de acordo com o montante transmitido, uma vez reconhecido pelo STF a inconstitucionalidade da progressividade segundo grau de parentesco, por não refletir capacidade contributiva. A alíquota máxima permitida para a tributação é de 8%, conforme fixado em Resolução do Senado Federal.

Em relação às transmissões nas quais o doador seja domiciliado ou residente no exterior ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, a Constituição outorgou à Lei Complementar – LC a competência para regulamentar a incidência do ITCMD (art. 155, §1º, III, da CF/88).

A despeito da exigência constitucional, a LC ainda não foi editada e muito se discutiu sobre a constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional. Na doutrina, encontramos posições tanto desfavoráveis quanto favoráveis à cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 antes da edição da referida LC.

Nossa posição é a de que a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 (quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior) poderia ser realizada pelos Estados, antes da edição da LC, desde que a legislação estadual de cada ente subnacional estabelecesse a cobrança com base nos critérios já eleitos pelo constituinte para a tributação interna, da seguinte forma: (i) em caso de bens imóveis, a legitimidade para cobrança seria do Estado de situação do bem (critério do *locus rei sitae*), em qualquer circunstância, não sendo possível, enquanto não editada a LC prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88, a tributação da transmissão em relação a imóveis no exterior; e (ii) em se tratando de bens móveis, títulos e créditos, quando o doador ou sucessor tivesse residência ou domicílio no estrangeiro, ou se tratando de inventário processado no exterior ou bens do *de cujus* no exterior, a competência

para exigir o ITCMD seria fixada pelo critério do domicílio do sucedido. A ressalva se dá na hipótese de o inventário de bens móveis, títulos e créditos, processado no Brasil, quando o *de cujus* residir ou ser domiciliado no exterior, situação na qual a competência será do Estado de processamento do inventário.

Isso preservaria o federalismo e a competência tributária estadual, ao garantir a arrecadação dos Estados, sendo uma solução razoável e que, a princípio, não geraria conflitos internos de competência, em face da adoção de critérios uniformes para a incidência.

Essa proposta também asseguraria a função desconcentradora que visualizamos na cobrança do ITCMD, com potencial para reduzir a concentração de riqueza que é perpetuada pelas transmissões gratuitas da propriedade, além de criar um sentimento de maior justiça tributária. Acreditamos que a transferência da propriedade quando há elemento de conexão internacional manifesta maior capacidade contributiva em relação às transmissões que ocorrem no território brasileiro, e afastar completamente a incidência em tais hipóteses feriria a igualdade e a isonomia.

Comprovamos, pela análise por amostragem das legislações estaduais, que os conflitos de competência são observados quando adotados critérios díspares para a incidência tributária, o que seria evitado se fosse validado um critério uniforme para a exigência, conforme nossa posição.

Ocorre que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 851.108, Tema 825 da Repercussão Geral, finalizado em 2021, o STF fixou a tese de que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021).

No capítulo seguinte, analisaremos criticamente os fundamentos adotados pelo STF para declarar a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional antes da edição de Lei Complementar regulamentadora.

#### 4 JURISPRUDÊNCIA DO STF – NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A COBRANÇA DO ITCMD EM SITUAÇÕES INTERNACIONAIS E A OMISSÃO DO LEGISLADOR INFRACONSTITUCIONAL

Conforme já adiantamos, o Supremo Tribunal Federal (STF), em 26.02.2021, finalizou o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 851.108, Tema 825 da repercussão geral, fixando a tese de que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

No caso, a Corte reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º da Lei nº 10.705/00 do Estado de São Paulo, que previa a cobrança do ITCMD nas hipóteses em que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o *de cujus* possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país. Como vimos no Capítulo III, a lei paulista previa a cobrança do ITCMD nos seguintes termos:

**Lei nº 10.705/2000 do Estado de São Paulo**

Art. 4º O imposto devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

- a) quando se encontrar no território do Estado;
- b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

- a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
- b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado. (SÃO PAULO, 2000)

Em face do entendimento da Suprema Corte, dotado de repercussão geral, a Procuradoria Geral da República ajuizou 24 Ações Diretas de Inconstitucionalidade questionando a constitucionalidade das legislações estaduais que instituíram a cobrança do ITCMD em situações internacionais, bem como ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 67, em face da mora do Congresso Nacional em tornar efetivo o art. 155, I, §1º, III, da CF/88, no que determina a edição de Lei Complementar nacional para regular o exercício da competência dos estados e do Distrito Federal relativa à instituição do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior e em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Neste capítulo, analisaremos a íntegra do processo que originou o RE nº 851.108 e os fundamentos adotados pelo STF para considerar inconstitucional a legislação paulista, confrontando-os com os argumentos doutrinários já apresentados no capítulo anterior, que

cuidam da matéria em análise. Também escolhemos, para análise, as ADINs de nºs 6.826 e 6.833, nas quais foi questionada a constitucionalidade da legislação do Distrito Federal e do Estado do Rio de Janeiro e que já foram julgadas pelo STF, ocasião em que foi reafirmado o posicionamento manifestado no Tema 825.

Por fim, analisaremos a ADO nº 67 e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à mora do Congresso Nacional para editar a Lei Complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88.

#### 4.1 O Recurso Extraordinário nº 851.108 – Tema 825 da Repercussão Geral

O Recurso Extraordinário nº 851.108 tem origem em ação de Mandado de Segurança repressivo distribuído sob o nº 032.01.2011.020249-8, impetrado por contribuinte domiciliada no Estado de São Paulo, visando afastar a cobrança de ITCMD no valor de R\$21.153,60 (que, acrescido de multa e juros, perfaz o total de R\$54.361,79).

A cobrança decorre do recebimento, no ano calendário de 2005, conforme disposição testamentária, de sucessor de cidadania italiana domiciliado na Itália, de (i) um imóvel localizado na cidade de Treviso na Itália, declarado na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF no valor de R\$128.440,00; e (ii) quantia em dinheiro em moeda estrangeira (Euro), decorrente de aplicação financeira por prazo determinado, declarada em DIRPF no valor de R\$400.400,00; perfazendo a transmissão patrimonial declarada pela contribuinte o valor total de R\$528.840,00.

Relata a contribuinte que recolheu, na Itália, o imposto exigido naquele país em razão da sucessão patrimonial, alegando que, conforme autoriza o §1º do art. 127 do CTN<sup>58</sup>, teria eleito como domicílio tributário o local de situação dos bens.

Sustentou, como argumento principal de defesa, que a Lei nº 10.705/00 do Estado de São Paulo seria inconstitucional, pois editada antes da promulgação da Lei Complementar prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88, para que fosse possível a cobrança do ITCMD nos casos

---

<sup>58</sup> Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. §1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

em que o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior e que a cobrança no Brasil a sujeitaria ao pagamento em duplicidade do tributo (STF, 2021, pp. 02-17).

Arguiu que a Lei Complementar exigida se prestaria a evitar conflitos de competência e guerra fiscal, sendo competência exclusiva da União a sua edição, por se tratar de norma de caráter nacional. Tal fato impediria os Estados de legislar sobre a matéria, não sendo possível invocar a previsão do art. 24, §3º, da CF/88 para legitimar a cobrança antes da edição da legislação complementar, já que no caso específico os Estados não teriam competência concorrente para legislar sobre o ITCMD com elemento de conexão internacional.

Também por esse motivo, por se tratar de matéria de caráter nacional, os Estados não poderiam invocar o art. 34, §3º, do ADCT para validar a cobrança, uma vez que não se trataria de matéria de interesse exclusivamente local.

Com base nesses argumentos requereu a contribuinte

e) seja concedido em definitivo a segurança pleiteada para assegurar o direito líquido e certo da Impetrante, de não ser indevidamente obrigada ao recolhimento do ITCMD sobre a doação testamentária recebida no ano de 2005 e consequente impedimento e/ou anulamento de inscrição em Dívida Ativa do Estado, afastando-se assim, as ilegítimas disposições contidas no artigo 4º, inciso II, alínea “B” da Lei Estadual nº 10.705/00, reproduzido no art. 3º do Decreto 46.655/02. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 17)

O Delegado Regional Tributário (autoridade coatora), ao prestar informações, defendeu a cobrança, pois realizada em conformidade com a legislação estadual, além de amparada pelo artigo 24 da CF/88 e artigo 34, §§3º e 4º, do ADCT. Face à ausência da legislação complementar, os Estados poderiam exercer a sua competência concorrente e supletiva sobre a matéria de seu interesse, sendo legítima a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional mesmo antes da edição da LC prevendo normas gerais sobre o tema (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 81-90).

A Procuradoria Geral do Estado de São Paulo ainda arguiu, em complementação, que afastar a cobrança do imposto no caso em análise violaria a isonomia, instituindo-se tratamento desigual entre sujeitos em situação semelhante: a sucessão gratuita interna seria tributada enquanto a sucessão gratuita com elemento de conexão internacional estaria isenta (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 100-113).

A sentença julgou procedente o pedido da contribuinte, concedendo a segurança para afastar o ITCMD, sob o fundamento de que os Estados não poderiam exigir o tributo em situações internacionais antes da edição da LC prevista no art. 155, §1º. III, da CF/88. A

exigência constitucional da prévia edição de LC regulamentando a matéria consistiria em barreira jurídica à cobrança (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 123-126).

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – TJSP manteve o entendimento da sentença (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 153-158) e a matéria foi levada ao Supremo Tribunal Federal em razão da interposição de Recurso Extraordinário pelo Estado de São Paulo.

No seu Recurso Extraordinário o Estado de São Paulo sustentou que o exercício da competência estadual prevista no texto constitucional não poderia ser condicionado à edição de legislação complementar infraconstitucional por parte da União, arguindo que

20 – Esse entendimento é reforçado pelo disposto no art. 24, I da Constituição Federal, o qual determina competir à União e aos Estados legislar concorrentemente sobre direito tributário, ressalvando-se, no seu §3º, que os Estados exercerão sua competência legislativa plena se inexistir lei federal disposta sobre normas gerais. No mesmo sentido o disposto no artigo 34, parágrafos 3º e 4º, do ADCT.

21 – Vale dizer, a Constituição Federal ao atribuir as competências tributárias concorrentes, conferiu aos seus destinatários competência plena, ou seja, o direito à instituição efetiva desse tributo, sem subjuga-lo à prévia existência de lei complementar. Isto é inequívoco frente ao que estabelece o art. 24 do texto constitucional. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 170)

A repercussão geral da discussão foi reconhecida pelo STF sob o Tema 825, para definir a “possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior”.

Ao exarar parecer sobre o tema a Procuradoria Geral da República, na pessoa do então procurador Rodrigo Janot, manifestou-se pelo desprovimento do Recurso Extraordinário, sob o entendimento de que a legislação complementar seria necessária para evitar potenciais conflitos de competência, bem como pela necessidade de se evitar “conflito com outras soberanias. A conexão internacional das aludidas hipóteses de incidência conduz à necessidade de uma diferenciada lei nacional, preocupada em lidar com as áreas cinzentas de incidência da exação nos âmbitos interno e externo” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 229).

O pleno do Supremo Tribunal Federal, composto pelos Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques, negou provimento ao Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo, em acórdão assim ementado:

**Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão *causa mortis*. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas.** 1. Como regra, no campo da competência concorrente para legislar, inclusive sobre direito tributário, o art. 24 da Constituição Federal dispõe caber à União editar normas gerais, podendo os estados e o Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, exercer a competência plena para editar tanto normas de caráter geral quanto normas específicas. Sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei do estado ou do Distrito Federal. Precedentes. 2. Ao tratar do Imposto sobre transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), o texto constitucional já fornece certas regras para a definição da competência tributária das unidades federadas (estados e Distrito Federal), determinando basicamente duas regras de competência, de acordo com a natureza dos bens e direitos: é competente a unidade federada em que está situado o bem, se imóvel; é competente a unidade federada onde se processar o inventário ou arrolamento ou onde tiver domicílio o doador, relativamente a bens móveis, títulos e créditos. 3. A combinação do art. 24, I, § 3º, da CF, com o art. 34, § 3º, do ADCT dá amparo constitucional à legislação supletiva dos estados na edição de lei complementar que discipline o ITCMD, até que sobrevenham as normas gerais da União a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição Federal. De igual modo, no uso da competência privativa, poderão os estados e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, instituir o ITCMD no âmbito local, dando ensejo à cobrança válida do tributo, nas hipóteses do § 1º, incisos I e II, do art. 155. 4. Sobre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o “**de cujus** possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior” (art. 155, § 1º, III, b). 5. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão **causa mortis** e doação de bens imóveis – e respectivos direitos –, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto. 6. O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere aquele artigo, visto que os estados não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Tese de repercussão geral: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. 9. Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia **ex nunc**, a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

O Relator, Ministro Dias Toffoli, negou provimento ao Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo, sob o fundamento de que, enquanto o texto constitucional já traria as balizas para evitar conflitos de competência internos nos casos de transmissões patrimoniais

gratuitas, a Constituição atribuiu à lei complementar a regulamentação da cobrança quando estiver presente o elemento de conexão internacional.

Nas transmissões internas, os Estados teriam competência para cobrar o ITCMD mesmo na ausência de lei complementar dispondo sobre regras gerais, conforme autoriza o art. 24 da CF/88 e o art. 34 do ADCT. Essa seria uma das funções atribuída à lei complementar pelo art. 146 da CF/88<sup>59</sup>, a de dispor sobre normas gerais em matéria tributária e, em relação aos impostos previstos no texto constitucional, definir o seu fato gerador, base de cálculo e respectivos contribuintes (art. 146, III, 'a', da CF/88).

A autorização do art. 24 da CF/88 para o exercício da competência legislativa tributária pelos Estados estaria restrita, contudo, a normatizar situações de caráter local e particularidades locais, não se aplicando quando a matéria envolver o inter-relacionamento de vários Estados ou conflito federativo.

Citando jurisprudência da Corte, qual seja, o RE nº 136.215/RJ, que julgou inconstitucional a cobrança do adicional de imposto de renda previsto na redação original do art. 155, II, CF/88 por lei estadual na ausência de lei complementar nacional, o Relator firmou o entendimento quanto à impossibilidade do exercício da competência legislativa concorrente pelos Estados quando a exigência de lei complementar servir ao propósito de evitar conflitos de competência, função prevista no art. 146, I, da CF/88.

A exigência de LC para a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 se deveria à possibilidade de a cobrança causar conflitos de competência em face da ausência de critérios uniformes para a tributação e, por isso, não seria possível o exercício da competência legislativa pelos Estados com fulcro no art. 24 da CF/88 e 34 do ADCT.

Diante destes fundamentos, concluiu o Relator pela inconstitucionalidade formal da legislação paulista questionada, pois

[J]á as alíneas a e b do inciso III especificam a necessidade de regulação por lei complementar para as hipóteses de transmissão de bens imóveis ou móveis, corpóreos

---

<sup>59</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

ou incorpóreos localizados no exterior, bem como de doador ou de *de cujus* domiciliados ou residente fora do país, no caso de inventário processado no exterior. Foi devido ao elemento da extraterritorialidade que o Constituinte ordenou ao Congresso Nacional que procedesse a um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária, com o intuito de se evitarem conflitos de competências geradores de bitributação entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possuía acordos comerciais, mantendo-se uniforme o sistema de tributos.

A proposta do Relator para a tese com repercussão geral foi a seguinte: “É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

Considerando o impacto financeiro decorrente da declaração de inconstitucionalidade e a existência de decisões da Suprema Corte que reconheceram, em outras oportunidades, a constitucionalidade da cobrança, o Relator entendeu pela necessidade de modulação dos efeitos da decisão.

Citou, para fundamentar a modulação, o impacto nas receitas estaduais em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança, conforme os seguintes dados apresentados em memoriais pela Procuradoria do Estado de São Paulo, segundo consta do acórdão:

20. Conforme apontamos no Anexo I, caso a decisão da Suprema Corte seja desfavorável ao Fisco haverá perda imediata de R\$ 2.697.574.686,53 [...] de crédito tributário, referente aos valores discutidos judicialmente;
21. Haverá, ainda, a necessidade de restituir aos contribuintes todos os valores constantes do Anexo II, referentes ao imposto espontaneamente recolhido, que totalizará uma despesa de R\$ 271.654.444,56 [...].
22. Conforme apontamos no anexo III, ainda, haverá a impossibilidade de recebimento dos valores referentes a lançamentos de ofício que aguardam julgamento pelo contencioso administrativo, o que totaliza uma perda imediata de R\$ 225.081.552,67 [...].
23. Além dos valores citados acima, haverá perda de receita futura. Considerando a soma dos valores de transmissões que foram lançados de ofício, declarados espontaneamente ou impossibilitados de lançamento em virtude de decisão judicial nos últimos 5 (cinco) anos e projetando o mesmo volume de transmissões para os próximos 5 (cinco) anos, sem qualquer tipo de correção inflacionária, podemos estimar um volume de transmissões tributáveis no valor de R\$ 55.596.094.377,61 [...], que geraria uma arrecadação na ordem de R\$ 2.223.843.775,10 [...], desconsiderando qualquer acréscimo como multas punitivas ou de mora ou juros. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 273)

Propôs o Relator, inicialmente, “a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 274).

Posteriormente, o voto do Relator foi ajustado para acolher a proposta de modulação

dos efeitos sugerida pelo Ministro Luís Roberto Barroso, nos termos abaixo:

10. Proponho a atribuição à decisão de eficácia *ex nunc* a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta:
  - (1) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e
  - (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.
11. Faço ainda um apelo ao Poder Legislativo para que supra tal omissão e discipline a matéria do art. 155, § 1º, III, da Constituição, por meio de lei complementar. Não posso deixar de destacar que estamos diante de uma situação de clara tensão entre a Justiça tributária e a reserva de lei, que demanda a atuação do legislador. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 275)

Como já expusemos, nossa opinião também é no sentido de que a lei complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 serviria ao propósito de evitar conflitos internos de competência. Todavia, a eventual possibilidade de conflitos internacionais não é matéria que deve ser objeto de regulamentação pela legislação complementar.

Apesar de reconhecer o enorme impacto financeiro decorrente do entendimento quanto à inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional, o Relator não pensou em solução alternativa à demanda, que preservasse o federalismo e a autonomia financeira dos Estados.

Caso fosse considerada, por exemplo, a proposta dos autores Marciano Godoi e Melody Furman, a cobrança do ITCMD pelo Estado de São Paulo poderia ser mantida, em face da inexistência de conflito interno de competência, visto que o único elemento de conexão no Brasil era o domicílio da legatária.

Se fosse adotada nossa posição, a cobrança do ITCMD pelo Estado de São Paulo deveria ser considerada inconstitucional em relação ao bem imóvel localizado na Itália, visto que, segundo o critério do *locus rei sitae* o tributo é devido no local de situação dos bens. Em relação ao recebimento de quantia em dinheiro (Euros), decorrente de aplicação financeira por prazo determinado, a cobrança do ITCMD pelo Estado de São Paulo poderia ser validada, já que a legatária é domiciliada no Estado e o art. 4º, I, 'b', da lei paulista elege o critério do domicílio para a cobrança, em linha com o previsto na Constituição para a sucessão interna:

**Lei nº 10.705/2000 do Estado de São Paulo**

Art. 4º O imposto devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

A divergência foi instaurada com o voto do Ministro Alexandre de Moraes. Para Moraes, a questão envolveria o federalismo e a observância dos dispositivos constitucionais

que outorgam competência aos entes federados. A Constituição de 1988 instituiu novas regras para a descentralização da distribuição de competências legislativas, ampliando as hipóteses de competência concorrente (cf. art. 24 da CF/88), com base no princípio da predominância de interesses.

Sustentou o Ministro que “o princípio geral que norteia a repartição de competência entre os entes componentes do Estado Federal brasileiro, portanto, é o princípio da predominância do interesse” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 287).

Ressaltou que, a despeito da descentralização, a Constituição de 1988 manteve a tradição de concentrar no Congresso Nacional a competência legislativa sobre assuntos de maior importância, conforme se depreende do art. 22 da CF/88, caracterizando um federalismo centrípeto, em que a União, além de regulamentar as matérias mais importantes, também detém competência para editar normas gerais.

Todavia, isso não afastaria o princípio da autonomia, da participação política e da existência de competências próprias dos entes estatais, “indicando ao intérprete a necessidade de aplicá-los como vetores principais em cada hipótese concreta em que haja a necessidade de análise da predominância do interesse, para que se garanta a manutenção, fortalecimento e, principalmente, o equilíbrio federativo” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 288). Segundo o Ministro, “quando verifico a possibilidade de uma interpretação pela autonomia dos Estados [...] Tenho por princípio, portanto, interpretar mais extensivamente aos Estados” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 288)

Para Moraes, a preservação do federalismo e da predominância do interesse demandaria uma interpretação extensiva da competência estadual. Segundo o Ministro, a “Constituição Federal de 1988 adotou a competência concorrente não cumulativa ou vertical, ou seja, a competência da União está adstrita ao estabelecimento de normas gerais, devendo os Estados e o Distrito Federal especificá-las, através de suas respectivas leis, fazendo uso da competência suplementar” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 289).

A competência suplementar seria desencadeada pela inércia da União em editar normas federais, situação que atribuiria aos Estados e ao Distrito Federal competência plena, temporária, para legislar tanto sobre normas de caráter geral quanto sobre normas específicas (art. 24, §§3º e 4º, da CF/88). Dessa forma, o Ministro concluiu que os Estados teriam competência supletiva para legislar sobre as matérias constantes do art. 24 da CF/88, em face da inércia da União em editar normas gerais, especialmente no que se refere à matéria financeiro-tributária, sensível ao pacto federativo pela interferência no equilíbrio financeiro e autonomia dos entes federados.

Moraes citou a jurisprudência do STF que julgou constitucional a cobrança do IPVA antes da edição de lei complementar regulamentadora (RE 601.247 AgR e AI 167.777 AgR), para validar seu argumento de que a inércia da União na edição de normas gerais não poderia impedir o exercício da competência legislativa supletiva dos Estados. Segundo o Ministro, a LC exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 não mereceria tratamento diferente, devendo ser interpretada no sentido de prevalecer a competência plena dos Estados e do Distrito Federal para instituição do ITCMD quando há elemento de conexão internacional, sem prejuízo da posterior regulamentação por lei complementar.

Afastar a aplicação do artigo 24 da CF/88, para deslegitimar a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional pelos Estados, subverteria a lógica da distribuição constitucional de competências e enfraqueceria os entes federativos e a sua autonomia financeira. O Ministro destacou que, em sustentação oral, o Estado de São Paulo estimou que as perdas na arrecadação alcançariam valores superiores a 5 bilhões de reais nos próximos anos, com impacto imediato de mais de 2 bilhões em razão de ações em tramite, caso fosse mantido o entendimento do TJSP pela inconstitucionalidade da cobrança.

Moraes ainda chamou atenção para o fato de que, usualmente, a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional atinge a parcela mais abastada da população, e fere a isonomia o afastamento da cobrança, criando distinção entre situações que são em tudo semelhante, veja-se:

Ressalto, ainda, ser indiscutível que a movimentação internacional de bens e valores está fortemente concentrada nas mãos das grandes empresas multinacionais e de seus respectivos sócios e administradores - ou seja, daqueles que possuem maior capacidade para dispersar mundialmente seu patrimônio, em busca de condições fiscais mais favoráveis.

Deste modo, inibir a cobrança do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior oficializaria a vantagem de manter patrimônio fora do País, a fim de eximir-se da incidência do ITCMD nas hipóteses de doações e heranças, beneficiando aqueles que possuem condições de manter bens e valores no exterior, em detrimento daqueles que possuem patrimônio integralmente localizado em território nacional, o que ensejaria grave ofensa à isonomia tributária. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 302)

Segundo o Ministro, não se trata “de hipótese de conflito entre os Estado, pois quando o constituinte originário vislumbrou tal possibilidade, tratou de trazer ampla regulamentação da matéria, como ocorreu, por exemplo, com o ICMS”, concluindo que “no caso do ITCMD, não há margem para se cogitar o conflito, haja vista que aos Estados compete apenas instituir o tributo nas hipóteses em que houver alguma conduta dentro de seu território” (STF, 2021, p.

302).

Veja-se que, segundo a posição de Moraes, a LC se prestaria a dispor sobre normas gerais e não para evitar conflitos de competência, de modo que seria legítima a cobrança do ITCMD em situação internacional pelos Estados antes da sua edição.

Apesar de não aprofundar a questão da possibilidade de conflitos de competência, Moraes é enfático em dizer que na cobrança do ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional não haveria margem para se cogitar o conflito, pois a cobrança pelos Estados dependeria da existência de alguma conduta dentro de seu território e que “o que põe em risco o pacto federativo é negar a competência legislativa plena dos Estados diante da omissão da União em editar a norma geral, afetando, seriamente, a autonomia financeira desses entes federativos” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 303).

Com base nos fundamentos expostos, Moraes dava provimento ao Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo e propunha a fixação da tese de repercussão geral de que os Estados e o Distrito Federal têm competência legislativa tributária plena para regulamentar a cobrança do ITCMD na hipótese do art. 155, §1º, III, da CF/88, nos termos do art. 24, §3º, da CF/88 e art. 34, §3º, do ADCT, até a superveniente edição de lei complementar, em face da inércia da União em legislar sobre o assunto.

Por fim, o Ministro pontuou que caso seu voto não fosse acatado, estaria de acordo com a modulação dos efeitos proposta pelo Relator.

Apesar de concordarmos com a posição do Ministro Alexandre de Moraes, quanto à necessidade de se preservar a autonomia financeira dos Estados e a isonomia, especialmente pelo fato de que as heranças e doações com elemento de conexão internacional revelam, quase sempre, maior capacidade contributiva e disposição para sofrer o ônus tributário, não coadunamos com o entendimento de que a ausência da legislação complementar não resultaria em conflitos de competência interna. Pensamos que esse foi o “calcanhar de Aquiles” no voto do Ministro.

Demonstramos neste estudo que a adoção de critérios díspares pelos Estados para a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional tem potencialidade para gerar conflitos de competência, especialmente quando se analisam os critérios adotados pela legislação paulista que estava sob julgamento, na qual os elementos de conexão adotados eram variados: o domicílio do beneficiário, o local onde se situa o bem corpóreo e o local onde ocorre a transferência/liquidação de bem incorpóreo.

Na nossa opinião, o voto do Ministro Moraes falhou ao não reconhecer que a função precípua da lei complementar prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88 é o de evitar conflitos

internos de competência. É quase impossível que a adoção de critérios variados por 27 unidades federadas não leve a qualquer tipo de conflito interno.

Caso esse ponto tivesse sido corretamente abordado, o Ministro poderia ter justificado a sua posição de forma mais coerente e consentânea com os objetivos da preservação do federalismo e autonomia dos Estados, fazendo valer os dispositivos constitucionais e a própria legitimidade da legislação estadual, apresentando outras alternativas para a validação da cobrança.

Se o Ministro tivesse abordado, por exemplo, a proposta de Marciano Godoi e Melody Furman (GODOI; FURMAN, 2018), cujo artigo foi publicado em 2018, teria argumentos mais robustos para validar a cobrança do ITCMD pelo Estado de São Paulo no caso concreto, pois a hipótese não era de conflito interno de competência (nenhum outro Estado cobrava o ITCMD na hipótese).

Ainda que a decisão tenha abordado questões importantes como a desigualdade e a necessidade de promoção de uma maior justiça distributiva, o voto do Ministro Moraes foi infeliz em não reconhecer que a matéria é campo para potenciais conflitos de competência e talvez esse tenha sido um dos motivos para que a sua posição não tenha sido a vencedora, já que um dos fundamentos determinantes para a Corte invalidar a cobrança foi a possibilidade de a falta de um critério uniforme gerar conflitos de competência.

O Ministro Marco Aurélio formalizou em voto o entendimento quanto à inconstitucionalidade da legislação paulista e a desnecessidade de modulação dos efeitos da decisão. No seu entendimento, a legislação do Estado de São Paulo, ao instituir o ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional, incorreu em duas impropriedades formais: (i) usurpação de competência legislativa da União, a quem competiria regulamentar a matéria, e (ii) inadequação do instrumento legislativo, haja vista a exigência constitucional para a veiculação da cobrança em lei complementar.

Marco Aurélio divergiu do Relator especialmente quanto ao entendimento, deste último, de que a legislação paulista seria norma de eficácia contida, carecendo da posterior legislação complementar para se tornar exigível. Segundo Marco Aurélio, não é possível o fenômeno da constitucionalização superveniente e, em face da regra contida no art. 155, §1º, III, da CF/88 “não pode norma estadual ser precoce, prematura. Para ter validade, há de suceder, no tempo, legislação complementar pertinente” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 308).

Sem a prévia edição da lei complementar não seria possível validar a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional. Com base nesse entendimento, o Ministro negou provimento ao Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo e declarou

inconstitucional a legislação paulista questionada.

O Ministro Marco Aurélio propunha, como tese de repercussão geral, ser incompatível com a Constituição o ato normativo estadual que preveja a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88, uma vez ausente a LC exigida. Deixava de modular os efeitos da decisão, pois, “lei inconstitucional é lei natimorta” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 310).

Registrou o Ministro, por fim, que não caberia ao STF, sob pena de desgaste, “fixar prazo ou rogar a atuação do Legislativo. É perigoso, em termos de legitimidade institucional, uma vez que, não legislando o Congresso Nacional, o pronunciamento se torna inócuo” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 310).

A posição do Ministro Marco Aurélio desconsidera todo o contexto envolvendo a tributação da sucessão gratuita nos casos em que há elemento de conexão internacional e não nos parece a mais adequada e consentânea com a realidade atual do direito e com os princípios que orientam o texto constitucional, especialmente o federalismo, a capacidade contributiva, a isonomia e o objetivo de redução de desigualdades.

Em voto vogal, o Ministro Ricardo Lewandowski registrou o seu entendimento de que, na hipótese do art. 155, §1º, III, da CF/88, a instituição do ITCMD pelos Estados quando há elemento de conexão internacional demandaria a prévia existência da legislação complementar, com o objetivo de evitar conflitos de competência.

Segundo o Ministro Lewandowski, “faz-se necessário o adequado disciplinamento do tema por meio de lei complementar nacional, já que a divergência de critérios entre as legislações dos distintos entes políticos pode ensejar conflitos sobre a incidência do ITCMD” (STF, 2021, p. 315). Dessa forma, não seria possível o exercício da competência legislativa plena pelos Estados e o Distrito Federal, para cobrança do ITCMD em situações internacionais, antes da edição da legislação complementar.

O Ministro acompanhou o voto do Relator Dias Toffoli, inclusive quanto à proposta original de modulação dos efeitos da decisão, com a ressalva de que não concordava com a formulação de apelo ao Congresso Nacional para regulamentar a matéria.

Registramos que o Ministro Lewandowski, em julgamento anterior (AI 805.043/RJ), havia manifestado o entendimento de que os Estados poderiam instituir o ITCMD em situação com elemento de conexão internacional, para suprir a omissão legislativa da União, exercendo sua competência plena conforme arts. 24, § 3º, da CF/88 e 34, §3º, do ADCT. Todavia, no voto proferido no RE nº 851.108, Lewandowski modificou seu entendimento, registrando expressamente que

Por isso, evoluindo do entendimento consignado no AI 805.043/RJ, de minha relatoria, entendo que, ante a ausência da lei complementar exigida pelo art. 155, 1º, III, a e b, da CF, não podem os Estados e o Distrito Federal exercerem a competência plena prevista no art. 24, §3º, da CF, para disciplinar o imposto sobre transmissão causa mortis e doação proveniente do exterior. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 315)

Por fim, o Ministro Luís Roberto Barroso registrou o seu voto quanto à inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional antes da edição da legislação complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88, acompanhando o voto do Relator. Propôs a modulação dos efeitos da decisão, que foi acatada pelo Ministro Dias Toffoli, conforme já apresentamos.

Assim, a discussão foi encerrada pelo plenário do STF que, por maioria de votos (7x4), negou provimento ao Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo e reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, e se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; antes da promulgação de lei complementar regulamentando a cobrança. Foi acatada a modulação dos efeitos da decisão, sem a formulação de apelo ao Congresso Nacional para regulamentar a cobrança.

Registramos que, pela constitucionalidade da cobrança, votaram os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux (Presidente) e Gilmar Mendes. Acompanharam o Relator Ministro Dias Toffoli, quanto à inconstitucionalidade, os ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, Rosa Weber, Luís Roberto Barroso, Marco Aurélio e Nunes Marques.

Os Ministros Cármen Lúcia; Luiz Fux (Presidente); Gilmar Mendes; Edson Fachin; Rosa Weber e Nunes Marques não apresentaram voto escrito.

Foram apresentados Embargos de Declaração pelas partes, para questionar a extensão da modulação dos efeitos da decisão, os quais foram acolhidos<sup>60</sup>, para registrar o caráter alternativo dos requisitos apresentados na proposta de modulação. O processo transitou em julgado em 24.05.2022.

---

<sup>60</sup> **Dois embargos de declaração no recurso extraordinário. Caráter alternativo ou cumulativo dos itens (1) e (2) da ressalva quanto à modulação dos efeitos da decisão. Embargos de declaração acolhidos para sanar a obscuridade do acórdão embargado.** 1. Exceto quanto aos itens (1) e (2) da ressalva quanto à modulação dos efeitos da decisão, verifica-se não haver omissão, contradição, obscuridade ou erro material no acórdão embargado. 2. O caráter dos citados itens é alternativo, e não cumulativo. Faltaria equidade à decisão embargada se nela fossem ressalvadas da modulação de seus efeitos apenas as ações judiciais que preencheram ambas as condições mencionadas naqueles itens, deixando-se de fora dessa ressalva aquelas ações que preencheram somente a condição do item (1) ou somente a condição do item (2). 3. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, sanando-se a obscuridade em questão.

#### 4.1.1 A desconsideração pelo STF da doutrina específica sobre a matéria

A análise do inteiro teor do acórdão exarado no RE nº 851.108 demonstra que a despeito de o voto vencedor do Relator Dias Toffoli ter expressamente mencionado a doutrina de Alberto Xavier e Luís Eduardo Schoueri, as considerações que fazem esses autores não foram levadas em conta para o julgamento da matéria. Isso porque, ambos os autores reconhecem que a tributação de imóveis no Brasil seria possível independentemente de onde tiver domicílio o doador ou mesmo se o inventário for processado no exterior.

Schoueri ainda faz a ressalva de que quando os critérios dos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88 forem suficientes para solucionar eventuais conflitos de competência, a LC seria dispensada (exemplo dos bens no exterior com inventário processado no Brasil).

Em que pese a consulta à doutrina, o voto do Relator Dias Toffoli não levou em conta as ressalvas dos autores para a elaboração da tese de repercussão geral, o que levou, como veremos no próximo tópico, à vedação, no julgamento do controle concentrado de constitucionalidade, da cobrança do imposto em quaisquer hipóteses que envolvam elemento de conexão internacional. Os votos dos ministros Marco Aurélio e Luís Roberto Barroso, que acompanharam o Relator, não citaram doutrina especializada sobre a matéria.

O Ministro Ricardo Lewandowski também acompanhou o Relator, mas citou a doutrina de Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho, em relação à função da LC exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88, que seria a de regulamentar conflitos de competência. Todavia, não mencionou doutrina específica sobre a possibilidade de exigência do tributo antes da edição da norma complementar.

Dessa forma, a posição vencedora resultou na edição de tese de repercussão geral que invalida a cobrança do ITCMD em qualquer situação na qual o doador seja domiciliado no exterior ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, o que causa distorções nos casos, por exemplo, de bens imóveis no Brasil, na hipótese de o *de cujus* ser domiciliado no exterior; ou ainda na hipótese de bens móveis no exterior, mas com inventário processado no Brasil ou doador domiciliado no país; quando as regras do art. 155, §1º, I e II, seriam suficientes para solucionar a questão da competência tributária.

Nem mesmo o voto do Ministro Alexandre de Moraes, que validava a cobrança, considerou a doutrina especializada sobre o tema. O Ministro Moraes centrou-se na questão do federalismo e da necessidade de preservação da autonomia e das receitas estaduais, não tendo levantado a doutrina específica que entendia pela validação da cobrança do ITCMD nos casos

em que há elemento de conexão internacional antes da edição da LC exigida pela Constituição, o que, no nosso entendimento, inegavelmente daria maior substância ao seu posicionamento.

Conforme já pontuamos, Moraes não levou em consideração, por exemplo, a proposta de Marciano Godoi e Melody Furman, a qual legitimaria a incidência do ITCMD no caso sob análise, já que não se estava diante de uma situação concreta de conflito de competência. Esses autores tinham posicionamento alinhado ao manifestado pelo Relator Dias Toffoli quanto à função da LC, que seria a de evitar conflitos de competência, mas, a despeito disso, forneciam uma posição que legitimaria a cobrança tributária, em linha com o que entendia Moraes. No nosso entender, a posição de Moraes poderia ter sido melhor avaliada e considerada por seus pares se o Ministro tivesse enfrentado a questão da necessidade de LC para evitar conflitos de competência.

Para além disso, o Ministro Moraes também não fez referência aos autores que, como ele, entendem que a LC exigida para disciplinar a matéria teria natureza de norma geral e não para sanar conflitos de competência (cf. MARTINS, A. V., 2014; BIAVA JÚNIOR, 2011, e FERNANDES, 2016).

Entendemos que, inclusive em face dos dados apresentados pelo Estado de São Paulo quanto ao impacto da declaração de inconstitucionalidade, que evidenciam a relevância da discussão para a saúde financeira dos entes federados, e tendo em vista as minúcias que permeiam a discussão, conforme abordado no Capítulo III, o STF perdeu a oportunidade de aprofundar a matéria e fornecer uma solução para o caso concreto que fosse mais consentânea com os dispositivos constitucionais e com a justiça distributiva.

O Tribunal não aprofundou a discussão sobre a cobrança ser necessária para a preservação da isonomia e da justiça fiscal, evitando que os estratos mais altos da sociedade sejam, mais uma vez, privados da tributação. Somente o voto do Ministro Alexandre de Moraes tocou nesse ponto, sendo que em nenhum dos outros votos registrados essa questão foi levada ao plenário para discussão.

Além disso, julgamos que a tese de repercussão geral fixada foi falha e simplista, pois levou a distorções na sua aplicação, invalidando genericamente a cobrança do ITCMD em qualquer situação na qual esteja presente o elemento de conexão internacional, mesmo quando, pela própria Constituição, a LC fosse dispensada. É o que se observou no julgamento das ADINs que serão analisadas a seguir.

Não só o Congresso Nacional valida a matriz tributária concentradora de riqueza e promotora de desigualdade, mas também o judiciário, que, quando chamado a se manifestar sobre o tema, opta por decisões rasas e que se mostram alheias à questão da justiça fiscal. Sobre

a atual matriz tributária vigente no Brasil, discorre Ricardo Lobo Torres

O Sistema Tributário Nacional, visto como o conjunto de tributos incidentes sobre certos fatos econômicos, exige também reformas profundas que fortaleçam o Estado Fiscal. A nossa estrutura tributária é caótica e irracional em muitos dos seus aspectos, com a superposição de impostos sobre a mesma base econômica. Mantemos ainda impostos de viés patrimonialista, como acontece com o imposto territorial rural e o imposto causa mortis, que não exercem função redistributiva e que contribuem para a presença da propriedade quase feudal da terra e da riqueza familiar. Tributos mais modernos como o imposto de renda são aplicados de forma regressiva, atingindo sobretudo os assalariados e as empresas legitimamente constituídas. Os impostos sobre o valor acrescido (ICMS e IPI), aguardam até hoje a unificação que lhes dê a estatura semelhante à do IVA europeu. (TORRES, 2009, p. 559)

No caso, a decisão da Suprema Corte não está alinhada aos objetivos da república, de promoção de uma sociedade mais justa e igualitária, e de redução de desigualdades sociais, principalmente porque, conforme restou demonstrado, existiam posicionamentos doutrinários de grandes juristas sobre a matéria que forneciam solução mais adequada ao caso. Entendemos que o STF poderia, no mínimo, ter registrado que a tributação pelo ITCMD seria válida, em qualquer hipótese, quando se tratar de imóveis no Brasil e de doador domiciliado no Brasil. E, uma posição moderada, também asseguraria a tributação quando os demais critérios do texto constitucional já fossem suficientes para sanar potenciais conflitos de competência.

O objetivo do constituinte, ao exigir a legislação complementar para evitar conflitos de competência, poderia ter sido preservado no caso dos autos, mas com a construção de um raciocínio mais elaborado para a solução da controvérsia. Por outro lado, a validação da cobrança, ainda que com ressalvas, preservaria o federalismo, as receitas estaduais importantes para a promoção de direitos como saúde e educação, além da isonomia, evitando que, mais uma vez, os estratos mais altos do topo da distribuição de riqueza ficassem a salvo da tributação sobre seu patrimônio.

Esse tipo de situação evidencia a captura do poder político e das instituições, conforme renunciou a Teoria da Justiça de John Rawls, já que discussões sobre desigualdade e justiça fiscal são frequentemente relegadas ao segundo plano, em prol da validação de um sistema tributário que se mostra alheio aos problemas sociais. O questionamento que fica é, a quem interessa a preservação do *status quo* e da matriz tributária que tem sido validada pelo STF, mesmo quando contrária aos objetivos expressos na Constituição?

4.2 As Ações Diretas de Inconstitucionalidade n<sup>os</sup> 6.826 e 6.833 e a vulneração pelo STF aos incisos I e II do §1<sup>o</sup> do art. 155 da Constituição

Encerrado o julgamento do RE nº 851.108, com a fixação da tese de repercussão geral de que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional” (Tema 825), a Procuradoria Geral da República ajuizou Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIns, para questionar os dispositivos das 24 leis estaduais que instituíram o ITCMD nos casos em que há elemento de conexão internacional.

Apesar de a tese fixada no Tema 825 da repercussão geral ser vinculante para o Poder Judiciário, o entendimento não vincula, necessariamente, a administração estadual e distrital, especialmente quando há lei do ente federado prevendo a cobrança. Por outro lado, a decisão em ação de controle de constitucionalidade concentrado, como é o caso da ADIN, tem efeito vinculante também para a administração pública (art. 28 da Lei nº 9.868/99<sup>61</sup>).

Analisaremos neste tópico as ADIns nºs 6.826 e 6.833. Na ADIN nº 6.826, sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, questionou-se a constitucionalidade do art. 5º, II, da Lei nº 7.174/15<sup>62</sup> do Estado do Rio de Janeiro, em relação à instituição do ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022).

Já na ADIN nº 6.833, sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, questionou-se a constitucionalidade do art. 2º, §3º, I, ‘a’, ‘b’ e ‘c’, e II, ‘b’ e ‘c’, da Lei 3.804/06<sup>63</sup> do Distrito

<sup>61</sup> Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão. Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

<sup>62</sup> Art. 5º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro: [...] II – na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio:  
a) do doador;  
b) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior;  
c) do falecido, na data da sucessão, observado o disposto no § 3º deste artigo; ou  
d) do herdeiro ou legatário, quando o falecido, na data da sucessão, era residente ou domiciliado no exterior.

<sup>63</sup> Art. 2º O ITCD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos havidos:  
I – por sucessão legítima ou testamentária, inclusive por sucessão decorrente de morte presumida e por sucessão provisória, nos termos da lei civil;  
II – por doação. [...] §3º A incidência do Imposto alcança:  
I – as transmissões causa mortis:  
a) de propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos, situados no território do Distrito Federal, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outra unidade da Federação ou no exterior;  
b) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se no Distrito Federal, ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior;  
c) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se no exterior e o herdeiro ou legatário possuir domicílio

Federal (STF, 2022), em relação às hipóteses em que há elemento de conexão internacional envolvido.

Seguindo o entendimento do STF sobre o tema, a PGR alegou que a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional violaria os arts. 146, I e III, 'a', e 155, §1º, III, da CF/88, os quais impedem que estados e o Distrito Federal, unilateralmente, instituíam e cobrem o imposto sem a prévia disciplina em lei complementar nacional.

Arguiu que a instituição do tributo de forma unilateral pelos Estados, sem a prévia regulamentação por LC, permitiria a adoção de critérios variados e conflitantes de cobrança e, com isso, possibilidade de bitributação e conflitos de competência tributária entre entes federativos. Em relação ao ITCMD com elemento de conexão internacional, o art. 155, §1º, III, da CF/88 não traria elementos suficientes para a incidência tributária, o que poderia resultar em conflitos de competência pela adoção de critérios díspares, sendo imprescindível, como a própria norma constitucional exige, a edição de lei complementar federal regulamentadora.

A PGR formulou pedido de modulação dos efeitos da decisão exarada nas ADINs e requereu medida liminar para suspender a eficácia das normas questionadas. Nas duas ADINs, foi concedida a medida liminar para suspensão da eficácia dos atos normativos impugnados até o julgamento de mérito.

Na ADIN nº 6.833, o Governador do Distrito Federal buscou validar a cobrança e a constitucionalidade dos dispositivos da sua legislação estadual que previam a incidência do ITCMD conforme os critérios estabelecidos pelos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88, uma vez que a PGR questionou, genericamente na ação, todos os dispositivos da lei distrital que continham a expressão “no exterior”.

E, segundo o DF, nem todas as hipóteses que envolvem elemento estrangeiro são regidas pelo inciso III do §1º do art. 155 da CF/88, sendo aplicável somente em relação às hipóteses não abarcadas pelos incisos I e II do §1º do mesmo dispositivo.

A ADIN questionava o art. 2º, §3º, I, a, da Lei distrital nº 3.804/2006, que prevê a cobrança do ITCMD em relação à transmissão de imóvel situado no DF, ainda que o inventário ou arrolamento tivesse sido processado no exterior. Ocorre que, nesta hipótese, a tributação estaria resguardada pela previsão do art. 155, §1º, I, da CF/88, conforme entendem a maioria

---

no Distrito Federal, ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior;

II – as doações: [...]

b) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, quando o doador for domiciliado no Distrito Federal, ainda que tenha residência no exterior;

c) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, quando o doador for domiciliado no exterior e o donatário no Distrito Federal.

dos autores analisados neste estudo.

Dentre os analisados, somente Ives Gandra Martins manifestou-se expressamente pela impossibilidade da tributação neste caso específico, nos seguintes termos:

A lei complementar mencionada não foi ainda editada.

Os artigos 35 a 42 do CTN, que tratavam das operações, onerosas ou não, com bens imobiliários, são imprestáveis para a hipótese, na medida em que, à época, a transmissão de bens móveis transmitidos não era tributada e a competência para a transmissão onerosa ou não de bens imóveis estava exclusivamente na alçada dos Estados.

Houve sensível alteração de competências e de abrangência de tal forma impositiva, que passou a ser compartilhada entre Estados e Municípios, aqueles ficando com o direito a tributar todas as transmissões por doação ou “causa mortis” de bens móveis e imóveis e estes as transmissões imobiliárias onerosas.

Para tal tipo de operações não houve elaboração de lei complementar, embora tenha parte da doutrina em relação às operações imobiliárias entendido que os artigos 35 a 42 do CTN poderiam ser tidos por recepcionados, nada obstante cuidarem da exclusiva competência dos Estados, hoje afastada quanto às operações imobiliárias onerosas. [...]

Sem lei complementar, portanto, não pode ser cobrado o imposto do inciso I do artigo 155 da C.F., nas hipóteses de seu §1º, inciso III, em face da clara subordinação do legislador estadual à disciplina de norma nacional sistematizadora. (MARTINS, I. G., 2003, pp. 157-160)

Na manifestação do DF foi dada a devida atenção a esse ponto, nos seguintes termos

[s]e este pedido for declarado procedente, não mais seria tributada a transmissão *causa mortis* de bens imóveis situados no território nacional, desde que o inventário ou arrolamento se processasse no exterior. O direito sobre a tributação de bens imóveis localizados em seu território é, entretanto, um pilar da soberania de um estado.

27. Nessa hipótese (§3º, I, *a*), o ITCMD não está fundamentado no inciso III, §1º do art. 155, da CF, mas no inciso I. Trata-se de bem imóvel distrital. Nesse sentido, pouco importa onde se deu o inventário ou onde tinha domicílio o *de cujus* ou o doador. Como exhaustivamente ressaltado, nem todas as hipóteses que envolvem elemento estrangeiro são resolvidas pelo inciso III. O legislador constituinte nunca abriu mão da tributação de imóveis situados no território nacional, como quer fazer crer o requerente. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 63).

Quanto aos bens móveis, a ADIN questionou o art. 2º, §3º, I, ‘b’, e II, ‘b’ da Lei distrital nº 3.804/2006, que autorizava a cobrança do ITCMD pelo DF na hipótese de o inventário ser processado no DF inclusive em relação a bens móveis no exterior ou no caso de o *de cujus* ser domiciliado no exterior; e quando o doador de bens móveis, inclusive no exterior, fosse domiciliado no DF, ainda que residente no exterior.

Nestes casos, a cobrança estaria validada pelo inciso II do §1º do art. 155 da CF/88, uma vez que a competência é fixada pelo local do processamento do inventário do *de cujus* e pelo local do domicílio do doador.

De acordo com o art. 23, II, do CPC, compete à jurisdição brasileira, com exclusão de qualquer outra, “em matéria de sucessão hereditária, proceder [...] ao inventário e à partilha de bens situados no Brasil, ainda que o autor da herança seja de nacionalidade estrangeira ou tenha

domicílio fora do território nacional” (BRASIL, 2015). É possível, portanto, que o inventário de bens móveis seja processado no Brasil, mas o *de cujus* tenha domicílio no estrangeiro, hipótese em que a competência para a cobrança do ITCMD seria regida pelo art. 155, §1º, II, da CF/88, sem que houvesse vício na lei do DF.

Além disso, como já expusemos, o conceito civil de domicílio não se confunde com o de residência, pois o primeiro requer a configuração do ânimo de permanência. Significa que é possível que se tenha residência no exterior, mas que o domicílio permaneça sendo no Brasil. E, como para as doações o critério eleito pelo art. 155, §1º, I, da CF/88 é o do domicílio, não importa se os bens móveis estão no exterior, bastando que o domicílio do doador seja no Brasil, para fins de legitimação da cobrança. Não haveria, portanto, qualquer vício na norma distrital.

Na ADIN nº 6.826, o Governador do Estado do Rio de Janeiro também postulou que fosse reconhecida a constitucionalidade da cobrança nas hipóteses em que a situação pudesse ser regulamentada pelo art. 155, §1º, I e II, da CF/88, pois a PGR questionou todos os dispositivos da legislação fluminense que continham a expressão “no exterior”.

Arguiu, em relação aos bens imóveis, que “a competência para instituir o tributo será, relativamente aos bens imóveis, do Estado da situação do bem” (STF, 2022, p. 95), de modo que não seria necessária a edição de LC para regulamentar a questão, em qualquer que seja a hipótese. Registramos que, apesar dessa manifestação do Estado, o art. 5º, II, da Lei estadual nº 7.174/2015, questionado na ADIN, não se referia à hipótese de imóvel no Brasil com doador ou *de cujus* domiciliado no exterior, ou inventário processado no estrangeiro.

Na ação, a PGR questionou a constitucionalidade de todo o inciso II do art. 5º da Lei nº 7.174/2015 do Estado do Rio de Janeiro, inclusive a previsão das alíneas ‘a’ e ‘c’, que dispunham sobre a cobrança do ITCMD na transmissão de bem móvel ou imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, quando o Estado fosse o de domicílio do doador (art. 5º, II, ‘a’) ou do falecido (art. 5º, II, ‘c’). Nesses casos, como bem destacou o RJ, a cobrança do imposto encontraria amparo no art. 155, §1º, II, da CF/88:

Ora, hipótese da alínea “a” mencionada acima possui a sua base de validade diretamente vinculada ao **inciso II**, do § 1º, do artigo 155 da CRFB/88, o qual, como já assentado acima, dispôs no sentido de que o imposto é da competência do Estado onde tiver domicílio o doador, ou seja, caso o doador seja domiciliado no território Fluminense, o sujeito ativo do imposto é o Estado do Rio de Janeiro, conforme expressamente definido pelo constituinte.

No mesmo sentido, a hipótese da alínea “c” da lei estadual também possui a sua base de validade diretamente vinculada ao **inciso II**, do § 1º, do artigo 155 da CRFB/88, o qual dispôs que a competência tributária será do Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou seja, sendo o inventário ou arrolamento processado no Estado do Rio de Janeiro, ao referido Ente Subnacional caberá o ITCMD, conforme também restou definido pelo Constituinte. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 96)

Ainda, requereu que eventual decisão quanto à inconstitucionalidade produzisse efeitos somente após a publicação do acórdão e que alcançasse “apenas aqueles casos nos quais o contribuinte é afrontado por mais de um ente da federação a pagar o mesmo imposto, porquanto, apenas nesses casos, haveria a possibilidade de bitributação e de conflito entre os Estados-membros” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 100), em linha com a posição defendida pelos autores Marciano Godoi e Melody Furman, apesar de não tê-los citado na sua defesa.

A ADIN nº 6.833, que questionava a legislação do Distrito Federal, foi julgada procedente, para declarar

[a] inconstitucionalidade formal: (i) da expressão “*ou no exterior*”, constante da alínea a do inciso I do § 3º do art. 2º; (ii) das expressões “*ou no exterior*” e “*ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior*”, constante da alínea b do inciso I do § 3º do art. 2º; (iii) das expressões “*ou no exterior, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se no exterior*” e “*ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior*”, constantes da alínea c do inciso I do § 3º do art. 2º; (iv) das expressões “*ou no exterior*” e “*ainda que tenha residência no exterior*”, constantes da alínea b do inciso II do § 3º do art. 2º; e (v) da expressão “*no exterior, quando o doador for domiciliado no exterior*”, constante da alínea c do inciso II do § 3º do art. 2º, todos da Lei 3.804/2006 do Distrito Federal. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022)

A Relatora da ADIN nº 6.833, Ministra Rosa Weber, reconheceu a competência dos Estados e do DF para cobrar o ITCMD nas transmissões ocorridas em território nacional, conforme disposto nos incisos I e II do §1º do artigo 155 da CF/88, todavia, registrou que, no que concerne ao artigo 155, §1º, III, da CF/88, seria

Imprescindível, nos casos acima referidos – é dizer, de conexão com país estrangeiro –, a prévia edição de lei complementar regulamentadora. Uma vez presente um contexto oriundo do exterior, não se está a tratar de conjuntura a requerer o atendimento das peculiaridades dos entes federativos estaduais ou do DF. Isso porque o texto constitucional diferencia, para a incidência do imposto, as situações em que há caracterização de circunstâncias externas. Tal discrimen – relativo à necessidade de lei complementar – justifica-se em razão de, no quadro federativo, primar-se pela fixação de critérios que impeçam ao delineamento de conflitos entre os entes e de hipóteses de bitributação. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 105)

Com base nesse entendimento, deu integral provimento à ADIN, para reconhecer a inconstitucionalidade de todos os dispositivos da lei distrital que continham a expressão “no exterior”, aplicando ao caso o entendimento que foi manifestado no RE 851.108. Conforme nos manifestamos, a falta ressalvas na tese de repercussão geral fixada pelo STF veio a causar distorções, com a invalidação da cobrança em qualquer situação envolvendo o elemento de conexão internacional, como correu no caso do DF.

Na ADIN nº 6.833 foi declarada a inconstitucionalidade formal da expressão “ou no exterior”, constante da alínea a do inciso I do § 3º do art. 2º da Lei distrital nº 3.804/2006, segundo a qual

Art. 2º O ITCMD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos havidos: [...]  
 §3º A incidência do Imposto alcança:  
 I – as transmissões causa mortis:  
 a) de propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos, situados no território do Distrito Federal, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outra unidade da Federação **ou no exterior**; - Destacou-se. (DISTRITO FEDERAL, 2006)

Aqui é necessário fazer uma advertência importante. O STF, apesar de reconhecer a competência para cobrança do ITCMD nas hipóteses regulamentadas pelo art. 155, §1º, I e II, da CF/88, impediu que o Distrito Federal exija o ITCMD sobre imóvel localizado no seu território, quando o inventário ou arrolamento tivesse sido processado no exterior. Isso, sem tecer qualquer consideração quanto à alegação distrital de que essa hipótese teria fundamento no art. 155, §1º, I, da CF/88 e quanto ao fato de que a grande maioria da doutrina entende que a cobrança do imposto seria legítima nesta situação específica.

Também se declarou a inconstitucionalidade formal das expressões “ou no exterior”; “ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior” e “ainda que tenha residência no exterior”, indicadas no 2º, §3º, I, ‘b’, e II, ‘b’, da Lei distrital nº 3.804/2006:

Art. 2º O ITCMD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos havidos: [...]  
 §3º A incidência do Imposto alcança:  
 I – as transmissões causa mortis: [...]  
 b) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação **ou no exterior**, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se no Distrito Federal, **ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior**; [...]  
 II – as doações: [...]  
 b) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação **ou no exterior**, quando o doador for domiciliado no Distrito Federal, **ainda que tenha residência no exterior**; - Destacou-se. (DISTRITO FEDERAL, 2006)

Observa-se que o STF impediu, de modo totalmente equivocado (no nosso entendimento), a cobrança do ITCMD pelo DF em situações que estariam abarcadas pela regra do art. 155, §1º, II, da CF/88. Vimos que é possível que o inventário de bens móveis se processe no Brasil, mesmo quando o *de cujus* fosse domiciliado no exterior, sendo que, nesta situação, a Constituição outorga ao Estado de processamento do inventário a competência para a cobrança do ITCMD, o que levaria à conclusão de inexistência de vício de inconstitucionalidade na lei distrital.

Da mesma forma, não haveria inconstitucionalidade em relação à cobrança do ITCMD quanto à doação de bens móveis no exterior por doador domiciliado no DF, hipótese alcançada pelo art. 155, §1º, II, da CF/88. E, também nestes casos, a declaração de inconstitucionalidade foi feita sem qualquer consideração sobre as minúcias que envolvem a matéria.

É equivocada, na nossa opinião, a decisão adotada na ADIN sob análise, principalmente porque nos parece que a Suprema Corte sequer tinha noção do que estava decidindo. O que se constata é que, no julgamento da ADIN nº 6.833, o STF não se debruçou, especificamente, sobre as alegações do Distrito Federal quanto à possibilidade de validação da cobrança nos casos em que, apesar de estar presente o elemento de conexão internacional, o bem imóvel fosse situado no território distrital; o inventário ou arrolamento foi processado no DF ou o doador lá tivesse domicílio.

Perdeu-se, mais uma vez, a chance de aprofundar a discussão sobre a matéria. A Corte teve a oportunidade de ‘consertar’ o equívoco da tese genérica de repercussão geral formulada no RE nº 851.108, para reconhecer a constitucionalidade da cobrança do ITCMD nos casos em que, a despeito da presença de elemento de conexão internacional, a regulamentação da competência estadual estaria contida nas regras do art. 155, §1º, I e II, da CF/88. Mas, infelizmente, não há sequer uma linha no acórdão da ADIN nº 6.833 que demonstre que a Corte se atentou para o que estava decidindo.

Foram apresentados Embargos de Declaração pelo Distrito Federal, apontando, justamente, o equívoco da decisão que julgou inconstitucional os dispositivos da lei distrital que teriam fundamento de validade nos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88 e que a decisão simplesmente expurgou da lei estadual, genericamente, a expressão “estrangeiro/exterior”, sem avaliar concretamente os efeitos do que estava decidindo.

Observa-se que nos aclaratórios o DF restringiu o seu pedido de acolhimento do recurso, exclusivamente, em relação aos dispositivos que analisamos, cuja validade da cobrança não se vincularia ao inciso III do §1º do art. 155 da CF/88. Veja-se os seguintes trechos

Veja-se que, a partir de um precedente, que se fundamentou na previsão do art. 155, §1º, III, da Constituição, entendeu-se por condicionar a competência legislativa plena, de estados e Distrito Federal, prevista nos incisos I e II do mesmo art. 150, §1º. Conforme se demonstrou nas informações prestadas por esse Governador, o acórdão ampliou o que restou decidido no julgamento do Tema 825. Ao acolher a pretensão, o Tribunal fez uma interpretação do art. 155, §1º, a partir do inciso III, ampliando sobremaneira o que restou decidido no Tema 825, sob o fundamento de que a lei complementar é necessária de modo a evitar conflitos federativos. Com todas as vênias devidas, esse entendimento possui uma firme contradição. [...]

O que o PGR propôs foi a eliminação do texto normativo da palavra estrangeiro, causando uma grande confusão com o sistema tributário nacional posto na Constituição. O que depende de lei complementar são as hipóteses do art. 150, §1º, III. E estas hipóteses são subsidiárias às dos incisos I e II, não tendo relação intrínseca

com elemento estrangeiro. Nesse sentido, como demonstrado, o acolhimento da demanda de nada serviu para evitar conflito federativo.

O fato é que acórdão recorrido, longe de evitar conflito federativo, como sustentam seus fundamentos, abre mão da jurisdição brasileira no próprio território nacional. Abre-se, aqui, a possibilidade de que estados estrangeiros recolham tributos sobre a transmissão de um bem imóvel localizado no Distrito Federal, o que é inconcebível. A propósito, Celso de Albuquerque Mello classifica o exercício da jurisdição no território nacional como um dos direitos fundamentais dos Estados. [...]

Ante o exposto, pugna-se para que o Tribunal acolhe estes embargos, para reconhecer as graves contradições deste julgado, emprestando-lhes efeitos infringentes, mantendo-se a integridade do que está disposto nos (i) art. 2º, §3º, I, a; (ii) art. 2º, §3º, I, b; e (iii) art. 2º, §3º, II, b, todos da Lei distrital n.º 3.804/06. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 118-124)

Como é, infelizmente, usual de se ver na prática jurídica, os Embargos de Declaração do DF foram desprovidos sem maiores considerações sobre os vícios apontados, em acórdão no qual se entendeu que o recurso buscava a rediscussão da matéria e que a decisão embargada teria enfrentado, de forma fundamentada, todos os pontos pertinentes à matéria, pois, segundo a Relatora Rosa Weber

Tendo como premissa a aplicação dos precedentes sobre a matéria, formados no âmbito do exercício do controle de constitucionalidade em suas facetas difusa (RE 851.108/SP) e concentrada (ADIs 6817, 6821, 6822, 6824, 6825, 6827, 6829, 6831, 6832, 6834, 6835, 6836, 6837 e 6839), teci a formulação jurídica que levou à conclusão acerca da inconstitucionalidade de expressões da lei impugnada que demonstram que o Distrito Federal regulou o ITCMD quanto às hipóteses do artigo 155, § 1º, III, da Constituição Federal antes da edição da necessária lei complementar prevista pelo texto constitucional. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 155-156)

Dessa forma, em 06.09.2022, transitou em julgado o acórdão da ADIN n.º 6.833, nos termos em que comentado, o qual, de forma absurda, impede que o DF exija o ITCMD até mesmo em situações nas quais a sua competência está expressamente prevista nos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88, para as quais o próprio STF dispensou a necessidade de prévia LC para instituição da cobrança.

Em relação à ADIN n.º 6.826, questionadora da legislação do Estado do Rio de Janeiro, a ação também foi julgada procedente, em acórdão cuja ementa é a seguinte:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ART 5º, II, DA LEI 7.174/2015, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. INSTITUIÇÃO DOIMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* OU DE DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS – ITCMD. HIPÓTESES DO ART.155, § 1º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NECESSIDADE DEPRÉVIA REGULAMENTAÇÃO MEDIANTE LEI COMPLEMENTARFEDERAL. MEDIDA CAUTELAR CONFIRMADA. AÇÃO DIRETAJULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. 1. No julgamento do Recurso Extraordinário 851.108/SP (Tema 825),o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL concluiu ser “*vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art.155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido*

*dispositivo constitucional*”, ressalvado meu convencimento pessoal pela possibilidade de o Estado-Membro exercer competência complementar – quando já existente norma geral a disciplinar determinada matéria (CF, art. 24, § 2º) – ou competência legislativa plena (supletiva) – quando inexistente norma federal a estabelecer normatização de caráter geral (CF, art. 24, § 3º). 2. AÇÃO DIRETA PROCEDENTE. Modulação da declaração de inconstitucionalidade para que a decisão produza efeitos desde a publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20/04/2021), ressalvando-se as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo marco temporal em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022)

O Relator da ADIN nº 6.826, Ministro Alexandre de Moraes, fez a ressalva do seu entendimento pessoal quanto à possibilidade da cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 mesmo antes da edição da LC prevista no texto da Constituição. Contudo, julgou integralmente procedente a ação, sob o fundamento de que o Plenário da Corte já havia decidido a matéria no RE nº 851.108.

O Ministro Moraes se manifestou, expressamente, sobre as disposições do art. 5º, II, ‘a’ e ‘b’, da Lei Estadual nº 7.174/2015 que comentamos anteriormente e cuja constitucionalidade era defendida pelo Estado. Entendeu, contudo, que por ostentarem elemento de conexão internacional estariam abarcados pelo entendimento firmado na tese de repercussão geral e, por isso, seria inconstitucional a cobrança:

No caso dos autos, observo que as disposições impugnadas, mesmo em relação às hipóteses previstas na alínea “a” (transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado *no exterior*, bem como de direitos a eles relativos, se *nele* estiver localizado o domicílio do doador) e “c” (transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado *no exterior*, bem como de direitos a eles relativos, se *nele* estiver localizado o domicílio do falecido, na data da sucessão) do inciso II do art. 5º da Lei Estadual 7.174/2015, ostentam um elemento de conexão do qual pode decorrer tributação em país estrangeiro, o que atrai a incidência do tema nº 825 da repercussão geral, que exige a prévia edição de Lei Complementar nas hipóteses tratadas pelo art. 155, § 1º, III, alíneas “a” (“*doador tiver domicílio ou residência no exterior*”) e “b” (“*o de cujos possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior*”), da Constituição Federal.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 5º, II, da Lei 7.174/2015 do Estado do Rio de Janeiro. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 196)

Ao analisar a legislação do Estado do Rio de Janeiro a Suprema Corte, agora de forma mais expressa e detida, deliberadamente obsteu o exercício da competência tributária pelo Estado do Rio de Janeiro em hipóteses nas quais a cobrança do ITCMD encontraria amparo no art. 155, §1º, II, da CF/88. Veja-se a redação das alíneas ‘a’ e ‘c’ do inciso II do art. 5º da Lei estadual nº 7.174/2015:

Art. 5º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro: [...]  
II – na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio:  
a) do doador; [...]  
c) do falecido, na data da sucessão, observado o disposto no § 3º deste artigo; ou

Em relação à alínea ‘c’, apesar de não concordarmos, poder-se-ia arguir que o dispositivo não estaria em conformidade com o inciso II do §1º do art. 155 da CF/88, ao fixar a competência com base no domicílio do *de cujus* quando o texto constitucional se refere ao local de processamento do inventário ou do arrolamento (que é o do domicílio, como já exposto nesta pesquisa). Quanto à doação de bem imóvel no exterior por doador domiciliado no Estado do RJ, conforme alínea ‘a’, a declaração de inconstitucionalidade estaria correta, pois como vimos essa hipótese não é abarcada pelo texto da constituição como passível de tributação pelo ITCMD.

Todavia, não haveria qualquer vício na exigência do ITCMD sobre a doação de bens móveis no exterior, por doador domiciliado no Brasil, sendo esta hipótese prevista no art. 155, §1º, II, da CF/88.

Constata-se que o Ministro Moraes, cujo discurso era pela necessidade de preservação da autonomia dos Estados, mesmo se manifestando sobre o disposto nas alíneas ‘a’ e ‘c’ do inciso II do art. 5º da Lei fluminense, não se debruçou sobre as peculiaridades ora levantadas, que poderiam ter sido melhor abordadas pelo Plenário.

Na verdade, pelo voto do Ministro Moraes, o que parece é que a intenção da Suprema Corte quando analisou o RE nº 851.108 era mesmo a de afastar a cobrança em qualquer hipótese na qual estivesse presente o elemento de conexão internacional, independentemente de estar abarcada nos demais incisos no §1º do art. 155 da CF/88.

O Governador do Estado do Rio de Janeiro e a Assembleia Legislativa do Estado apresentaram Embargos de Declaração em face do acórdão, visando sanar omissão quanto à possibilidade de validação da cobrança nos casos em que o doador fosse domiciliado no Estado do Rio de Janeiro e o bem doado estivesse localizado no exterior, ou no caso de sucessão *causa mortis*, quando o inventário fosse processado no Estado, situações cuja competência estaria vinculada ao art. 155, §1º, II, da CF/88 e não ao inciso III do mesmo dispositivo.

Os aclaratórios, contudo, foram rejeitados à unanimidade pela Corte, sob o fundamento de que inexisteriam vícios a serem sanados e o acórdão embargado teria se manifestado, expressamente, sobre todos os fundamentos aventados pelas partes. Foi expresso no acórdão dos Edcl que

Como se vê, na análise do art. 5º, II, da Lei 7.174/2015, do Estado do Rio de Janeiro, o TRIBUNAL reconheceu expressamente a presença de elementos de conexão de que possam decorrer tributação em país estrangeiro, acolhendo a argumentação desenvolvida pelo Procurador-Geral da República e corroborada pelo Advogado-Geral da União, e reafirmando, assim, ser vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 230)

Em 09.08.2022, transitou em julgado o acórdão da ADIN nº 6.826, obstando a cobrança, pelo RJ, do ITCMD em situações nas quais a sua competência está expressamente prevista nos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88.

O mesmo entendimento quanto à inconstitucionalidade das legislações estaduais instituidoras do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 foi replicado nas demais ADINs ajuizadas pela PGR.

Destaca-se que, no controle concentrado, o STF modulou os efeitos das decisões que declararam a inconstitucionalidade dos dispositivos das leis estaduais que instituíram o ITCMD quando há elemento de conexão internacional, para que tenha eficácia a partir da publicação do acórdão do RE nº 851.108 (20.04.2021), com as mesmas ressalvas adotadas naquele caso:

No ponto, para guardar coerência com o que ficou decidido no referido recurso extraordinário e também uniformizar o entendimento deste SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL no âmbito do julgamento das diversas ações de controle abstrato de constitucionalidade que versam sobre a mesma controvérsia jurídica, modulo os efeitos da decisão para que:

“o acórdão de mérito proferido nesta ação tenha eficácia a partir da publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20/04/2021), ressalvando-se as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo marco temporal em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2022, p. 196-197)

Como vimos, nas ADINs foram suscitados argumentos alternativos para validar a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional, ainda que em situações específicas, como aquelas envolvendo imóveis situados no território brasileiro; nas hipóteses de bens móveis no exterior, mas com o doador domiciliado no Brasil ou quando o inventário aqui é processado, ou ainda a necessidade de afastar a cobrança somente nos casos em que fosse comprovado o conflito interno de competência, pedido feito pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro na ADIN nº 6.826, ainda que em apenas um parágrafo e sem maior aprofundamento.

Ao analisar os casos, a Corte Constitucional afastou a cobrança do ITCMD em qualquer hipótese na qual foi verificada a existência do elemento de conexão internacional, mesmo naquelas em que a regulamentação não estaria prevista no inciso III do §1º do art. 155 da CF/88. No julgamento da ADIN nº 6.826, na qual se questionou a legislação do Estado do Rio de

Janeiro, ficou claro na manifestação do Ministro Moraes que esse era exatamente o entendimento firmado na tese de repercussão geral (RE nº 851.108).

Não sabemos se, de fato, essa era a intenção da Suprema Corte quando julgou o RE nº 851.108, pois como vimos as peculiaridades da matéria não foram analisadas com profundidade.

Mas, independentemente disso, fato é que a aplicação da tese de repercussão geral foi realizada com a maior extensão possível no julgamento do controle concentrado de constitucionalidade das leis estaduais e, inclusive de forma contraditória e com violação e negativa de força normativa ao previsto nos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88, cuja legitimidade da cobrança do imposto antes da edição da LC foi reconhecida pelo próprio STF no julgamento do RE nº 851.108.

#### 4.3 A Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 67

No mês seguinte à publicação do acórdão que fixou a tese de repercussão geral de que é inconstitucional a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 antes da edição de lei complementar regulamentadora, em 30.04.2021, a Procuradoria Geral da República, por intermédio do seu Procurador Augusto Aras, ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão distribuída sob o nº 67 perante o Supremo Tribunal Federal (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021).

A PGR requereu o reconhecimento da situação de mora legislativa inconstitucional por parte do Congresso Nacional, uma vez que, passados mais de 32 anos da promulgação da Constituição de 1988, não foi aprovada a Lei Complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 para a cobrança do ITCMD nos casos em que o doador é residente ou domiciliado no exterior ou o *de cujus* possuía bens, era residente, domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior.

Alegou que a ação seria cabível, com fundamento no art. 103, §2º, da CF/88<sup>64</sup>, em face da configuração de omissão inconstitucional pela falta de promulgação da legislação expressamente exigida por dispositivo constitucional e também pela ausência ou insuficiência de prestação – legislativa ou fático-administrativa – que obsta a concretização de regras e princípios constitucionais, uma vez que, enquanto não promulgada a LC, os Estados e o Distrito

---

<sup>64</sup> Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: [...] § 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

Federal estão impedidos de instituir o ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional.

A inércia da União causa prejuízos aos cofres públicos e à autonomia dos Estados e do Distrito Federal, diante da impossibilidade de exercerem plenamente suas incumbências e prerrogativas tributárias conforme arts. 24, I, §3º, e 155, I, da CF/88 e art. 34, §3º, do ADCT.

Relatou a PGR que, desde a promulgação da Constituição, foram apresentadas diversas proposições legislativas, tanto perante o Senado Federal quanto perante a Câmara de Deputados, quais sejam: PLS 164/1989 (Senador Fernando Henrique Cardoso), PLP 363/2013 (Deputada Érika Kokay), PLS 432/2017 (Senador Fernando Bezerra Coelho) e PLP 37/2021 (Deputado Hildo Rocha) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 20). A despeito disso, até o ajuizamento da ADO, nenhuma das propostas tinha logrado êxito em ser aprovada pelo Congresso Nacional.

E a mera existência de proposições legislativas em trâmite não seria suficiente para descaracterizar a omissão inconstitucional, pois a inércia deve ser avaliada não só quanto à inauguração do processo de elaboração das leis, mas também no que tange à deliberação sobre o processo legislativo já instaurado (*inertia deliberandi*).

Em que pese os Estados e o DF terem a faculdade de exercer ou não a competência tributária para a instituição do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88

[n]ão veicula o art. 155, § 1º, III, da CF uma mera opção normativa a que a União edite ou não lei complementar nacional. O preceito estabelece verdadeira obrigação ao Congresso Nacional, que tem o dever constitucional de disciplinar, por meio de lei complementar, o exercício da competência dos estados e municípios para instituir ITCMD nas hipóteses determinadas. Inexistente a norma, permanece inócua a determinação constitucional. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 24)

Pediu que, reconhecida a omissão inconstitucional, fosse fixado prazo razoável para que o Congresso Nacional delibere e conclua o processo legislativo, com a aprovação da legislação complementar exigida no art. 155, §1º, III, da CF/88.

O Senado Federal prestou informações alegando que não haveria mora legislativa configurada, uma vez que o fundamento jurídico para o ajuizamento da ADO seria o julgamento do RE nº 851.108, cujo acórdão foi publicado em 19.04.2021, sendo que a ação foi ajuizada já em 30.04.2021, não tendo transcorrido prazo razoável para dar ensejo à inefetividade combatida na ação. Além disso, mencionou a existência de propostas legislativas em tramitação no Congresso Nacional, nas quais se veicula a edição da legislação complementar exigida para a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88.

Segundo o entendimento do Senado Federal, não haveria obrigação do Congresso Nacional em editar a LC exigida para a instituição do ITCMD quanto há elemento de conexão internacional envolvido, pois

A produção de normas pelos representantes eleitos é atividade sujeita a inúmeras variáveis políticas contingentes, entre elas a natureza temporária dos mandatos eletivos e as mudanças na composição das comissões técnicas permanentes, incumbidas de dar parecer às proposições legislativas. Por corolário, a duração do processo legiferante neste caso em particular não pode ser enxergado de maneira simplista para se concluir que se cuida de mera recalcitrância em concretizar a Constituição.

A despeito das dificuldades de consenso, o Congresso Nacional não se omite na sua função de discutir matérias relevantes para a sociedade brasileira. Inexiste estado de inércia intencional do Parlamento, muito menos de omissão inconstitucional.

Não se pode imputar ao legislador óbice culposo a exercício de direito fundamental, até porque não se pode dizer que haveria um direito fundamental dos entes federados em instituir o ITCMD nas restritas hipóteses de incidência presentes no art.155, § 1º, III, da CF. [...]

Assim, além de não haver direito fundamental dos Estados-membros à cobrança do referido tributo nas restritas situações ora em debate – a competência tributária, além de facultativa, não se trata de uma prerrogativa inafastável e ilimitada indicada pelo constituinte originário ao estabelecer a federação – eles são representados perante a federação para fazer valer seus interesses, inclusive arrecadatários. O bicameralismo do Legislativo da União, por outro lado, como atribuição entregue pelo constituinte originário, pode modular – e até contrapor – legitimamente o interesse arrecadatário, neste caso, dos entes federados.

Não bastasse a complexidade da matéria e sua inequívoca discussão no Parlamento, este pode deliberar por não autorizar a instituição de tal tributo, excepcionalmente, uma vez que já incidente quanto à sua essência de tributar as transmissões patrimoniais não onerosas por doação ou *mortis causa*.

Nesse bicameralismo, a Casa da Federação pode ser convencida à imprescindibilidade desse tributo; a Casa do Povo pode entender de outra forma; ou vice-versa. É constatação jurídica que não há uma obrigação da União, menos ainda dos estados-membros, de instituir tal tributo.

Trata-se de matéria atinente aos entes federados, notadamente à União e aos Estados-membros. Estes têm representantes no Senado Federal e contam com bancadas estaduais na Câmara dos Deputados. Não se está diante, todavia, de inefetividade inconstitucional atribuível ao Poder Legislativo. Não há direito fundamental a ente federado exercer sua competência tributária; a não decisão também é uma decisão com legitimidade democrática. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 370-372)

Assim, requereu o não conhecimento da ação, por ausência de necessidade-adequação do instrumento jurídico, e, no mérito, a improcedência dos pedidos, uma vez insubsistente a alegação de mora legislativa.

O que o Senado Federal sustenta é que não haveria qualquer obrigação do Congresso Nacional em legislar sobre a matéria, podendo, ao seu alvedrio e conforme conveniências políticas, limitar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, a partir da não edição da norma complementar prevista no texto constitucional.

Entendemos que se trata de posição absolutamente equivocada. Ora, uma coisa é a

faculdade dos Estados e do DF de, por decisão política e conforme conhecimento das suas finanças públicas, optarem por não exercer a competência tributária. Outra coisa completamente diferente é a União se furtar ao exercício de função legislativa que lhe foi expressamente imputada pelo texto constitucional para, por conveniência, impedir o exercício da tributação estadual, minando não só a autonomia dos entes federados, mas também a sua capacidade financeira.

Para nós, a discussão pertinente à necessidade de edição de Lei Complementar para que os Estados possam exigir o ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional é diferente, por exemplo, da discussão quanto à omissão da União em instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, conforme previsão em LC (art. 153, VII, da CF/88<sup>65</sup>). Isso porque, neste último caso, a União tem a competência para instituir o imposto, mas, como se sabe, a previsão constitucional não institui ou legitima, per se, a cobrança do tributo, que depende da sua criação pelo ente que detém a competência. Para o IGF, a sua instituição pela União deverá ser feita por meio de LC, se assim o ente federado julgar conveniente.

Situação diversa é a necessidade de edição de LC federal uniformizadora para que, então, os Estados possam exercer a sua competência legislativa. Não é uma opção dos Estados não exigir o ITCMD sobre as sucessões gratuitas com elemento de conexão internacional. Tem-se, na verdade, um bloqueio legislativo que impede que exerçam a sua competência tributária, pois a União mantém-se inerte e omissa na edição da Lei Complementar que representa requisito prévio de validade para a cobrança.

O Advogado Geral da União, Bruno Bianco Leal, também se manifestou pela improcedência da ação, pois, embora transcorrido prazo significativo para a promulgação da LC exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88, não se verificaria inércia passível de ser imputada ao Congresso Nacional, pois existem várias propostas legislativas em tramitação sobre o tema.

Em acórdão publicado no dia 29.06.2022, o Pleno do STF julgou procedente a ADO, à unanimidade, conforme ementa abaixo:

**Ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Direito tributário. ITCMD. Mora legislativa na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Estabelecimento de prazo para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão.** 1. No julgamento do RE nº 851.108/SP, Tema nº 825, a Corte fixou a tese de que “[é] vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. 2. Passados mais de trinta e três anos do advento da Constituição Federal, não houve a edição de

---

<sup>65</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

tal lei complementar. Ademais, a **inertia deliberandi** pode configurar omissão passível de ser reputada inconstitucional no caso de os órgãos legislativos não deliberarem dentro de um prazo razoável sobre projeto de lei em tramitação. Precedente: ADInº 3.682/DF.3. Ação direta de inconstitucionalidade por omissão julgada procedente, declarando-se a omissão inconstitucional na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal e estabelecendo-se o prazo de 12 (doze) meses, a contar da datada publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 27/5 a 3/6/22, na conformidade da ata do julgamento e nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, por unanimidade de votos, em julgar procedente a ação direta de inconstitucionalidade, declarar a omissão inconstitucional na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal e estabelecer o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão.

O Relator da ação, Ministro Dias Toffoli, registrou que a omissão questionada diz respeito à *inertia deliberandi*, para discussão e votação no âmbito das casas legislativas. Pontuou que, desde o julgamento da ADI nº 3.682<sup>66</sup>, o STF passou a entender que configura a *inertia deliberandi* do Congresso Nacional a não deliberação, em prazo razoável, sobre projeto de lei em tramitação.

Em que pese o reconhecimento pelo Relator da complexidade da matéria, entendeu que

---

<sup>66</sup> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO. INATIVIDADE DO LEGISLADOR QUANTO AO DEVER DE ELABORAR A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O §4º DO ART. 18 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL NO 15/1996. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A Emenda Constitucional nº 15, que alterou a redação do §4º do art. 18 da Constituição, foi publicada no dia 13 de setembro de 1996. Passados mais de 10 (dez) anos, não foi editada a lei complementar federal definidora do período dentro do qual poderão tramitar os procedimentos tendentes à criação, incorporação, desmembramento e fusão de municípios. Existência de notório lapso temporal a demonstrar a inatividade do legislador em relação ao cumprimento de inequívoco dever constitucional de legislar, decorrente do comando do art. 18, §4º, da Constituição. 2. Apesar de existirem no Congresso Nacional diversos projetos de lei apresentados visando à regulamentação do art. 18, §4º, da Constituição, é possível constatar a omissão inconstitucional quanto à efetiva deliberação e aprovação da lei complementar em referência. As peculiaridades da atividade parlamentar que afetam, inexoravelmente, o processo legislativo, não justificam uma conduta manifestamente negligente ou desidiosa das Casas Legislativas, conduta esta que pode pôr em risco a própria ordem constitucional. A *inertia deliberandi* das Casas Legislativas pode ser objeto da ação direta de inconstitucionalidade por omissão. 3. A omissão legislativa em relação à regulamentação do art. 18, §4º, da Constituição, acabou dando ensejo à conformação e à consolidação de estados de inconstitucionalidade que não podem ser ignorados pelo legislador na elaboração da lei complementar federal. 4. Ação julgada procedente para declarar o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, em prazo razoável de 18 (dezoito) meses, adote ele todas as providências legislativas necessárias ao cumprimento do dever constitucional imposto pelo art. 18, §4º, da Constituição, devendo ser contempladas as situações imperfeitas decorrentes do estado de inconstitucionalidade gerado pela omissão. Não se trata de impor um prazo para a atuação legislativa do Congresso Nacional, mas apenas da fixação de um parâmetro temporal razoável, tendo em vista o prazo de 24 meses determinado pelo Tribunal nas ADI nºs 2.240, 3.316, 3.489 e 3.689 para que as leis estaduais que criam municípios ou alteram seus limites territoriais continuem vigendo, até que a lei complementar federal seja promulgada contemplando as realidades desses municípios. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). ADI 3682, Relator(a): Gilmar Mendes, julgado em 09/05/2007, DJe-096 DIVULG 05-09-2007 PUBLIC 06-09-2007 DJ 06-09-2007 PP-00037 EMENT VOL-02288-02 PP-00277 RTJ VOL-00202-02 PP-00583).

isso não justificaria a inércia demasiadamente longa, especialmente em face da imposição constitucional para que a União edite Lei Complementar sobre o assunto. A ausência da LC prejudica as finanças e a autonomia dos Estados e do Distrito Federal, impossibilitando-os de exercer a prerrogativa tributária estabelecida no art. 155, I, da CF/88.

Quanto ao prazo para que o Congresso Nacional regulamente a matéria, o Relator citou o entendimento formalizado pelo Ministro Gilmar Mendes no julgamento da ADO nº 25<sup>67</sup>, na qual se entendeu que, em determinadas situações, o estado de inconstitucionalidade não seria superado apenas com o reconhecimento da omissão inconstitucional, sendo fundamental que o legislativo seja instado a legislar, com a fixação de prazo razoável para tanto.

Com base nesses fundamentos, o Relator julgou procedente a ação para declarar a omissão inconstitucional na edição da LC prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88 e fixou o prazo de 12 meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito da ADO, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão.

Consideramos acertado o entendimento do Ministro Relator Dias Toffoli, pois o reconhecimento da inconstitucionalidade por omissão, sem a fixação de prazo para que o Congresso Nacional legisle sobre a matéria, não teria o efeito positivo de incitar o debate e, espera-se, dar celeridade à aprovação da legislação complementar necessária para a validação da cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III da CF/88.

O Ministro Alexandre de Moraes registrou o seu voto pela procedência da ADO, fazendo menção ao seu posicionamento individual, já registrado no julgamento do RE 851.108, quanto à competência dos Estados e do DF, com base no art. 24, §2º, da CF/88, para editarem normas suplementares em matéria de direito tributário, no caso de omissão da União em legislar sobre normas gerais.

Para Moraes, o objetivo pretendido pelo constituinte, ao prever a ação de inconstitucionalidade por omissão, foi conceder plena eficácia às normas constitucionais que dependessem de complementação infraconstitucional, sendo cabível a ação quando o poder público se abstém de um dever cuja atribuição está prevista na Constituição.

---

<sup>67</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. 2. Federalismo fiscal e partilha de recursos. 3. Desoneração das exportações e a Emenda Constitucional 42/2003. Medidas compensatórias. 4. Omissão inconstitucional. Violação do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Edição de lei complementar. 5. Ação julgada procedente para declarar a mora do Congresso Nacional quanto à edição da Lei Complementar prevista no art. 91 do ADCT, fixando o prazo de 12 meses para que seja sanada a omissão. Após esse prazo, caberá ao Tribunal de Contas da União, enquanto não for editada a lei complementar: a) fixar o valor do montante total a ser transferido anualmente aos Estados-membros e ao Distrito Federal, considerando os critérios dispostos no art. 91 do ADCT; b) calcular o valor das quotas a que cada um deles fará jus, considerando os entendimentos entre os Estados-membros e o Distrito Federal realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADO 25, Relator(a): Gilmar Mendes, julgado em 30/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-182 DIVULG 17-08-2017 PUBLIC 18-08-2017).

No caso em análise, ter-se-ia uma situação de omissão legislativa, uma vez que, passados mais de 32 anos desde a promulgação da CF/88, ainda não foi aprovada a Lei Complementar exigida para a regulamentação do art. 155, §1º, III, da CF/88. Vejam-se os seguintes trechos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, que evidenciam esse entendimento

Evidentemente, deve ser diferenciada a omissão legislativa, ainda que parcial, da opção legislativa, verificada quando o Congresso Nacional ou a Casa Legislativa respectiva exercem a sua função legiferante precípua, mediante legítima valoração discricionária das opções que se colocam ao seu exame para a formação da norma. No presente caso, todavia, faz-se presente a primeira hipótese, uma vez que, passados mais de 32 anos desde a promulgação da Constituição Federal, ainda não houve a edição da lei complementar referida pelo seu art. 155, § 1º, III, do que decorre, como insustentável efeito, inúmeros prejuízos aos Estados-Membros, que se encontram impossibilitados de exercer plenamente suas competências. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 33)

O Ministro Alexandre de Moraes acompanhou o voto do Relator Dias Toffoli e julgou procedente a ADO, para declarar a omissão inconstitucional do Congresso Nacional na edição da lei complementar que torne efetivo o art. 155, §1º, III, da CF/88 e fixar o prazo de 12 (doze) meses, a contar da publicação da ata de julgamento de mérito, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas constitucionalmente exigíveis para suprir a omissão.

Dessa forma, o Pleno do STF, composto pelos Ministros Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques e André Mendonça, por unanimidade, julgou procedente a ADO, declarando a omissão inconstitucional na edição da LC a que se refere o art. 155, §1º, III, da CF/88 e estabelecendo o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão. Somente apresentaram voto escrito os Ministros Dias Toffoli (Relator) e Alexandre de Moraes.

A ata do julgamento da ADO foi publicada em 09.06.2022 e, dessa forma, já está em curso o prazo fixado pelo STF para que o Congresso Nacional edite a LC prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88, o qual finda em 12.06.2023. O acórdão com a decisão de mérito foi publicado em 29.06.2022 e a decisão transitou em julgado em 04.08.2022.

Concordamos com o resultado obtido no julgamento da ADO nº 67, uma vez que a ausência de deliberação e aprovação da Legislação Complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 configura omissão legislativa que prejudica as finanças e a autonomia dos Estados e do DF. Consideramos razoável a fixação do prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional legisle sobre o tema, sendo tal medida necessária para que a omissão reconhecida seja, de fato,

expurgada do ordenamento jurídico – pelo menos é o que se espera.

Resta saber se o Congresso cumprirá a determinação da Suprema Corte, editando e promulgando a LC no prazo fixado na ADO. Tudo indica que essa lei não será editada no tempo estabelecido, conforme abordaremos no próximo Capítulo, o que é um indício de que estamos diante de uma situação de política fiscal federal: a opção do legislativo federal, validada pelo judiciário, é a de não cobrar o ITCMD em qualquer hipótese na qual esteja presente o elemento de conexão internacional.

Não sendo editada a LC, qual será a consequência da manutenção da omissão? Os Estados permanecerão impedidos de exigir o ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional por mais quanto tempo?

#### 4.4 Conclusões parciais

Ao julgar o RE nº 851.108, no qual se analisava a legislação do Estado de São Paulo que instituiu a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional, o STF fixou a tese de que é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o imposto nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.

A análise do inteiro teor do acórdão proferido naquele julgamento demonstra que não foram debatidas todas as peculiaridades que permeiam a discussão, como, por exemplo, a possibilidade de cobrança do ITCMD em relação a imóveis situados no Brasil, mesmo quando algum outro elemento de conexão esteja envolvido, conforme art. 155, §1º, I, da CF/88, ou ainda a desnecessidade de LC quando os critérios fixados no art. 155, §1º, II, da CF/88 fossem suficientes para definir a competência tributária.

A tese de repercussão geral, da forma como fixada, veio a ser utilizada para invalidar a cobrança do ITCMD em qualquer situação na qual esteja presente algum elemento de conexão internacional. Como vimos, nas ADINs nºs 6.826 e 6.833, que analisaram a constitucionalidade das leis fluminense e distrital, aplicando o entendimento adotado pelo plenário no RE nº 851.108, a Suprema Corte julgou inconstitucional todos os dispositivos que regulamentavam a cobrança do ITCMD nos quais havia menção a algum elemento estrangeiro, mesmo naquelas hipóteses em que a cobrança não teria amparo no inciso III do §1º do art. 155 da CF/88, mas sim nos incisos I e II do mesmo dispositivo, em relação aos quais é dispensada a edição de LC para instituição válida do imposto.

Se era possível cogitar que, no julgamento do RE nº 851.108, as minúcias que circundam a questão da tributação pelo ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 passaram

desapercebidas pelo STF, o mesmo não se pode dizer em relação ao julgamento das ADINs. Nos exemplos analisados nesta pesquisa os Estados se esforçaram para demonstrar as situações nas quais, a despeito da presença do elemento de conexão internacional, a sua legitimidade para a instituição do ITCMD estaria validada pelos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88.

Nem assim a Suprema Corte tratou da questão com a devida atenção. Replicou o entendimento do RE nº 851.108 e, se num primeiro momento, poder-se-ia cogitar que o STF não tinha noção da abrangência do que decidiu, no julgamento do controle concentrado de constitucionalidade a opção foi pela máxima ampliação da tese de repercussão geral, como evidenciou o voto do Ministro Alexandre de Moraes na ADIN nº 6.826, o que contraria a literalidade do texto constitucional e também a decisão do próprio STF, que no RE nº 851.108 reconheceu que nos casos dos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88 seria possível a instituição do ITCMD sem a necessidade de prévia LC regulamentadora.

No caso dos imóveis situados no Brasil, mas com *de cuius* domiciliado no exterior, inventário lá processado ou ainda doador domiciliado/residente no estrangeiro, até poder-se-ia cogitar a impossibilidade da cobrança do ITCMD, sob o entendimento de que a regra do inciso III do §1º do art. 155 da CF/88 seria uma total exceção aos incisos I e II do mesmo dispositivo, apesar de se tratar de corrente minoritária na doutrina. Mas, na hipótese de doador de bens móveis no exterior, com domicílio no Brasil, não haveria qualquer motivo para o STF ter julgado inconstitucional a cobrança, como foi feito nas ADINs nº 6.826 e 6.833, visto que, nesta hipótese, o único critério para definição da competência é o do domicílio (art. 155, §1º, II, da CF/88).

Consideramos que, principalmente em face dos dados apresentados pelo Estado de São Paulo no RE nº 851.108, que evidenciavam o impacto financeiro decorrente da declaração de inconstitucionalidade da sua legislação, indicando a relevância da discussão para a saúde financeira dos entes federados, o STF perdeu a oportunidade de aprofundar a discussão da matéria e fornecer uma solução para a controvérsia que fosse mais consentânea com os dispositivos constitucionais e com a justiça distributiva.

O STF não contrapôs, no voto vencedor do RE nº 851.108, fundamentos que afastassem a alegação de que a cobrança seria necessária para a preservação da isonomia e da justiça fiscal, evitando que os estratos mais altos da sociedade sejam, mais uma vez, privados da tributação. Somente o voto do Ministro Alexandre de Moraes tocou nesse ponto, sendo que em nenhum dos outros votos registrados essa questão foi discutida.

Entendemos que a interpretação do texto constitucional deve ser realizada de forma harmônica e alinhada aos objetivos da república, dentre os quais está o de redução de

desigualdades. Se, no caso sob análise, era possível decidir preservando a autonomia financeira dos Estados, legitimando a tributação que tem forte impacto para a redistribuição de riqueza e, ainda assim, preservando os dispositivos que visavam evitar conflitos de competência em matéria tributária, por que não o fazer?

A título de exemplo, para demonstrar que os estratos mais altos da escala de distribuição de riqueza são os que concentram patrimônio no exterior, citamos os vultosos recursos arrecadados pela Receita Federal do Brasil com o programa de repatriação instituído pela Lei nº 13.254/2016 (BRASIL, 2016).

A Lei nº 13.254/2016 instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme a legislação cambial ou tributária. O programa exigia o pagamento do Imposto de Renda sobre os valores regularizados, mas concedia remissão dos demais créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos.

Conforme noticiado na mídia, a arrecadação advinda da lei de repatriação alcançou a cifra de 46,8 bilhões de reais (G1, 2016a). Foram apresentadas mais de 25.000 declarações, a maioria por pessoas físicas, com a regularização de 163,9 bilhões de reais em ativos não declarados no exterior (G1, 2016b).

Esses dados são mais uma evidência de que, quando se trata de contexto internacional, como é o caso do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88, as partes envolvidas são, presumivelmente, integrantes dos estratos mais altos da escala de distribuição de riqueza. E é por isso que, no nosso entendimento, as decisões da Suprema Corte, ao invalidarem a cobrança do ITCMD em qualquer situação na qual esteja presente o elemento estrangeiro, não estão alinhadas aos objetivos da república, de promoção de uma sociedade mais justa e igualitária, e de redução de desigualdades sociais.

Como já alegamos, é possível vislumbrar, nesse tipo de decisão, a captura do poder político e das instituições denunciada pela Teoria da Justiça de John Rawls, já que a alta Corte Constitucional no Brasil acabou por validar uma matriz tributária que é contrária aos objetivos expressos na Constituição e também aos interesses da maioria da população, que integra a base da escala de distribuição de riqueza.

Enquanto a maioria dos brasileiros se sujeita ao ITCMD no âmbito interno, mesmo

quando possuem riqueza diminuta, a minoria que detém riqueza no exterior fica livre de qualquer cobrança. A validação desse tipo de situação pelo STF, no nosso ponto de vista, contribui para a perda de confiança nas instituições e principalmente no judiciário.

Em relação à ADO nº 67, julgamos que andou bem o STF ao reconhecer a mora do Congresso Nacional na edição e aprovação da LC exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 e fixar o prazo de 12 meses, a partir do dia 09.06.2022, para que o Congresso Nacional legisle sobre o tema, o que se espera seja feito.

Caso o Congresso Nacional descumpra a decisão do STF, não vislumbramos outra alternativa, dentro do atual contexto normativo, que possa vir a socorrer os Estados, a não ser pedir ao STF que, novamente, inste o Poder Legislativo a cumprir seus deveres, já que, por questões de separação de poderes, não há como o Judiciário, por outro meio, formular, ele mesmo, uma norma tributária.

## 5 OS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR APRESENTADOS PARA REGULAMENTAR A COBRANÇA DO ITCMD COM ELEMENTO DE CONEXÃO INTERNACIONAL

Analisaremos, neste capítulo, os projetos de Lei Complementar que já foram apresentados para a regulamentação do ITCMD nas hipóteses em que há algum elemento de conexão internacional envolvido, quais sejam: PLS 164/1989 (Senador Fernando Henrique Cardoso), PLP 363/2013 (Deputada Érika Kokay), PLS 432/2017 (Senador Fernando Bezerra Coelho), PLP 37/2021 (Deputado Hildo Rocha) e PLP 67/2021 (Deputado Ricardo Barros).

Daremos ênfase ao trâmite do PLS 164/1989, apresentado em 1989 pelo então senador Fernando Henrique Cardoso, logo após a promulgação da Constituição de 1988. Veremos que, após tramitar por mais de 10 anos, o PLS foi arquivado, em face do posicionamento da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados pela sua inconstitucionalidade.

O objetivo deste capítulo é analisar o conteúdo das propostas, o trâmite do projeto de Lei, quais as emendas e pareceres apresentados, assim como o status atual da tramitação, buscando encontrar alguma razão ou sentido para a não aprovação da Lei Complementar exigida pela Constituição.

### 5.1 O PLS 164/1989 – Senador Fernando Henrique Cardoso (PSDB)

Em 1989, oito meses após a publicação da Constituição de 1988, o então senador Fernando Henrique Cardoso apresentou, na sessão de 23.06.1989, o projeto de Lei Complementar 164/1989, que pretendia regulamentar a competência para a instituição do ITCMD nas hipóteses do inciso III do §1º do art. 155 da CF/88 (BRASIL. Senado Federal, 1989).

O projeto de LC continha um total de nove artigos, que se destinavam a regulamentar, especificamente, a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional. Para as doações, o projeto dispunha que se o doador de bens móveis, títulos e créditos, fosse domiciliado no exterior, ou se fosse impossível a identificação do seu domicílio no Brasil, o imposto competiria ao Estado de domicílio do donatário. Se o donatário tivesse domicílio em vários Estados, o imposto deveria ser partilhado entre todos eles e, na hipótese de serem vários donatários em relação ao mesmo bem, o imposto seria devido proporcionalmente ao Estado de domicílio de cada um. Se o donatário residisse no exterior, o imposto competiria ao Estado de celebração do contrato de doação (art. 1º).

Para a doação de bens imóveis por doador com domicílio ou residência no exterior, o imposto competiria ao Estado de situação do imóvel, se no Brasil. Para imóveis no exterior aplicar-se-iam as regras previstas para a doação de bens móveis (art. 2º).

Veja-se que a proposta também pretendia regulamentar a transmissão interna, quando não fosse possível identificar o domicílio do doador no Brasil (art. 155, §1º, II, da CF/88) e criava um elemento de conexão novo: o local da celebração do contrato de doação no Brasil.

Em relação à sucessão por morte, o ITCMD seria devido ao Estado de processamento do inventário, se o *de cuius* possuísse bens no exterior. Se o *de cuius* fosse residente ou domiciliado no exterior, o ITCMD competiria ao Estado de situação dos imóveis, ou ao Estado de processamento do inventário ou arrolamento em relação aos bens móveis, títulos e créditos (arts. 3º e 4º)

Na hipótese de o inventário ou arrolamento serem processados no exterior, o imposto competiria ao Estado de situação dos bens no Brasil ou ao Estado de domicílio do herdeiro ou legatário, na hipótese de bens no exterior (art. 5º).

Além disso, o projeto previa que as hipóteses de tributação previstas na norma seriam aplicadas com ressalvas, em face da necessidade de observância dos acordos internacionais sobre reciprocidade tributária ou bitributação no Brasil (art. 6º).

A justificação apresentada para o PLS foi a exigência, no art. 155, §1º, III, da CF/88, de que a matéria fosse regulamentada por LC e que a norma seria necessária para o fim de evitar conflitos de competência entre os entes federados, concluindo o Senador proponente que

[A]ssim, incumbe à Lei Complementar traçar as grandes linhas demarcatórias dos limites de competência de cada poder tributante, garantido, dessa forma, um padrão desejável de uniformidade e coerência a nível nacional. (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 12)

O parecer da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, de 07.12.1990, sob a relatoria do Senador Roberto Campos, foi pela aprovação do projeto de lei, com as emendas modificativas nºs 1 e 2, que alteravam o termo “autor da herança”, indicado inicialmente, para “transmitente da herança ou legado” (BFRASIL. Senado Federal, 1989, p. 19-20).

Ainda no Senado Federal, em 21.03.1991, foram apresentadas duas emendas ao projeto de LC pelo Senador Maurício Corrêa: (i) a emenda nº 03 propunha a alteração da ementa do projeto, que se referia ao “imposto sobre a herança ou doação”, para que contemplasse a literalidade do texto constitucional, qual seja, “imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos”; e (ii) a emenda nº 04 sugeria a alteração dos dispositivos que se referiam ao *de cuius* como “autor da herança”, para que a referência fosse ao “transmitente da

herança ou do legado” (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 17-18).

A Comissão Diretora do Senado Federal, no Parecer 27 de 01.04.1991, manifestou-se favorável à emenda nº 03 do Senador Maurício Corrêa, em relação à nova redação da ementa do projeto, julgando prejudicada a emenda nº 04, por já estar abarcada pelas emendas modificativas 1 e 2 da Comissão de Assuntos Econômicos (BRASIL. Senado Federal, 1989, pp. 21-22). A redação final do projeto foi aprovada no Senado Federal e remetida à Câmara dos Deputados em 10.04.1991 (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 28).

Observa-se que o bloqueio para a edição e promulgação da Lei Complementar exigida pelo art. 155, §1º, III, da CF/88 não partiu do Senado Federal, casa representadora dos interesses dos Estados, que não só deu início ao processo legislativo com a apresentação do PLS 164/1989 como também o aprovou após análise das Comissões competentes. O impedimento à edição da LC partiu da Câmara dos Deputados, casa representante dos interesses dos cidadãos, conforme analisaremos.

De acordo com Giovani Clark, Leonardo Corrêa e Samuel Nascimento, “bloqueios institucionais são obstruções políticas e econômicas que imobilizam as estratégias normativas de materialização da constituição brasileira de 1988 e real consolidação de um Estado Democrático de Direito” e (CLARK; CORRÊA; NASCIMENTO, 2017, p. 687-688). Uma das manifestações do bloqueio institucional é a omissão regulatória, conforme apontam os autores

O bloqueio institucional também pode se manifestar em razão da omissão regulatória, ou seja, a negligência política, do Poder Legislativo ou do Executivo, em criar normas que tornam exequíveis mandamentos constitucionais. Em regra, a omissão regulatória é um reflexo da articulação e alinhamento de forças políticas que possuem, em comum, o poder de vetar<sup>18</sup> a proposição, o debate ou a votação de determinadas matérias constitucionais. (CLARK; CORRÊA; NASCIMENTO, 2017, p. 691)

Na Câmara dos Deputados, inicialmente, o parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação de 05.12.1993, sob a relatoria do Deputado Gerson Peres, foi pela constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa do projeto de lei (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 29-31). Em 30.04.1997, o então Presidente da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, Deputado Henrique Eduardo Alves, solicitou a redistribuição do projeto de LC para a Comissão de Finanças e Tributação, que não teria sido notificada quando do despacho inicial na casa. O pleito foi atendido e o parecer da Comissão foi revisto pelo então presidente da Câmara dos Deputados, Michel Temer, com a remessa do projeto de lei para análise da Comissão de Finanças e Tributação.

O parecer da Comissão de Finanças e Tributação, apresentado em 03.06.1998, sob a

relatoria do Deputado Germano Rigotto, entendeu que a matéria não teria impacto no orçamento da União (aumento ou diminuição de receita ou despesa pública), por se tratar de questão atinente à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, concluindo que o projeto não careceria de pronunciamento da comissão em relação aos aspectos de compatibilidade ou adequação financeira e orçamentária.

No mérito, a Comissão de Finanças e Tributação votou pela aprovação do projeto de Lei Complementar, pois a CF/88 exige que a matéria relacionada à sucessão gratuita nas hipóteses do art. 155, §1º, III, seja regulamentada por LC, para uniformizar a tributação em todo o território nacional (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 36-38).

Com a aprovação da Comissão de Finanças e Tributação, a matéria retornou à Comissão de Constituição e Justiça e de Redação. O Relator do parecer, Deputado Luiz Antônio Fleury (PTB), concluiu pela inconstitucionalidade da regulamentação proposta, sem, contudo, propor qualquer emenda modificativa da norma.

De acordo com o Relator Deputado Luiz Antônio Fleury, ao regulamentar o imposto sobre a doação, o projeto de lei teria fixado a competência pelo domicílio do donatário quando o doador tivesse residência ou domicílio no exterior ou quando fosse impossível identificar o seu domicílio no Brasil. Ao assim o fazer, o projeto teria desrespeitado o inciso II do §1º do art. 155 da CF/88, que define a competência no Brasil segundo o domicílio do doador no país, pois

Assim, para o Projeto, o doador que tenha residência no exterior está compreendido na primeira alternativa, e a competência para a tributação será a do Estado em que o donatário for domiciliado, mesmo que o doador também tenha residência no Brasil, restando desrespeitado o inciso II do §1º do art. 155 da Constituição. A proposição, equivocadamente, faz variar a competência tributária em função de o doador ter ou não residência no exterior, quando, à toda evidência, o que deveria ser levado em consideração seria a circunstância de o doador ter ou não residência no Brasil. O autor da proposição cometeu esse equívoco em razão de leitura apressada do texto da Constituição. Com efeito, o inciso II do §1º do art. 155 outorga competência ao Estado de domicílio do doador; essa competência não se exclui pelo fato de o doador ter também domicílio fora do Brasil. A conjugação dos incisos II e III mostra que a competência que deve ser regulada por lei complementar é a do caso em que o doador não tenha domicílio no Brasil. (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 41)

Não consideramos correta a interpretação do Relator Deputado Luiz Antônio Fleury, em relação ao previsto no art. 1º do projeto de Lei Complementar<sup>68</sup>, uma vez que o dispositivo

---

<sup>68</sup> Art. 1º - No caso em que o doador de bens móveis, títulos e créditos tiver domicílio ou residência no exterior, ou for impossível a identificação de seu domicílio no País, o imposto sobre doação respectivo competirá ao Estado onde o donatário for domiciliado.

§1º - Se forem vários os Estados onde o donatário tenha domicílio, o imposto cabe a todos eles, em partes iguais.

§2º - Se forem vários os donatários em relação ao mesmo bem, título ou crédito, compete o imposto aos Estados do domicílio de cada um, proporcionalmente.

§3º - Se o donatário também tiver domicílio no exterior, cabe o imposto ao Estado onde for celebrado o contrato.

não contrariava a disposição já expressa no texto da Constituição, de que, sendo o doador domiciliado no Brasil, o ITCMD caberia ao Estado de seu domicílio. A norma se propunha a regular a situação específica do inciso III do §1º do art. 155 da CF/88, ou seja, quando o doador fosse residente ou domiciliado no exterior.

A despeito disso, em face da interpretação dada pelo Relator, bastaria, no nosso entendimento, a proposição de emenda ao projeto, para deixar expressa a ressalva da aplicação da regra do art. 155, §1º, II, da CF/88 sempre que o doador tivesse domicílio no Brasil.

O Relator ainda apontou inconstitucionalidade no §1º do art. 1º do projeto de Lei, em relação à disposição de que, havendo pluralidade de domicílios em relação ao donatário, o imposto caberia a todos eles, em partes iguais. Segundo o seu entendimento, “o §1º ignora que o que se estaria repartindo é a competência para instituir o imposto e não o montante deste, que poderia ser variável em função de alíquotas diversas adotadas pelos Estados” (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 41-42).

O dispositivo, de acordo com Relator, seria inaplicável e levaria à pulverização da competência tributária, “ao sabor da vontade do contribuinte” (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 42). Neste ponto, concordamos que a regra não guardava a melhor técnica, já que não seria possível repartir em partes iguais o tributo quando cada ente federado tem competência para instituí-lo dentro dos parâmetros fixados na Constituição.

Não obstante, pensamos que tal fato, per se, não seria suficiente para determinar a inconstitucionalidade integral do projeto de lei. Bastaria a adequação da redação, para determinar que em caso de pluralidade de domicílios a competência seria do principal domicílio do donatário, identificável segundo análise das circunstâncias ou, ainda que não nos pareça o mais adequado, que o patrimônio doado seria repartido em partes iguais para cada Estado de domicílio do donatário, para fins de apuração da base para o cálculo e a cobrança do ITCMD por cada Estado, segundo suas regras próprias.

Ainda, para o Relator, o art. 3º<sup>69</sup> do projeto de lei seria inconstitucional ao dispor que o Estado de processamento do inventário seria competente para a cobrança do ITCMD, desconsiderando que no caso de bens imóveis a competência seria do Estado de situação do imóvel, que não seria excluída pelo fato de o *de cujus* ter deixado bens no exterior e, em relação aos bens móveis, títulos e créditos, a competência já seria do Estado de processamento do

---

<sup>69</sup> Art. 3º - No caso em que o transmitente da herança ou do legado possua bens no exterior, o imposto competirá ao Estado onde se processar o inventário.

inventário. Na sequência, o Relator alega que o art. 4<sup>o70</sup> do projeto seria inútil, por repetir as disposições do art. 155, §1º, I e II, da CF/88 (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 42-43).

Consideramos que a manifestação do Relator é, não só equivocada, como também contraditória. Por que considerar inútil as disposições do art. 4º quando o próprio Relator considera que o art. 3º teria descumprido as regras da Constituição em relação aos imóveis?

Pensamos que a redação desses dispositivos era constitucional e harmônica com as demais regras que definem a competência para a instituição do ITCMD. O que se determinava era que: se o *de cujus* possuía bens no exterior (hipótese prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88), a competência no Brasil seria do Estado onde se processasse o seu inventário. Veja que, nesse caso, os bens não estariam no Brasil e, por isso, não haveria qualquer violação à disposição do inciso I do §1º do art. 155 da CF/88 em relação aos bens imóveis.

E, se o *de cujus* fosse domiciliado ou residente no exterior (hipótese também prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88), a competência para a cobrança do ITCMD no Brasil seria do Estado de situação dos bens imóveis ou do local de processamento do inventário em relação aos bens móveis, títulos e créditos. A regulamentação não era inútil, como apontou o Relator Deputado Luiz Antônio Fleury, já que o texto da Constituição exige que essas situações sejam regulamentadas por norma complementar, como se pretendia fazer.

Por fim, o Relator apontou vício em relação às disposições do art. 6<sup>o71</sup> do projeto de lei, que previa que as regras seriam aplicadas ressalvando-se o disposto nos acordos internacionais firmados pelo Brasil. De acordo com o Relator

A regulação das competências tributárias internas, relativas a entes federados brasileiros, não pode ser feita com a ressalva do que for disposto nos acordos internacionais firmados pela União. Os acordos internacionais resultam de negociações entre o Brasil e outros países, mediante concessões recíprocas, não sendo possível alienar a governos estrangeiros a possibilidade de decidir qual Estado brasileiro deverá ser competente para tributar, em determinadas situações.

O Projeto extrapola seus objetivos, ferindo a Constituição. Ressalte-se que, no caso, não se trata da questão polêmica, relativa à predominância de acordo internacional sobre a legislação tributária estadual. O Projeto subordina a regulação da competência tributária estadual ao que for negociado em acordos internacionais, isto é, caberia ao governo da União e ao governo estrangeiro decidirem a qual Estado brasileiro pertenceria a competência para tributar nas hipóteses previstas nos artigos 1º e 5º do Projeto. (BRASIL. Senado Federal, 1989, p. 43-44)

Não concordamos com a posição do Relator, uma vez que a norma não limitava a

<sup>70</sup> Art. 4º - Se o transmitente da herança ou do legado era domiciliado ou residente no exterior, a competência do imposto caberá:

I - quanto aos bens imóveis, ao Estado onde estiverem situados;

II - quanto aos bens móveis, títulos e créditos, ao Estado onde se processar o inventário.

<sup>71</sup> Art. 6º As hipóteses de tributação previstas nos arts. 1º e 5º desta lei serão aplicadas, ressalvando-se o disposto nos acordos internacionais sobre reciprocidade tributária ou bitributação firmados pelo Brasil.

competência dos entes subnacionais, mas determinava, apenas, a observância dos tratados internacionais sobre a matéria, firmados pelo Brasil (como república federativa formada pela União, Estados e Municípios). E, caso se entendesse que haveria alguma restrição nessa proposição, bastava requerer a sua exclusão do texto do projeto.

Vale destacar que somente a União, como órgão da República Federativa do Brasil, tem competência para celebrar tratados internacionais, pois atua como sujeito internacional. Nesse sentido, também entende Alberto Xavier

Quando o Presidente da República, ao abrigo dos incisos VII e VIII do art. 84 da Constituição, mantém relações com Estados estrangeiros, acredita seus representantes diplomáticos e celebra tratados, convenções e atos internacionais, não atua como Chefe do Poder Executivo de uma pessoa de direito público interno (Chefe do Governo Federal), mas como órgão de uma pessoa jurídica de direito internacional público, competente para disciplinar qualquer dos seus interesses, sejam eles do conjunto ou de cada um dos elementos que compõem a Federação (Chefe do Estado). As limitações ao poder de tributar e de isentar, como as do art. 151, III, só devem, por conseguinte, operar no âmbito das relações internas entre os elementos componentes da Federação, por via da lei federal, mas não assim no âmbito das relações internacionais, por via de tratado.

Bem observa SOUTO MAIOR BORGES que as isenções de impostos estaduais e municipais eventualmente previstas em tratado internacional não são verdadeiras isenções hererônomas, mas autônomas, cuja única característica é a plurilateralidade da sua instituição.

A doutrina que acabamos de expor foi consagrada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 229.096-0 (*Djde* 11.4.08) em que se discutia isenção de tributo estadual pelo tratado do GATT. (XAVIER, 2010, p. 110)

Com base nos argumentos que analisamos anteriormente, o Relator Deputado Luiz Antônio Fleury concluiu que o projeto de lei complementar conteria falhas de redação e não teria observado a boa técnica legislativa, sendo que, no mérito, o projeto teria falhado em tentar regular a competência tributária e, além disso, seria inconstitucional.

Em 19.02.2001, o Relator apresentou o seu parecer pela inconstitucionalidade do projeto de lei, o qual foi acatado, à unanimidade, pela Comissão de Constituição e Justiça e Redação da Câmara dos Deputados, em sessão do dia 11.06.2003.

Passado o prazo para recurso em face do parecer da Comissão de Constituição e Justiça e Redação e após tramitar por 14 anos, o Projeto de Lei Complementar nº 164/1989 foi arquivado.

Conforme críticas apresentadas, entendemos que o parecer do Relator Deputado Luiz Antônio Fleury, acatado pela Comissão de Constituição e Justiça, que considerou inconstitucional o projeto de lei, não foi adequado e coerente. Principalmente porque, o regimento interno da Câmara de Deputados, em sua redação atual, permite que a Comissão

apresentasse emendas para adequar o projeto sob sua análise (arts. 119<sup>72</sup> e 146<sup>73</sup> da Resolução da Câmara dos Deputados nº 17 de 1989) (BRASIL. Câmara dos Deputados, 1989).

O projeto já havia sido aprovado no Senado e, em um primeiro momento, validado pela Comissão de Constituição e Justiça e Redação da Câmara dos Deputados, inclusive em face do reconhecimento da necessidade de edição da norma complementar para regulamentação da matéria. Se todas as comissões anteriores entenderam pela necessidade e constitucionalidade da legislação, por que entender, em um segundo momento, pela sua integral inconstitucionalidade, sem que fosse sugerida qualquer alteração no texto para adequação da norma?

O contexto de tramitação do projeto de lei nos leva a inferir que haveria um claro interesse em não aprovar a matéria, já que a Câmara dos Deputados não empreendeu qualquer esforço no sentido de propor alterações ao texto da lei, que sanassem as irregularidades apontadas pelo Deputado Fleury (PTB). Apesar de filiado a um partido ligado aos operários e sindicatos, a manifestação do então Deputado sobre a matéria foi totalmente contrária aos interesses da massa trabalhadora.

O Congresso Nacional é formado, em sua maioria, por homens brancos e ricos, que têm o poder de direcionar o debate político em prol de interesses próprios e da classe que integram.

Como vimos ao longo desta pesquisa, a tributação da sucessão patrimonial com elemento de conexão internacional tem potencial para atingir, de forma mais severa, os estratos mais altos da escala de distribuição de riqueza, onde geralmente estão situados os parlamentares. Haveria um interesse pessoal dessas pessoas em evitar a aprovação desse tipo de proposta normativa? Pelos apontamentos rasos que foram feitos no parecer do Relator Deputado Fleury, aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça, nos parece que sim.

---

<sup>72</sup> Art. 119. As emendas poderão ser apresentadas em Comissão no caso de projeto sujeito à apreciação conclusiva: (“Caput” do artigo com redação dada pela Resolução nº 22, de 2004)

I - a partir da designação do Relator, por qualquer Deputado, individualmente, e se for o caso com o apoio necessário, e pela Comissão de Legislação Participativa, nos termos da alínea a do inciso XII do art. 32 deste Regimento; (Inciso com redação dada pela Resolução nº 22, de 2004) [...]

§3º A apresentação de substitutivo por Comissão constitui atribuição da que for competente para opinar sobre o mérito da proposição, exceto quando se destinar a aperfeiçoar a técnica legislativa, caso em que a iniciativa será da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. (Parágrafo com redação dada pela Resolução nº 10, de 1991).

<sup>73</sup> Art. 146. Quando a Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, ou a Comissão de Finanças e Tributação, apresentar emenda tendente a sanar vício de inconstitucionalidade ou injuridicidade, e de inadequação ou incompatibilidade financeira ou orçamentária, respectivamente, ou o fizer a Comissão Especial referida no art. 34, II, a matéria prosseguirá o seu curso, e a apreciação preliminar far-se-á após a manifestação das demais Comissões constantes do despacho inicial. (Artigo com redação adaptada à Resolução nº 20, de 2004, conforme republicação determinada pelo Ato da Mesa nº 71, de 2005).

## 5.2 O PLP363/2013 – Deputada Érika Kokay (PT)

Em dezembro de 2013, 10 anos após o arquivamento do PLS 164/1989, a Deputada Érika Kokay apresentou seu projeto de Lei Complementar, PLP 363/2013, para regular a competência para a instituição e cobrança do ITCMD nas hipóteses do inciso III do §1º do artigo 155, da Constituição (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2013).

O projeto possui apenas 02 artigos, que determinam que, no caso de bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD competiria ao Estado de situação do bem, e, em relação aos bens móveis, títulos e créditos, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador. Quando houver elemento de conexão com o exterior, o imposto competirá ao Estado de domicílio ou residência do donatário, se o doador tiver domicílio no exterior; ao Estado de domicílio ou residência do herdeiro, se o *de cujus* tiver seu inventário ou arrolamento processado no exterior; e, ao Estado de processamento do inventário ou arrolamento, se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior.

Observa-se que, apesar de a ementa do PLP 363/2013 se propor a regulamentar, especificamente, o ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88, o texto repete as disposições dos incisos I e II do mesmo dispositivo, em relação à transmissão interna.

Na justificação para a propositura da norma foi destacada a omissão na sua edição, mesmo após 25 anos da promulgação da Constituição, que exige que se edite Lei Complementar para regular o art. 155, §1º, III, da CF/88. De acordo com a Deputada Érika Kokay, a medida não seria tão premente, pois os Estados e o DF poderiam exercer a competência plena, na ausência de lei complementar, para regulamentar a matéria (cf. art. 24, §3º, da CF/88 e art. 34, §3º, do ADCT). Apesar disso, a lacuna permaneceria e o seu suprimento seria conveniente para uniformizar o tratamento da matéria em nível nacional e prevenir litígios desnecessários.

A proposta foi encaminhada às Comissões de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Cidadania, com tramitação prioritária, em 05.12.2013. O projeto foi recebido pela Comissão de Finanças e Tributação e designado para a relatoria do Deputado Cláudio Puty em 27.12.2013, tendo sido devolvido sem manifestação em 09.12.2014.

O projeto foi arquivado em 31.01.2015, em face do encerramento da legislatura, sendo que o seu desarquivamento foi requerido pela Deputada Érika em 23.02.2015. Após o desarquivamento o projeto foi novamente encaminhado para análise da Comissão de Finanças e Tributação, sob a relatoria do Deputado Helder Salomão, em 17.04.2015.

Em 26.06.2015, o Relator apresentou o seu parecer de que a matéria não teria implicação orçamentária e financeira que infringisse a lei de responsabilidade fiscal ou outras leis

orçamentárias, pois se trata de regra para instituição de tributo de competência estadual. Quanto ao mérito, reconheceu que a ausência de regulamentação da matéria causaria uma “vulnerabilidade jurídica indesejável” (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2015, p. 02) e propôs a sua aprovação, com emenda modificativa nº 1, para que o termo “herdeiro” fosse substituído por “sucessor”, visto que “há outras espécies de sucessores *causa mortis* além do herdeiro, como é o caso do legatário” (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2015, p. 03).

O parecer do Relator Deputado Helder Salomão foi aprovado à unanimidade pela Comissão de Finanças e Tributação, na sessão do dia 05.04.2017. Com isso, o projeto seguiu para análise da Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados, designado para Relator o Deputado Hildo Rocha, em 11.05.2017.

O Relator, Deputado Hildo Rocha, apresentou o seu parecer em 29.05.2017, concluindo que o projeto, com a emenda modificativa proposta pela Comissão de Finanças e Tributação, desincumbiu-se, com precisão, do mister de regulamentar o art. 155, §1º, III, da CF/88, “sem desbordar os limites constitucionais e ajustando-se aos demais preceitos do ordenamento jurídico e da boa técnica legislativa” (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2017, p. 03), votando pela constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa da proposta.

O parecer foi aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados na sessão do dia 19.09.2017 e, desde então, não ocorreram novas manifestações.

Ao PLP 363/2013 foi apensado o PLP 37/2021, que analisaremos adiante.

Apesar da sua simplicidade, o PLP 363/2013 cumpre a sua função de regulamentar a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88. Tendo em vista a adoção do critério do domicílio do donatário ou do sucessor para fixação da competência estadual no Brasil, consideramos que o projeto falhou ao não dispor sobre a forma de sanar o conflito de competência advindo da possibilidade de existir mais de um domicílio no país.

Observa-se que, mesmo tramitando com prioridade, o projeto apresentado em 2013 ainda não encerrou o seu trâmite na Câmara dos Deputados para, então, seguir para análise do Senado Federal. Isso, mesmo após nove anos desde a sua propositura. Veremos se, com a decisão do STF na ADO nº 67/21, a matéria terá andamento com a devida celeridade.

### 5.3 O PLS 432/2017 – Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB)

O Senador Fernando Bezerra Coelho, em 07.11.2017, também apresentou um novo projeto de lei para regular a cobrança do ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional envolvido. O projeto é sucinto e conta com apenas 02 artigos, sendo que no seu texto há a repetição dos dispositivos constitucionais que cuidam da delimitação da competência

nas transmissões internas, conforme art. 155, I e II, da CF/88 (BRASIL. Senado Federal, 2017).

Segundo a proposta do Senador Fernando Bezerra Coelho, em relação aos imóveis, o ITCMD seria devido ao Estado de situação do bem e para os bens móveis, títulos e créditos, ao Estado de domicílio do doador ou de processamento do inventário ou arrolamento. Se o doador tiver residência ou domicílio no exterior, o imposto competiria ao Estado de domicílio do donatário no Brasil, ainda que o bem esteja localizado ou licenciado em outra unidade da federação, ressalvada a situação dos imóveis, que são tributados no Estado de sua situação.

Na hipótese de o *de cuius* possuir bens, ser residente ou domiciliado, ou ter o seu inventário processado no exterior, o ITCMD seria devido ao Estado de domicílio do herdeiro ou legatário no Brasil, ainda que o bem esteja localizado ou licenciado em outra unidade da Federação, ressalvada a situação dos imóveis. E, na hipótese de os beneficiários possuírem mais de um domicílio no Brasil, em diferentes Estados, o imposto seria devido proporcionalmente aos Estados e ao Distrito Federal envolvidos, disposição semelhante àquela prevista no PLS 164/1989.

Para justificar sua proposta, o Senador destacou que a CF/88 exige a edição de Lei Complementar para regulamentar a cobrança do ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional e que, a despeito da omissão do legislador federal, os Estados exigem o imposto conforme previsto nas suas leis estaduais. Isso poderia levar a conflitos de competência, “se o doador se encontra fora do Brasil, o donatário em determinado Estado e o bem doado em outra unidade federada, a quem competirá o ITCD. Mais de um Estado cobrará o imposto sobre o único fato gerador, o que acirrará as disputas judiciais” (BRASIL. Senado Federal, 2017).

O Senador Fernando Bezerra citou o RE nº 851.108, que tramitava no STF e teve a repercussão geral reconhecida, para justificar que a ausência da norma complementar causaria insegurança jurídica e disputas judiciais, além de destacar a existência de parecer da Procuradoria Geral da República pela inconstitucionalidade da instituição do tributo pelos Estados antes da edição da LC federal. Destaca que a matéria é relevante para o equilíbrio federativo e que a sua proposta define a competência conforme domicílio do beneficiário, ainda que o bem, exceto o imóvel, esteja situado em outra unidade federada.

Registramos que a proposta do Senador Fernando Bezerra é muito semelhante à apresentada pela Deputada Érika Kokay, deslocando a competência para o domicílio do sucessor ou donatário quando há elemento de conexão internacional. Todavia, o texto do Senador cuidou de delimitar melhor a ressalva quanto à tributação da sucessão de imóveis no local de sua situação e ainda dispôs sobre a forma de solucionar eventuais conflitos de competência nos

casos de pluralidade de domicílios.

Após a sua apresentação, o PLS foi distribuído para a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal em 01.12.2017, sob a relatoria do Senador Armando Monteiro. O relatório não chegou a ser apresentado e a relatoria foi encerrada em 2019, em razão do fim do mandato, com a redistribuição do projeto para a relatoria do Senador Oriovisto Guimarães, em 19.06.2019.

Em 07.08.2019, o Senador Oriovisto Guimarães apresentou o relatório à Comissão de Assuntos Econômicos, favorável ao projeto, mas com a apresentação de 02 emendas. Reconheceu que não haveria óbice jurídico à tramitação do projeto, que a técnica legislativa foi empregada e que não haveria impacto orçamentário, na medida em que o projeto não provoca perda de arrecadação ou aumento de despesas da União.

O Relator citou o seguinte conflito concreto de competência, ao analisar a legislação dos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul, concluindo que o PLS resolveria a questão:

Podemos ilustrar o conflito de competência com o caso de doador que tenha domicílio no exterior e que doe um automóvel licenciado em São Paulo e mantido em garagem nesse Estado a donatário domiciliado no Rio Grande do Sul. De acordo com o art. 4º, I, a, da citada Lei nº 10.705, de 2000, do Estado de São Paulo, compete ao Fisco paulista a cobrança do TCMD, porque o automóvel é bem corpóreo encontrado no território paulista.

Contudo, o art. 3º, inciso V, da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989, do Estado do Rio Grande do Sul, confere ao Estado meridional a competência para a cobrança do ITCMD, pois se trata de bem móvel transmitido por pessoa sem residência ou domicílio no País a donatário domiciliado naquele Estado.

Esse conflito de competência é resolvido pelo PLS nº 432, de 2017 – Complementar, cujo inciso III do art. 1º confere a competência ao domicílio do donatário, ou seja, o Estado do Rio Grande do Sul. (BRASIL. Senado Federal, 2019, p. 03-04)

Entendeu que a redação do texto do PLS deveria ser aprimorada para esclarecer que o ITCMD alcança o bem doado localizado ou licenciado no exterior, propondo a emenda nº 1 nesse sentido.

Sugeriu, ainda, a emenda nº 2, para definir a competência no caso de sucessão *causa mortis* pelo local de processamento do inventário ou arrolamento, conforme regra do art. 155, §1º, II, da CF/88. Assim, propõe que a competência seja fixada pelo local do domicílio somente na hipótese de o inventário ser processado no exterior.

Por fim, o Relator destacou que, diante da previsão no PLS da incidência do ITCMD sobre bens móveis e imóveis no exterior, o Governo brasileiro deveria ser incentivado a firmar acordos para evitar a dupla tributação, “a exemplo das convenções pactuadas entre França e Suécia, Alemanha e Itália, França e Alemanha. Até o momento, o Brasil não é signatário de

tratado algum que evite a dupla tributação pelo imposto sobre heranças” (BRASIL. Senado Federal, 2019, p. 05).

O parecer do Relator Senador Oriovisto Guimarães foi aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos na sessão de 20.08.2019. Dessa forma, o PLS seguiu no mesmo dia para análise da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, e se encontra parado desde então.

Até o momento, consideramos que o PLS 432 foi bem analisado no Senado Federal, tendo a Comissão de Assuntos Econômicos apresentado propostas adequadas e que demonstram o conhecimento da discussão. Contudo, assim como a proposta que tramita na Câmara de Deputados, a análise é morosa e já se estende por 05 anos, sendo que ainda não foi apresentado o parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania.

#### 5.4 O PLP37/2021 – Deputado Hildo Rocha (MDB)

Em 17.03.2021 o Deputado Hildo Rocha apresentou o projeto de Lei Complementar 37/2021, que se propõe a dispor sobre “a competência para instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos” (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2021).

Em linha com os projetos já analisados, no caso do PLP 37/2021 a norma contém apenas 03 dispositivos. O art. 1º esclarece que a lei dispõe sobre a competência para a instituição do ITCMD, o art. 2º traz os critérios para a definição da competência e o art. 3º cuida da vigência da lei.

De acordo com o PLP 21/2021, no caso de bens imóveis, o ITCMD caberá ao Estado de situação do bem, em qualquer que seja a hipótese. Em relação a bens móveis, títulos e créditos, ainda que no exterior, assim como em relação aos imóveis e respectivos direitos no exterior, o ITCMD será devido ao Estado de processamento do inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio do doador. Por fim, na hipótese de o doador residir ou ser domiciliado no exterior ou se o *de cuius* tiver o seu inventário processado no exterior, o ITCMD competirá ao Estado de domicílio do beneficiário.

A justificativa do Deputado Hildo Rocha para a proposição foi o saneamento da lacuna normativa quanto à regulamentação do art. 155, §1º, III, da CF/88. Citou que os Estados regulamentaram livremente a matéria e que isso tem potencial para causar conflitos de competência e fez referência ao entendimento fixado pelo STF no RE nº 851.108, pela inconstitucionalidade da exigência do imposto quando há elemento de conexão internacional antes da edição da norma complementar.

Destacou que o projeto manteve as diretrizes constitucionais, ao privilegiar o domicílio do doador e o local de processamento do inventário do *de cujus*. E, na impossibilidade de utilização da regra geral, em face da ocorrência de fatos no exterior, elegeu-se o domicílio do beneficiário para definir a competência estadual, com exceção dos bens imóveis, para os quais foi privilegiada a regra do local de sua situação, em qualquer hipótese.

Em 05.05.2021, foi determinado pelo então presidente da Câmara dos Deputados, Arthur Lira, o apensamento do PLP 37/2021 ao PLP 363/2013, para tramitação com prioridade. Desde então e até a elaboração deste texto, não ocorreram novas movimentações no andamento do PLP 37/2021.

Ao PLP 37/2021 foi apensado o PLP 67/2021, que será analisado adiante.

Assim como nos demais projetos já analisados, o PLP 37/2021 mantém a tradição de tributar os imóveis no local de sua situação e privilegiar o domicílio dos sucessores, quando ocorrer algum elemento de conexão no exterior. A norma não tratou da questão relativa à possibilidade de conflitos de competência pela pluralidade de domicílios, que é uma lacuna que, no nosso entendimento, deve ser abordado pelo texto da norma complementar.

### 5.5 O PLP 67/2021 – Deputado Ricardo Barros (PP)

O Deputado Ricardo Barros, em 04.05.2021, apresentou o projeto de Lei Complementar 67/2021, com o objetivo de regulamentar a cobrança do ITCMD. Diferentemente dos projetos já analisados, o PLP 67/2021 pretende regulamentar, de forma completa, a cobrança do ITCMD pelos Estados, tanto em relação às sucessões internas, quanto em relação às sucessões com elemento de conexão internacional envolvido (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2021).

O projeto conta com 31 artigos, que regulamentam a competência para a instituição do ITCMD em qualquer hipótese, a não incidência, o momento da ocorrência do fato gerador, a base de cálculo e a alíquota e as hipóteses de sujeição passiva e responsabilidade. Devido ao escopo da presente pesquisa, apresentaremos de forma resumida os dispositivos que têm maior relevância para a tributação quando há elemento de conexão internacional envolvido.

Manteve-se, no PLP, a tradição de tributar os imóveis no Estado de sua localização e em relação aos bens móveis a competência é determinada pelo foro do inventário ou do domicílio do *de cujus* (para casos de escritura pública ou sucessão administrativa, por exemplo); na doação, a competência também é fixada pelo domicílio do doador.

O PLP traz a definição de domicílio como o lugar de residência com ânimo definitivo, em linha com o conceito adotado no Direito Civil, determinando que, em caso de multiplicidade

de domicílios, será adotado o último domicílio informado à Receita Federal na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física e, se não for possível identificar o domicílio por esses critérios, considerar-se-á domicílio o local do óbito.

Nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional, quando se tratar de sucessão *causa mortis*, a competência será do Estado de situação do bem imóvel no Brasil, independentemente do local de domicílio do *de cuius* ou de onde se processou o inventário; em relação a imóveis no exterior, quando o *de cuius* for domiciliado no Brasil, o Estado competente será o do seu domicílio, independentemente de onde se processar o inventário. Na hipótese de imóvel no exterior e domicílio do *de cuius* também no exterior, a competência será do Estado de domicílio do sucessor.

Para os bens móveis no Brasil ou no exterior, quando o *de cuius* for domiciliado no Brasil, independentemente do local de processamento do inventário, a competência será do Estado de domicílio do *de cuius*. Apesar de a regra de fixação da competência para o processamento do inventário se dar conforme domicílio do *de cuius*, consideramos que para as transmissões internas, em face do que prevê a Constituição, o correto é fixar a competência pelo critério do local de processamento do inventário, de modo que julgamos que a redação do dispositivo que cuida dessa disposição merecer ser aprimorado pelo parlamento.

Ainda em relação à sucessão *causa mortis*, quando se tratar de bem móvel no exterior e *de cuius* lá domiciliado, independentemente da localização do bem e do local do inventário, a competência será da “unidade da Federação do sucessor” (art. 3º, I, ‘e’) (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2021). A redação desse dispositivo é confusa e, no nosso entendimento, deve ser adequada para indicar que a competência é do Estado de domicílio do sucessor.

Na doação, em que o doador seja domiciliado no exterior, em relação a imóveis no Brasil, quando o donatário for domiciliado no país ou no exterior, a competência será do Estado de situação do bem. Se o imóvel estiver no exterior, e o donatário domiciliado no Brasil, o projeto determina que a competência seria do Estado de domicílio do donatário.

Na doação de bens móveis por doador domiciliado no exterior, a competência será fixada pelo domicílio do donatário no Brasil, tanto quando o bem estiver no exterior, quanto quando o bem estiver no Brasil.

Destacamos que o dispositivo se refere apenas à hipótese em que o doador for domiciliado no exterior, devendo, no nosso entendimento, alcançar também a hipótese em que for residente no estrangeiro, em linha com o que prevê o texto da Constituição.

Ao delimitar a incidência, o projeto determina que o imposto incide sobre a transmissão de quaisquer bens e direitos, em razão de óbito ou por doação, e traz um rol exemplificativo de

bens tributáveis, como joias, obras de arte, criptomoedas, direitos autorais etc.

Outro aspecto interessante do projeto é a disposição de que a legislação estadual deverá estabelecer alíquotas progressivas para a cobrança do imposto, que não poderiam ser inferiores a 4% e observado o teto fixado pelo Senado Federal. Consideramos um avanço a determinação de que a incidência do imposto deve ser progressiva, pois se trata de uma forma de fortalecer a cobrança do tributo, que para nós é um importante aliado na redução das desigualdades de riqueza que são tão acentuadas no nosso país.

Todavia, o PLP falhou ao não dispor sobre a necessidade de a legislação estadual instituidora do ITCMD, inclusive em situações internacionais, prever faixa isentiva do tributo em relação à transmissão de patrimônios de baixa monta. Também consideramos que a alíquota mínima prevista na LC em 4% poderia ser um limitador da progressividade, pois, atualmente, o Senado Federal fixa a alíquota máxima do imposto em 8%.

O projeto estabelece a isenção nas transmissões gratuitas a entes públicos, templos de qualquer culto, partidos políticos e entidades sem fins lucrativos, que, na verdade, são as hipóteses de imunidade dos impostos previstas no art. 150, VI, da CF/88<sup>74</sup>.

Contudo, não dispôs acerca da necessidade de os Estados estabelecerem uma faixa de transmissão gratuita de patrimônio diminuto que não será alcançada pelo ITCMD. A ausência desse tipo de previsão faz com que os menos favorecidos, especialmente a classe média, sejam, mais uma vez, os mais onerados pela tributação. Basta pensarmos que para muitas pessoas o seu patrimônio se resume ao imóvel de residência e automóvel de seu uso, que serão tributados à alíquota mínima de 4%; enquanto o patrimônio das classes mais ricas (imóveis de luxo, ações, joias, obras de arte, dinheiro etc.), será tributado com base nos mesmos 4%, podendo, inclusive, sequer sofrer a incidência tributária, em face de manobras bem arquitetadas pelos operadores do direito.

Nosso entendimento é que esse tipo de determinação, veiculada por Lei Complementar, não teria a natureza de isenção heterônoma, quando a União concede isenção de tributos

---

<sup>74</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

estaduais ou municipais, vedada pelo art. 151, III, da CF/88<sup>75</sup>. Uma das funções da LC, conforme art. 146, III, da CF/88 é o de estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes, além de regulamentar limitações ao poder de tributar.

Para tanto, julgamos que a Lei Complementar deve determinar que, aos instituir o ITCMD internamente, os Estados prevejam em suas Leis Estaduais uma faixa de isenção do imposto. Nesse caso, estaríamos diante de lei nacional e não federal, de modo que não se trataria de hipótese de isenção heterônoma, até mesmo porque a especificação da isenção constaria da legislação estadual. Também não haveria violação ao pacto federativo, já que a medida concretizaria os objetivos da República, de construção de uma sociedade mais justa e igualitária. E a progressividade tributária é uma das formas de concretização da justiça fiscal e distributiva.

O PLP ainda prevê que a incidência se dará conforme valor do quinhão recebido por cada beneficiário, deixando expresso que ocorrerão tantos fatos geradores quantos sejam os sucessores, herdeiros, legatários, donatários e demais beneficiários, como forma de prestigiar o princípio da capacidade contributiva.

Outro ponto tratado pela norma é sobre a fluência do prazo decadencial para cobrança do ITCMD, que só terá início quando a Administração Pública tiver conhecimento das informações necessárias à formalização do crédito tributário, por meio da declaração do contribuinte ou informação em processo judicial.

A questão do termo *a quo* do prazo decadencial para cobrança do ITCMD é ponto de embate entre o Fisco e contribuintes. Isso porque, a interpretação do Fisco Estadual é a de que o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN<sup>76</sup> somente teria início a partir da ciência da fiscalização sobre o fato gerador do ITCMD, por meio da declaração do contribuinte ou por qualquer outro meio.

Em razão da troca de informações entre a Receita Federal e as Secretarias de Fazenda, passou a ser comunicado aos Estados a declaração pelos contribuintes, na DIRPF, de doações recebidas. É comum que os contribuintes não declarem aos fiscos estaduais as doações, para fins de recolhimento do ITCMD, o fazendo somente da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física prestada à Receita Federal, para evitar que sejam tributados ou penalizados pelo

---

<sup>75</sup> Art. 151. É vedado à União:

III – instituir isenções de tributos das competências dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

<sup>76</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

IRPF por razão de acréscimo patrimonial injustificado.

Ao receber a informação da Receita Federal sobre a doação, os Estados passaram a lançar de ofício o ITCMD. Se o lançamento era feito após o transcurso do prazo de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência da doação (fato gerador), os contribuintes alegavam a decadência pelo art. 173, I, do CTN e os Estados defendiam a validade da cobrança, alegando que o início do prazo só poderia fluir após a ciência do evento tributável.

A questão chegou ao Superior Tribunal de Justiça, que no julgamento do Recurso Especial nº 1.841.798/MG, fixou a seguinte tese de efeito vinculante para os Juízes e Tribunais

Tese fixada - Tema 1048: O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, referente a doação não oportunamente declarada pelo contribuinte ao fisco estadual, a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observado o fato gerador, em conformidade com os arts. 144 e 173, I, ambos do CTN. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2021)

Daí a relevância do tratamento do prazo decadencial específico para a cobrança do ITCMD, como foi feito no PLP 67/2021 em análise.

A exposição de motivos apresentada pelo Deputado Ricardo Barros destacou que o tema da exigência de LC para cobrança do ITCMD estaria na ordem do dia no cenário jurídico, citando artigos publicados sobre o tema.

Relatou o Deputado que a questão da instituição do ITCMD teve destaque especialmente após o sucesso da arrecadação obtida pela Receita Federal do Brasil com a instituição do RERCT. Cita que no Tema 825 da Repercussão Geral o STF firmou o entendimento de que o ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 não poderia ser exigido pelos Estados antes da edição da LC exigida pela Constituição.

O PLP 67/2021 serviria para preencher a lacuna normativa relativa ao ITCMD, tanto para suprir a ausência da LC definidora de normas gerais, quanto para evitar os potenciais conflitos de competência no âmbito nacional e também internacional, nas hipóteses em que há elemento de conexão com o exterior.

Uma preocupação no PLP foi tratar de situações que poderiam ser objeto de planejamento tributário, como a hipótese de integralização de capital em *holding* ou *offshore* e subsequente doação de quotas subavaliadas, uma vez que há determinação de que o valor das ações deve ser aferido conforme valor de mercado. O projeto também traz disposição sobre a necessidade de recálculo do ITCMD nos casos de sucessivas doações entre o mesmo doador e donatário, como intuito de evitar que sejam realizadas várias doações em valor inferior ao do limite de isenção eventualmente previsto nas leis estaduais, para o fim específico de evitar a

incidência tributária.

Em relação à fixação de alíquotas progressivas, a exposição de motivos menciona a sua necessidade para fins redistributivos, sendo este o único Projeto a ter inserido essa questão na sua justificativa. Veja-se:

O § 2º determina expressamente que a lei estadual ou distrital estabeleça alíquotas progressivas, medida salutar no sentido da justiça redistributiva, uma vez que o próprio patrimônio transmitido traz consigo a manifestação de riqueza reveladora da capacidade contributiva. Com o objetivo de padronizar as alíquotas mínima e máxima a serem adotadas pelas unidades federadas, o dispositivo prevê que a alíquota mínima será de 4% (quatro por cento) e a máxima será a fixada pelo Senado Federal. (BRASIL. Câmara dos Deputados, 2021, p. 31)

Em 03.08.2021 foi atribuído o regime de tramitação prioritário ao PLP 67/2021 e determinado que fosse apensado ao PLP 37/2021 (Deputado Hildo Rocha). Em 21.09.2021, o Deputado Ricardo Barros (PP/PR) requereu urgência para apreciação do PLP 67/2021. Não ocorreram novas movimentações desde então.

## 5.6 Conclusões parciais

Observamos uma regularidade nas propostas de Lei Complementar que pretendem regulamentar a cobrança do ITCMD quando há algum elemento de conexão internacional envolvido: nenhuma delas inovou em relação aos critérios que são previstos pelo texto constitucional para a incidência.

Mantém-se a tradição de tributar os imóveis, em qualquer que seja a hipótese, no local de sua situação. Aqui fica ainda mais evidente, na nossa opinião, o total absurdo das decisões do STF que invalidaram a cobrança do ITCMD sobre imóveis no Brasil, nas hipóteses em que o doador ou o *de cuius* residissem ou fossem domiciliados no exterior, por exemplo.

Quanto aos bens móveis, títulos e créditos, a lógica também é a mesma. Adota-se o critério do domicílio do beneficiário ou, quando o inventário se processar no Brasil, o local de seu processamento, tudo conforme os critérios já previstos no art. 155 da Constituição para a sucessão gratuita interna.

Com exceção do PLP 67/2021, em todos os projetos analisados a justificativa para a regulamentação da matéria era atender ao texto constitucional e normatizar a matéria para evitar potenciais conflitos de competência, nada mais. Somente no PLP 67/2021 foi destacado que o ITCMD serve ao propósito de reduzir desigualdades, tendo sido este o único projeto a determinar que o imposto incida de forma progressiva, observada a alíquota mínima de 4%.

Em termos de dar início ao processo legislativo para regulamentar a matéria, temos que reconhecer que o parlamento não se manteve inerte. Já em 1989 foi apresentado o PLS 164/1989, pelo então senador Fernando Henrique Cardoso, o qual tramitou por longos 14 anos e foi arquivado em 2003.

Outros projetos foram apresentados em 2013 (PLP 363/2013) e em 2017 (PLS 432/2017), antes da definição pelo STF sobre a necessidade de edição de LC para que os Estados e o DF possam exigir o ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88. Todavia, o processo legislativo tramita de forma lenta e os projetos só foram analisados pela Câmara dos Deputados, não tendo sido remetidos para análise do Senado Federal.

Vale registrar que, conforme art. 65 da Constituição, o projeto de lei aprovado por uma Casa deverá ser revisto pela outra, para, então, ser enviado à sanção presidencial. E, no caso de Lei Complementar, a aprovação deve ser dar por maioria absoluta (art. 69 da CF/88) (BRASIL, 1988).

Em 2021, com o julgamento do Tema 825 da Repercussão Geral pelo STF, foram apresentados o PLP 37/2021 e o PLP 67/2021, todavia, mesmo com o pedido de prioridade, a tramitação ainda não avançou na Câmara dos Deputados.

A análise do processo legislativo dos projetos de lei apresentados para regular a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional confirma os apontamentos de Marciano Godoi e Melody Furman, no sentido de que

Como se explica que os parlamentares não tenham chegado em 30 anos a um acordo sobre uma questão relativamente simples? A nosso ver, a julgar pela política tributária socialmente perversa praticada pelo Congresso Nacional nas últimas décadas, a explicação mais verossímil é que a maioria dos deputados e senadores simplesmente não querem fornecer segurança jurídica a uma incidência tributária que tende a atingir quase que exclusivamente as camadas mais abastadas da população brasileira, algo muito semelhante ao que se passa com a não-instituição do imposto sobre grandes fortunas. A retórica retrógrada do regime militar de que a tributação da herança é nociva ao desenvolvimento econômico foi abandonada pelo texto constitucional de 1988, mas segue certamente hegemônica entre os parlamentares do Congresso Nacional, que permanecem omissos quanto ao dever de aprovarem lei complementar para as normas gerais do imposto e para a regulamentação prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição. (GODOI; FURMAN, 2018, p. 09-10)

A despeito da apresentação de propostas para a regulamentação da matéria, a tramitação é extremamente morosa e parece haver um total desinteresse do Congresso Nacional na sua apreciação. E, com a nova formação do Congresso, após as eleições de 2022, acreditamos que é muito pouco provável que essa pauta avance, perpetuando-se a omissão e o total descaso do parlamento em legislar sobre matéria que interesse não só ao pacto federativo e às finanças estaduais, mas que também é central em matéria de política pública de redistribuição de riqueza.

Conforme informações divulgadas pela BBC Brasil, a maior bancada eleita para a Câmara dos Deputados e para o Senado Federal pertence ao Partido Liberal, do então presidente Jair Bolsonaro. Na Câmara, foram eleitos 99 Deputados Federais do PL, frente ao total de 513 cadeiras. Para o Senado estavam abertas 27 vagas, das quais 8 foram preenchidas por senadores do PL, sendo que, atualmente, os representantes desse partido ocupam 13 cadeiras das 81 que compõem a casa (BBC, 2022).

Os dados evidenciam que a formação atual do Congresso é representada por parlamentares de direita, classicamente liberais e que defendem um Estado mínimo e com menos tributos. Nesse cenário, acreditamos que é pouco provável que a LC para regulamentar o ITCMD em situações internacionais seja aprovada dentro do prazo fixado pelo STF na ADO 67/2021, que finda em 12.06.2023.

Não é novidade o descaso do Congresso em legislar sobre matérias que podem ser controvertidas. Conforme analisou Marciano Godoi, em artigo que tratou da omissão legislativa sobre a regulamentação do Fundo de Participação dos Estados, mesmo após decisão do STF determinando a edição da Lei Complementar prevista no art. 161 do CF/88<sup>77</sup>, o prazo foi descumprido pelo Congresso, sendo necessário o ajuizamento de uma nova Ação de Inconstitucionalidade por Omissão para forçar a votação daquela norma (GODOI, 2015).

Os Estados e o DF permanecem à mercê do Congresso Nacional, impossibilitados de instituir o ITCMD nas situações em que estiver presente o elemento de conexão internacional, com violação ao pacto federativo e forte impacto no seu orçamento, já que as decisões do Supremo Tribunal Federal, no controle concentrado de constitucionalidade, inviabilizam a instituição do tributo mesmo em situações que estariam autorizadas pelos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88. Os níveis de concentração de riqueza em razão da sucessão gratuita continuam crescendo e os estratos do topo da distribuição seguiram sem sofrer a incidência tributária.

---

<sup>77</sup> Art. 161. Cabe à lei complementar: [...]

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

## 6 PROPOSTA DE CONTEÚDO MÍNIMO PARA A LEI COMPLEMENTAR REGULAMENTADORA DO ART. 155, §1º, III, DA CF/88

Apresentaremos neste capítulo o conteúdo mínimo que julgamos necessário para a adequada regulamentação do ITCMD quando o doador for residente ou domiciliado no exterior, ou no caso de o *de cujus* possuir bens, ser residente, domiciliado, ou ter o seu inventário processado no exterior.

Inicialmente, abordaremos o que prevê a Convenção-Modelo da OCDE para evitar bitributação em relação ao imposto sobre a sucessão *causa mortis* e doações, com o intuito de identificar os critérios que são sugeridos pela Organização para evitar ou minimizar conflitos ou sobreposição.

Apresentaremos breve análise dos conceitos de residência e domicílio no âmbito da legislação brasileira, uma vez que esses são conceitos adotados pela Constituição no inciso III do §1º do art. 155, ao exigir a regulamentação por Lei Complementar.

Após, iremos propor o conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deve regulamentar, no prazo fixado pelo STF, a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional.

### 6.1 Convenção modelo da OCDE para evitar bitributação em relação ao imposto sobre heranças e doações

Apesar de o Brasil não ser signatário de acordos para evitar bitributação em relação ao ITCMD, entendemos pertinente avaliar as recomendações da OCDE sobre o tema, que foram apresentadas no modelo de Convenção para evitar bitributação em relação ao imposto sobre heranças e doações, aprovado em 1982 (OECD, 1982). O objetivo da análise é conhecer os conceitos de domicílio e regras de tributação que podem ser úteis para construir o conteúdo de uma Lei Complementar nacional que pretenda regulamentar a incidência do ITCMD quando há algum elemento de conexão internacional envolvido.

O modelo de convenção da OCDE é dividido em seis Capítulos, contendo um total de 16 artigos.

Por definição prevista nos artigos 1º e 2º, a convenção se aplica aos tributos incidentes sobre a sucessão patrimonial, por herança, doação *causa mortis* ou doação *inter vivos*, quando o *de cujus* ou doador, à data do falecimento ou da doação, residir em um ou dois dos Estados contratantes. (OECD, 1982).

No artigo 4º são apresentados os requisitos para definição do domicílio fiscal. Para a Convenção, considera-se domiciliada em um dos Estados contratantes a pessoa cujo patrimônio transmitido por razão de morte ou doação, nos termos da lei daquele Estado, seja tributada em razão do domicílio, residência ou outro critério de natureza semelhante. O termo não inclui a hipótese de tributação apenas em razão da situação dos bens no Estado.

Em caso de domicílio em mais de um Estado, a Convenção propõe que a pessoa: (i) será considerada domiciliada no Estado de habitação permanente. Em caso de pluralidade de domicílio, será considerada domiciliada no Estado de manutenção das suas relações pessoais e econômicas mais próximas (centro de interesses vitais); (ii) se não for possível determinar o centro de interesses vitais, ou se a pessoa não tiver domicílio permanente em nenhum dos Estados, será considerada domiciliada no Estado em que tiver a sua residência habitual; (iii) na hipótese de pluralidade de residência habitual, ou não sendo residente em nenhum dos Estados, será considerada domiciliada no Estado de sua nacionalidade; (iv) se a pessoa for nacional de ambos os Estados ou de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão a questão de comum acordo (OECD, 1982).

Se a hipótese for de pessoa jurídica domiciliada em ambos os Estados Contratantes, será considerada domiciliada no Estado em que estiver situada a sua direção efetiva. Destaca-se que as regras previstas para o ITCMD observam o padrão adotado pela OCDE nos modelos de convenção para evitar a dupla tributação de renda e do capital.

As regras de tributação são apresentadas no Capítulo III, artigos 5º a 8º. Para a sucessão de bens imóveis, o art. 5º da Convenção determina que a tributação pode se dar no local de sua situação, mesmo quando o *de cuius* ou o doador for domiciliado em outro Estado<sup>78</sup>, registrando que o significado de imóveis será o atribuído pela lei do Estado de situação do bem (OECD, 1982).

Em relação a bens móveis de estabelecimento permanente ou base fixa, como bens de empresa ou propriedade comercial, a tributação pode se dar no local de sua situação (art. 6º). Para a convenção, estabelecimento permanente é o estabelecimento fixo onde são desenvolvidos os negócios da empresa, total ou parcialmente. Estaleiros ou projetos de construção ou instalação serão considerados estabelecimento permanente se durarem mais de doze meses e são relacionadas as hipóteses que não se enquadram no termo (como locais de

---

<sup>78</sup> O artigo usa a expressão ‘*may be*’ e não ‘*shall be*’, o que demonstra que é uma faculdade das partes contratantes a determinação de como se dá a tributação da propriedade imobiliária:

*1. Immovable property which forms part of the estate of, or of a gift made by, a person domiciled in a Contracting State and which is situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.*

armazenamento, por exemplo) (OECD, 1982).

Os bens do espólio ou da doação que não se enquadram nas hipóteses relatadas acima (imóveis e bens de estabelecimento permanente), serão tributados exclusivamente no Estado de domicílio do *de cuius* ou do doador (art. 7º) (OECD, 1982).

Conforme pontua Alberto Xavier

O modelo de Convenção de dupla tributação relativo às sucessões e doações, elaborado pela OCDE em 1982, adotou como regra geral o princípio do domicílio do *de cuius* ou do doador; ao qual fazem exceção os bens imobiliários e os bens mobiliários pertencentes a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa, cuja tributação é da competência exclusiva do Estado do *locus rei sitae*. (XAVIER, 2010, p. 194)

O art. 8º cuida das deduções das dívidas que serão abatidas para o cálculo do tributo. No art. 9ºA e 9ºB são apresentados os métodos adotados para evitar bitributação: (i) isenção (*exemption method*), pelo qual o Estado de domicílio do *de cuius* no momento do seu falecimento, ou do doador ao tempo da doação, isentará do imposto, por exemplo, os bens que, de acordo com a Convenção, puderem ser tributados em outro Estado contratante; e o (ii) método de dedução (*credit method*), pelo qual o Estado de domicílio do *de cuius* no momento do seu falecimento, ou do doador ao tempo da doação, por exemplo, poderá deduzir do imposto calculado de acordo com a sua lei o valor do imposto pago em outro Estado (OECD, 1982).

Por fim, a Convenção traz disposições sobre não discriminação, regras de procedimento, troca de informações, abrangência territorial de aplicação do acordo e outras regras diplomáticas.

O modelo da OCDE também adota, para definição do domicílio, o local de residência permanente da pessoa, como o centro de seus interesses vitais, conceito alinhado ao adotado pela legislação civil brasileira, o qual consideramos adequado para fixar a competência para fins de tributação do ITCMD.

Além disso, o modelo de Convenção também deixa aberta a possibilidade de tributação dos bens imóveis, inclusive estabelecimentos de pessoa jurídica, no local de sua situação, demonstrando estar alinhado às práticas internacionais a norma brasileira que determina a tributação dos imóveis no local de sua situação, em relação à transmissão interna. Interessante pontuar que a tributação do imóvel no local de sua situação não é um dever, mas uma possibilidade, de modo que outros critérios podem ser definidos. E, para os bens móveis, a convenção vincula a tributação, exclusivamente, ao Estado de domicílio do *de cuius* ou doador, independente de onde se situem.

## 6.2 Regras para definição da residência segundo a legislação brasileira

O Código Civil (Lei 10.406/2002) não traz um conceito de residência, como faz para o domicílio, que no art. 70 é definido como “o lugar onde ela [a pessoa natural] estabelece a sua residência com ânimo definitivo” (BRASIL, 2002). De acordo com Caio Mário residência seria a “a morada habitual, a morada estável e certa”, convertendo-se em domicílio a partir do elemento psíquico da intenção, “é o propósito de permanecer. Não é qualquer residência que faz o domicílio, porém a residência definitiva” (PEREIRA, 2017, p. 309).

Alberto Xavier ressalta que é o elemento de conexão previsto na legislação que fixa qual é a situação regulamentada pelo direito, determinando o âmbito de aplicação das leis em cada ordenamento (XAVIER, 2010, p. 187). No caso do ITCMD, o elemento de conexão previsto na Constituição para exigir que a regulamentação da matéria se dê por meio de Lei Complementar consiste no fato de o doador residir ou ser domiciliado no exterior, o *de cujus* possuir bens, ser residente ou domiciliado, ou ter o seu inventário processado no exterior.

Entendemos que o conceito de local do processamento de inventário não deixa abertura para dúvidas, assim como a questão do domicílio no exterior, visto que o conceito de domicílio já foi abordado nesta pesquisa, como sendo a residência com ânimo de permanência, o desejo de estabelecer o seu ciclo de interesses vitais em determinado local.

Julgamos que o ponto que pode causar dúvidas é a caracterização da residência no exterior, principalmente em se tratando de brasileiros residentes no estrangeiro. Bastaria que o sujeito, quando pretendesse doar algum bem, por exemplo, o fizesse do exterior para configurar a residência?

Por isso, é importante analisar como a legislação brasileira caracteriza o residente para fins fiscais, uma vez que já demonstramos que o conceito de domicílio deve ser aquele previsto na legislação civil. De acordo com Alberto Xavier

Muito embora um exame do direito comparado revele existirem tantas definições quantas as legislações em presença, a todas elas é comum a ideia de que o domicílio é um elemento de conexão mais forte que a residência, dando origem a obrigações tributárias mais extensas, distinguindo-se desta por exigir uma presença duradoura num dado território, acompanhada da efetiva intenção de aí permanecer (*animus manendi*). (XAVIER, 2010, p. 219)

A definição de residência irá variar conforme critérios adotados em cada ordenamento, sendo possível que, segundo regras de cada país, um sujeito seja considerado residente em mais de um território. De acordo com Schoueri, “muitas legislações não parecem distinguir, para efeitos tributários, ‘residência’ e ‘domicílio’, na doutrina jurídica internacional, o termo

‘residência’ é empregado para se referir a qualquer dessas situações” (SCHOUERI, 2012, p. 03)

Conforme pontuam Alberto Xavier (XAVIER, 2010, p. 221) e Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2012, p. 08), a legislação brasileira não traz um conceito de residência fiscal. A Lei nº 13.445/2017 regulamenta a migração e associada à legislação do Imposto de Renda, Lei nº 9.718/98 é utilizada para definir os critérios para a caracterização do estrangeiro como residente no Brasil, para fins fiscais.

Segundo o art. 14 da Lei nº 13.445/17, conceder-se-á visto temporário ao estrangeiro que pretenda residir no país por tempo determinado, para fins de pesquisa, trabalho, reunião familiar etc. O detentor de tal visto é considerado residente no país, para fins de incidência do Imposto de Renda (art. 12 da Lei nº 9.718/98), a partir da sua chegada, quando se tratar de visto para trabalho com vínculo empregatício, ou, em se tratando de visto temporário por qualquer outro motivo, quando permanecer no país por período superior a 183 dias, consecutivos ou não, dentro de um intervalo de 12 meses.

A Lei nº 13.445/17 ainda permite, nos arts. 30 a 37, seja concedida autorização de residência (visto de residência em substituição ao antigo visto permanente), para fins de trabalho, estudo, pesquisa, reunião familiar etc. Neste caso, será considerado residente no país a partir da sua chegada, para fins de tributação pelo Imposto de Renda.

Segundo informações obtidas no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil

Considera-se **residente** no Brasil para fins tributários a pessoa física:

- que resida (more) no Brasil em caráter permanente;
  - brasileira que adquiriu a condição de **não residente** no Brasil e **retorne** ao País com ânimo **definitivo**, na data da chegada;
  - que saia para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo Brasileiro situadas no exterior;
  - que saia do Brasil em caráter temporário, ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a comunicação de saída definitiva do país, **durante os primeiros doze meses** consecutivos de ausência.
  - que ingresse no Brasil com visto permanente, na data da chegada;
  - que ingresse no Brasil com visto temporário:
    - a) para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, convertida na Lei nº 12.871, de 22 de outubro de 2013, na data da chegada;
    - b) na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;
    - c) na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;
- Para fins do disposto no item "b", caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado a partir da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior. (BRASIL. Receita Federal, 2022)

Entendemos que, em se tratando de estrangeiro, sua residência e domicílio no exterior será presumida, exceto quando se comprove que adquiriu residência no Brasil, conforme regras da legislação nacional apresentada, quando deverá ser analisado, em face de cada caso concreto, se essa residência no país pode ser considerada domicílio para fins de aplicação das regras previstas no art. 155, §1º, I e II, da CF/88, como nos parece ser o caso da autorização de residência.

Em relação aos nacionais, é preciso verificar quando perdem a sua residência no país, para que sejam considerados residentes no estrangeiro e atraiam a aplicação do disposto no inciso III do §1º do art. 155 da CF/88. Segundo Schoueri, “o conceito de não residente é, em grande medida, uma noção que se constrói por exclusão, i.e., tem-se por não residente aquele indivíduo que não se caracteriza, nos termos da legislação, como um residente fiscal” (SCHOUERI, 2012, p. 09).

Os nacionais perdem a condição de residentes com a saída definitiva do país. A saída definitiva se dá a partir da comunicação formal à Receita Federal, por meio da Comunicação de Saída Definitiva (art. 11-A da Instrução Normativa SRF nº 208/2002). Essa comunicação é a formalização do ânimo de deixar o país e condição para o aperfeiçoamento jurídico da saída, que será reconhecida como definitiva desde quando o indivíduo deixou o país (SCHOUERI, 2012, p. 10).

Outra hipótese para a caracterização como não residente consiste na saída do Brasil pelo prazo de 12 meses consecutivos, a partir do dia seguinte àquele em que se complete o referido prazo (art. 3º, V, da IN SRF nº 208/2002).

Para o nacional, a sua condição de residente só é recuperada quando retornar ao Brasil com ânimo de definitivo. De acordo com Schoueri, nesses casos, “não se aguardará o prazo de 184 dias de permanência para caracterizar a condição de residente, passando a esta condição na data de sua chegada (critério do animus)” (SCHOUERI, 2012, p. 08).

Vejam-se as informações da Receita Federal do Brasil sobre o tema

Considera-se **não residente** no Brasil, a pessoa física que não resida (more) no Brasil em caráter permanente (não pretende mais morar no Brasil), ou que:

- **saia do Brasil em caráter permanente**, na data da saída, ou após ter decorrido 12 meses consecutivos de ausência, se não fizer a comunicação de saída definitiva do país (que é obrigatória).
- saia do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que **complete 12 meses consecutivos de ausência**.
- entre no Brasil com visto temporário e permaneça **até 183 dias**, consecutivos ou não, **em um período de até 12 meses**;
- na condição de não residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País.

Para a contagem do prazo do terceiro caso, se, dentro de um período de 12 meses, a pessoa física não completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil,

um novo período de até 12 meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

A pessoa física no exterior a serviço do Brasil em autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior **mantém a condição de residente no Brasil** e deve apresentar a Declaração de Ajuste Anual normalmente, de acordo com as mesmas regras aplicáveis às demais pessoas físicas residentes no País. (BRASIL. Receita Federal, 2022)

Entendemos que é apropriado e coerente que o mesmo critério adotado para definir o não residente, para fins de tributação da renda, seja aplicado e adotado pela legislação que regulamentará o ITCMD. Daí a importância de apreciação e apresentação feita neste tópico.

### 6.3 Proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar regulamentadora do art. 155, §1º, III, da CF/88

Tendo em vista o dever jurídico de se editar uma Lei Complementar para tornar constitucional a cobrança do ITCMD pelos Estados e Distrito Federal, nos casos em que o doador era residente ou domiciliado no exterior e o *de cujus* possuía bens, era residente, domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior, proporemos neste capítulo qual o conteúdo mínimo que julgamos necessário para a regulamentação da matéria.

Apresentaremos o que chamamos de um conteúdo mínimo porque nos limitaremos a propor requisitos para evitar os conflitos de competência em relação ao ITCMD com elemento de conexão internacional e mecanismos que auxiliarão na promoção da justiça distributiva. Não apresentaremos outros aspectos que poderiam e deveriam ser tratados pela Lei Complementar que regulamentará a matéria, como critérios para valoração do patrimônio, mecanismos para fortalecer a fiscalização, regras de troca de informações entre os entes públicos e privados, definição de obrigações acessórias e etc.

Entendemos que deve ser mantida a tradição brasileira de tributar os imóveis no Brasil no Estado de sua situação, em qualquer circunstância, ainda que o doador resida ou seja domiciliado no exterior e o *de cujus* resida ou seja domiciliado no estrangeiro, independentemente de onde se processar o inventário ou arrolamento.

Tratando-se de sucessão *causa mortis* de imóvel no exterior, ou doação de imóvel no estrangeiro por doador também residente ou domiciliado no exterior, propomos autorizar a cobrança do ITCMD no Brasil no local de processamento do inventário ou arrolamento, se ocorrer no país, ou no domicílio do sucessor (herdeiro, legatário, donatário) nas demais hipóteses, exceto se tributo na mesma natureza e finalidade já tiver sido recolhido no exterior.

Julgamos adequado que a Lei Complementar deixe expresso que o imposto incide sobre a transmissão de quaisquer bens e direitos, móveis, imóveis, títulos, créditos, bens digitais,

jóias, obras de arte etc. Qualquer bem que represente a transmissão gratuita de patrimônio, material ou imaterial, poderá ser gravado pelo imposto.

Em relação aos bens móveis, títulos e créditos, na presença do elemento de conexão internacional, julgamos adequado que a competência para a cobrança do ITCMD seja (i) na hipótese de processamento de inventário ou arrolamento no Brasil, ao Estado ou ao Distrito Federal de processamento; e (ii) ao Estado de domicílio do donatário, herdeiro, ou legatário, se o inventário ou arrolamento se processar no estrangeiro.

Importante definir que o conceito de domicílio adotado observará as regras do direito civil (art. 70 do CC), como o local de residência com ânimo definitivo, e que será considerado o domicílio do momento da doação ou da morte. Em caso de pluralidade de domicílios, considerar-se-á, para fins de fixação do Estado competente para a cobrança do ITCMD no Brasil, o (i) domicílio eleito na declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física apresentado à Receita Federal no período imediatamente anterior à doação ou à abertura da sucessão *causa mortis*, ou qualquer outra declaração que venha a substituí-la; e (ii) na inexistência da declaração, considerar-se-á como principal, para fins fiscais, o domicílio da família dos envolvidos, onde se processe as suas principais atividades e relações e, na inexistência de entidade familiar, o local onde o indivíduo trabalha e tem suas principais atividades cotidianas, considerando-se, sempre, onde está o centro de interesses vitais do sujeito, suas relações interpessoais etc.

Nossa sugestão para se adotar, em caso de pluralidade de domicílios, aquele declarado na DIRPF decorre do fato de se tratar de declaração do próprio contribuinte em documento fiscal, que confirmaria qual é, segundo a intenção dele próprio, o local de seu domicílio. Entendemos que esse seria um critério objetivo para ser aplicado subsidiariamente, somente nos casos em que há pluralidade de domicílios. Por ser um critério subsidiário, julgamos que não seria utilizado indiscriminadamente pelos contribuintes como forma de burlar a legislação.

A norma também deve definir o residente no exterior. Entendemos adequado que o estrangeiro seja presumidamente residente e domiciliado no exterior, exceto quando tiver, por qualquer motivo, obtido visto temporário ou autorização de permanência no Brasil, quando deverá ser analisado se seu domicílio atual é no Brasil, de modo a aplicar corretamente as regras previstas em cada um dos incisos do §1º do artigo 155 da CF/88.

O brasileiro será considerado residente no exterior quando tiver apresentado a declaração de saída definitiva do país, ou residir no exterior pelo prazo ininterrupto de 12 meses, replicando-se os critérios já utilizados para definição do não residente para fins de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Para fins de promoção da justiça distributiva, entendemos que é de suma importância estabelecer alíquotas progressivas para a cobrança do ITCMD, medida inclusive já validada pelo STF, conforme analisamos no Capítulo III. Também entendemos que deve ser fixada uma faixa de isenção para o tributo, de acordo com o montante do patrimônio transferido.

A norma deve determinar que a cobrança do ITCMD será, obrigatoriamente, instituída de forma progressiva pelos Estados e DF, conforme valor do quinhão recebido pelo sucessor, ocorrendo quantos fatos geradores quantos forem os beneficiários, de forma a privilegiar a capacidade contributiva.

Outro ponto importante é que a norma oriente que, na instituição do ITCMD pelos Estados, seja estabelecida uma faixa de isenção para o ITCMD, conforme montante da riqueza transferida.

Consideramos que seria irresponsável propor, aleatoriamente, algum valor como base para tanto. Por isso, pensamos que o mais adequado é incluir na norma a determinação de que o valor deverá ser fixado com base nas informações estaduais sobre qual o valor médio das heranças e doações dos integrantes da base de distribuição de riqueza no país (50% mais pobres), inclusive no âmbito interno, para, a partir daí, fixar uma faixa de isenção e também qual seria uma progressividade justa para o tributo, medidas que caberiam à legislação de cada Estado.

O estabelecimento de alguns parâmetros é importante, para que essa faixa não tributável não seja utilizada para impedir a incidência em face da sua estipulação em montante muito alto.

Parece-nos que o mais justo é que a incidência progressiva do ITCMD se dê conforme tabela de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física, de modo que as alíquotas se apliquem progressivamente sobre o patrimônio que exceder cada uma das faixas, observada a primeira faixa isenta.

Reforçamos que, segundo nosso entendimento, a Lei Complementar que regulamentará o ITCMD com elemento de conexão internacional tem não só a função de evitar conflitos de competência, servindo, também, para estabelecer normas gerais sobre o tributo, conforme prevê o art. 146 da CF/88. Por isso, tratando-se de legislação nacional, e não apenas federal, consideramos que é possível dispor sobre a necessidade de os Estados disporem, nas suas leis estaduais, sobre a progressividade do ITCMD, inclusive com observância a uma faixa isentiva para transmissão patrimonial de baixa monta.

Cumpramos registrar que esse mesmo entendimento, quanto à possibilidade de lei complementar nacional dispor sobre isenções tributárias, é sustentado por Tathiane Piscitelli, ao discorrer sobre a legislação complementar regulamentadora do ICMS e do ISS

[C]ontudo, em relação ao ICMS e o ISS, diferente do que ocorre com a maioria dos impostos, temos leis complementares específicas que cumprem com a função de detalhamento de suas normas gerais. São as já mencionadas Leis Complementares nºs 87/1996 (ICMS) e 116/2003 (ISS). Nesse sentido, é possível que, no exercício de sua competência, o legislador complementar, ao delimitar os fatos passíveis de incidência, inclusive como forma de evitar conflito de competência entre os entes da Federação, preveja situações em que os impostos não incidem. [...]

Portanto, em nenhum dos casos em que há exclusão da incidência do ICMS ou do ISS, nos termos das Leis Complementares nºs 87/1996 e 116/2003, está-se diante de isenção heterônoma. Afirmar em sentido diverso significa ignorar a diferença entre lei complementar nacional e lei complementar federal e, ainda, o papel específico das leis complementares em matéria tributária. Acerca disso, reitere-se: as leis que estabelecem as normas gerais do ICMS e ISS são nacionais e, assim, editadas no interesse da Federação, sem que haja qualquer resquício de invasão de competência tributária ou mesmo limitação da autonomia política e administrativa do ente. Não é o caso, pois, de aplicação do artigo 151, inciso III, da Constituição. (PISCITELLI, 2021, pp. 107-109)

Esses mecanismos são essenciais para que o tributo assuma a sua faceta redistributiva e promotora da justiça fiscal. A erradicação da pobreza e da marginalização, assim como a redução das desigualdades sociais e regionais, são objetivos da República Federativa do Brasil e a previsão, em Lei Complementar, de mecanismos para concretizar tal intento estaria perfeitamente alinhado aos objetivos da Constituição.

É por isso que, segundo entendemos, a determinação de incidência progressiva do ITCMD quando há elemento de conexão internacional poderia estar prevista na LC regulamentadora, pois decorre da necessidade de os tributos serem graduados segundo a capacidade contributiva dos contribuintes (art. 145, §1º, da CF/88). A determinação de que os Estados prevejam uma faixa isentiva também seria possível, pois se trata da definição de política fiscal de interesse nacional, que atende aos objetivos da República Federativa do Brasil, de redução das desigualdades sociais (art. 3º da CF/88), não se tratando de medida que atentaria contra os interesses dos Estados.

#### 6.4 Conclusões parciais

Após o aprofundado estudo realizado ao longo desta pesquisa, julgamos que a Lei Complementar que deve ser editada para a regulamentação do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 deve se pautar pelos critérios do *locus rei sitae* e do domicílio (foro do inventário), mantendo o critério eleito pelo constituinte para a regulamentação do imposto nas sucessões internas.

A nossa proposta segue a tradição de tributar os imóveis no local de sua situação no Brasil, em linha com as regras que constam em todos os projetos de lei analisado no Capítulo

anterior. Em se tratando de imóvel no exterior, propomos a tributação no domicílio do sucessor no Brasil, desde que o tributo não tenha sido pago no exterior. O PLS 164/89 já dispunha de forma semelhante sobre a tributação da sucessão imobiliária no exterior no Estado de domicílio do sucedido no Brasil, mas sem a ressalva da cobrança ser vinculada à inexistência de tributo pago no país de origem.

A ressalva é adequada à preservação da capacidade contributiva e aos princípios da justiça, sendo legítima a exigência do imposto no Brasil somente quando não houver sido pago qualquer valor no exterior, evitando, também, discussões judiciais quanto à bitributação.

Em relação aos bens móveis, títulos e créditos, seguimos a determinação constitucional de que, sendo o inventário ou arrolamento processado no Brasil, o Estado de processamento terá competência para o ITCMD. E, no caso de processamento no exterior, observar-se-á o critério do domicílio do sucedido. Essa proposição também não difere das propostas que já foram apresentadas para regulamentar a matéria.

O ponto que mais destoa das propostas já apresentadas é a definição expressa dos critérios para definir o residente no exterior, que não foi tratado em nenhum projeto de lei, e a sugestão de ser fixada uma faixa isentiva para o ITCMD, como meio de assegurar a justiça fiscal.

Dentre os projetos de lei analisados no Capítulo anterior, o que mais se aproxima do nosso é o do Deputado Ricardo Barros (PLP 67/2021), inclusive por ser o único que cuidou de pontos necessários à promoção da justiça distributiva, como a determinação de que a incidência do ITCMD seja progressiva.

Vimos que os critérios do *locus rei sitae* e do domicílio estão alinhados à prática internacional, conforme evidencia a Convenção modelo da OCDE. Julgamos importante que o Brasil firme Acordos Internacionais para evitar bitributação em relação ao ITCMD, inclusive para que haja uma maior facilidade na troca de informações e cooperação entre os países.

Para garantir que o ITCMD cumpra a sua função de promover a justiça distributiva, consideramos indispensável que a legislação que virá a ser editada preveja que a incidência do imposto deverá ser progressiva e que os Estados e o Distrito Federal deverão garantir uma faixa de isenção do tributo, como forma de assegurar a capacidade contributiva inerente à tributação que se pretende justa. Sustentamos o entendimento de que assegurar uma faixa de isenção para o imposto não representaria “isenção heterônoma” vedada pelo texto constitucional, pois se trata de fixar critérios de política fiscal voltada à redução das desigualdades e garantia da capacidade contributiva, princípios assegurados pelo texto da Constituição e que são objetivos da República.

Levando em conta os critérios propostos, a única hipótese de conflito de competência possível seria no caso de pluralidade de domicílios no Brasil, situações que seriam solucionadas conforme regras previstas na Lei. Dessa forma, na hipótese de transmissão de bem imóvel situado no exterior por *de cujus* lá domiciliado, a incidência se dará no domicílio do herdeiro no Brasil e, em caso de pluralidade, dever-se-á considerar o domicílio declarado na DIRPF ou, inexistindo a declaração, o domicílio da família do herdeiro no Brasil, onde e, na inexistência de entidade familiar, o local onde o indivíduo trabalha e tem suas principais atividades cotidianas, considerando-se, sempre, onde está o centro de interesses vitais do sujeito, suas relações interpessoais etc.

## CONCLUSÃO

A Teoria da Justiça de Rawls, em termos filosóficos e dentro de uma concepção politicamente liberal de justiça para uma democracia capitalista, trata como essencial à promoção da justiça distributiva a cobrança de tributos sucessórios progressivos (onde se situa o ITCMD no Brasil). O objetivo é evitar o acúmulo de riqueza e poder nas mãos de minorias, em nível tal que os direitos dos menos favorecidos sejam violados, com a perda do valor equitativo das liberdades políticas e da igualdade equitativa de oportunidades.

A álea de nascer em uma família rica e com posses, ou a sorte de receber uma doação de patrimônio significativo, não passa de acaso que não tem qualquer relação com as capacidades individuais ou com o esforço de cada um.

O ITCMD deve ser enxergado como um tributo que atua para mitigar a desigualdade e promover a dispersão da riqueza acumulada ao longo das gerações. Sua função é a promoção da justiça distributiva, especialmente quando se trata da incidência em situações nas quais há algum elemento de conexão internacional, quando se presume que há maior capacidade contributiva dos envolvidos.

No Brasil, dados comprovam que a maior parte, senão toda a riqueza, acumulada pelos estratos mais ricos provém de heranças e doações. Nas transferências internas há a incidência do ITCMD, conforme art. 155, §1º, I e II, da CF/88 e segundo disciplina da legislação estadual. Todavia, nos casos em que há algum elemento de conexão internacional (art. 155, §1º, III, da CF/88<sup>79</sup>), não há a incidência tributária, pela omissão do Congresso Nacional em editar a Lei Complementar exigida pelo texto constitucional, o que agrava, ainda mais, a desigualdade patrimonial.

A dificuldade de ascensão e de mobilidade social (tanto dos mais pobres quanto dos mais ricos), pela ausência de políticas públicas tributárias desconcentradoras de riqueza, mantém e perpetua os privilégios aleatórios da herança desigual.

Os dados analisados nesta pesquisa confirmam que os tributos sobre a riqueza, como é o caso da tributação sobre herança e doações, têm uma faceta redistributiva e contribuem para frear a acumulação de patrimônio. Os recursos tributários em geral revertem em benefício dos estratos mais baixos da escala de distribuição da riqueza, já que são empregados pelo Estado na

---

<sup>79</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; § 1º O imposto previsto no inciso I:  
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;

promoção de educação, saúde, políticas públicas assistenciais etc.

A Constituição de 1988, ao prever a competência para a instituição do ITCMD quando o doador era domiciliado ou residente no exterior ou o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, outorgou à Lei Complementar – LC a competência para regulamentar a incidência do imposto (art. 155, §1º, III, da CF/88).

A despeito dessa exigência constitucional, a LC nunca veio a ser editada e muito se discutiu sobre a constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nas hipóteses em que há elemento de conexão internacional, tendo sido identificadas tanto posições favoráveis quanto desfavoráveis à cobrança.

Nossa posição, apresentada na presente pesquisa, é a de que a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88 poderia sim ser realizada pelos Estados e pelo Distrito Federal antes da edição da LC, desde que a legislação de cada ente subnacional estabelecesse a cobrança com base nos critérios já eleitos pelo constituinte para a tributação interna, da seguinte forma: (i) em caso de bens imóveis, a legitimidade seria do Estado de situação do bem (critério do *locus rei sitae*), em qualquer circunstância, não sendo possível, enquanto não editada a LC prevista no art. 155, §1º, III, da CF/88, a tributação da transmissão em relação a imóveis no exterior; e (ii) em se tratando de bens móveis, títulos e créditos, quando o doador ou sucessor tivesse residência ou domicílio no estrangeiro, ou se tratando de inventário processado no exterior ou bens do *de cuius* no exterior, a competência para exigir o ITCMD seria fixada pelo critério do domicílio do sucedido no Brasil. A ressalva se dá na hipótese de o inventário de bens móveis, títulos e créditos processado no Brasil, quando o *de cuius* residir ou ser domiciliado no exterior, situação na qual a competência será do Estado de processamento do inventário.

Entendemos que essa posição preservaria o federalismo e a competência tributária estadual, ao garantir a arrecadação dos Estados, sendo uma solução razoável e que, a princípio, não geraria conflitos internos de competência, em face da adoção de critérios uniformes para a incidência. Também asseguraria a função desconcentradora na cobrança do ITCMD, com potencial para reduzir a concentração de riqueza que é perpetuada pelas transmissões gratuitas da propriedade, além de criar um sentimento de maior justiça tributária.

A transferência da propriedade gratuita, quando há elemento de conexão internacional, manifesta maior capacidade contributiva em relação às transmissões que ocorrem no território brasileiro, e afastar completamente a incidência em tais hipóteses fere a igualdade e a isonomia.

Ocorre que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 851.108, Tema 825 da Repercussão Geral, finalizado em 2021, o STF fixou a tese de que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição

Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional” (STF, 2021), impedindo a tributação.

Tendo em vista a decisão do STF, a Procuradoria Geral da República ajuizou diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade para questionar a validade das leis estaduais que instituíram a cobrança do ITCMD quando há elemento de conexão internacional. Também foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 67, em face da mora do Congresso Nacional em tornar efetivo o art. 155, I, §1º, III, da CF/88, no que determina a edição de Lei Complementar nacional para regular o exercício da competência dos Estados e do Distrito Federal no que tange à instituição do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior e em que o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

A análise da jurisprudência do STF sobre a matéria demonstrou que a Suprema Corte não enfrentou todas as peculiaridades que permeiam a discussão envolvendo o art. 155, §1º, III, da CF/88 e que a tese de repercussão geral fixada acabou por resultar em violação ao próprio texto da Constituição.

No controle concentrado de constitucionalidade, realizado após o julgamento do RE nº 851.108, conforme jurisprudência referente às ADINs nºs 6.826 e 6.833, o STF julgou inconstitucional todos os dispositivos que regulamentavam a cobrança do ITCMD nos quais havia menção a algum elemento estrangeiro, mesmo naquelas hipóteses em que a cobrança não teria amparo no inciso III do §1º do art. 155 da CF/88, mas sim nos incisos I e II do mesmo dispositivo, em clara vulneração ao texto constitucional.

Quando se trata de contexto internacional, como é o caso do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88, as partes envolvidas são, em praticamente todos os casos, integrantes dos estratos mais altos da escala de distribuição de riqueza. E é por isso que, no nosso entendimento, as decisões da Suprema Corte, ao invalidarem a cobrança do ITCMD em qualquer situação na qual esteja presente o elemento estrangeiro, não estão alinhadas aos objetivos da república, de promoção de uma sociedade mais justa e igualitária, e de redução de desigualdades sociais.

Ao analisar esse tipo de decisão, constatamos a captura do poder político e das instituições denunciada pela Teoria da Justiça de John Rawls, já que a alta Corte Constitucional no Brasil acabou por validar uma matriz tributária que é contrária aos objetivos expressos na Constituição.

Enquanto a maioria dos brasileiros se sujeita ao ITCMD no âmbito interno, mesmo

quando possuem riqueza diminuta, a minoria que detém riqueza no exterior fica livre de qualquer cobrança. A validação desse tipo de situação pelo STF, no nosso ponto de vista, contribui para a perda de confiança nas instituições e principalmente no judiciário.

No caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 67, concluímos que andou bem o STF ao reconhecer a mora legislativa e fixar o prazo de 12 meses, a partir do dia 09.06.2022, para que o Congresso Nacional legisle sobre o tema.

Após a análise do processo legislativo dos projetos de lei apresentados para regular a cobrança do ITCMD com elemento de conexão internacional concluímos que há, de fato, uma má vontade e um desinteresse do Congresso Nacional em legislar sobre a tributação direta do patrimônio. Talvez porque esse tipo de cobrança atingiria mais fortemente os próprios interesses pessoais dos parlamentares, que em sua maioria são integrantes dos estratos mais altos da escala de distribuição de riqueza.

Enquanto não regulamentada a matéria, os Estados e o DF permanecerão à mercê do Congresso Nacional, impossibilitados de instituir o ITCMD nas situações em que estiver presente o elemento de conexão internacional, com violação ao pacto federativo e forte impacto no seu orçamento, já que as decisões do Supremo Tribunal Federal, no controle concentrado de constitucionalidade, inviabilizaram a instituição do tributo mesmo em situações que estariam autorizadas pelos incisos I e II do §1º do art. 155 da CF/88. Os níveis de concentração de riqueza em razão da sucessão gratuita continuarão crescendo e os estratos do topo da distribuição seguirão sem sofrer a incidência tributária.

Após o aprofundado estudo realizado ao longo desta pesquisa, concluímos que é urgente editar uma Lei Complementar que regule o ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da CF/88, com a finalidade de evitar conflitos de competência e, também, de promover a justiça distributiva.

Entendemos que a norma deve se guiar pelos critérios do *locus rei sitae* e do domicílio (foro do inventário), mantendo o critério eleito pelo constituinte para a regulamentação do imposto nas sucessões internas.

A nossa proposta de conteúdo mínimo para a LC regulamentadora da matéria segue a tradição de tributar os imóveis no local de sua situação no Brasil e, em se tratando de imóvel no exterior, propomos a tributação no domicílio do sucessor no Brasil, desde que o tributo não tenha sido pago no exterior. Julgamos que a ressalva é adequada à preservação da capacidade contributiva e aos princípios da justiça, sendo legítima a exigência do imposto no Brasil somente quando não houver sido pago qualquer valor no exterior, evitando, também, discussões judiciais quanto à bitributação.

Em relação aos bens móveis, títulos e créditos, propomos que a competência siga o texto da Constituição, sendo fixada pelo foro do inventário ou arrolamento processado no Brasil e, no caso de processamento no exterior, observar-se-á o critério do domicílio do sucedido.

Para garantir que o ITCMD cumpra a sua função de promover a justiça distributiva, consideramos indispensável que a legislação que virá a ser editada determine que a Legislação Estadual instituidora do tributo preveja que a incidência seja progressiva e estabeleça uma faixa de isenção, como forma de assegurar a capacidade contributiva inerente à tributação que se pretende justa.

Sustentamos o entendimento de que assegurar uma faixa de isenção para o imposto não representaria “isenção heterônoma”, vedada pela Constituição, pois se trata de política pública tributária de interesse nacional, voltada à redução das desigualdades e à garantia da capacidade contributiva, princípios assegurados pelo texto da Constituição e que são objetivos de toda a República.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, L. O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação na Constituição Federal. In: JARDIM, E. M.; PASIN, J. B. (Ed.). *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 315-321.
- ANDRADE, C. A.; PANZARINI FILHO, C. A bitributação do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD - em situações internacionais. *Revista de Direito Tributário Internacional - RDTI*, n. 16, p. 63-85, 2011.
- ASSMAN, E. I. *A cobrança do imposto sobre transmissão causa mortis e doações relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro*. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito. Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Porto Alegre, 2018. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/184117>>.
- BALEEIRO, A. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BBC. Eleições 2022: quantos deputados e senadores cada partido elegeu. 04 de outubro de 2022. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/brasil-63115390>>. Acesso em: 12 out.2022.
- BIAVA JÚNIOR, R. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o "de cujus" possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior - Análise de constitucionalidade das leis estaduais. *Direito Tributário Atual*, n. 26, p. 311-340, 2011.
- BRASIL. [Constituição (1824)]. Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>.
- BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>.
- BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 6 de julho de 1934). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>.
- BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>.
- BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil.(de 18 de setembro de 1946). Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

BRASIL. Ato Complementar nº 27, de 08 de dezembro de 1966. Altera o Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/acp/acp-27-66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-27-66.htm)>.

BRASIL. Alvará Régio, de 17 de junho de 1809. Estabelece os impostos do papel sellado e das heranças e legados. Rio de Janeiro, 17 de junho de 1809. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/atos/alv/1809/alv-17-6-1809.html](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/atos/alv/1809/alv-17-6-1809.html)>.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>.

BRASIL. Lei de 24 de outubro de 1832. Sobre o juro ou premio de dinheiro, de qualquer espécie. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/LIM-24-10-1832.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM-24-10-1832.htm)>.

BRASIL. Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867. Fixa a despesa e orça a receita geral do Imperio para os exercicios de 1867 - 68 e 1868 - 69, e dá outras providencias. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/lim1507.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim1507.htm)>.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm)>.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Código Civil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm)>.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. *Código de Processo Civil*. Fonte: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm).

BRASIL. Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm)>.

BRASIL. Banco Central. *Boletim do Banco Central do Brasil. Relatório anual 2012*. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/pec/boletim/banual2012/rel2012cap1p.pdf>>. Acesso em: 08 set. 2022.

BRASIL. Banco Central. *Taxa Selic*. 2022. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/taxaselic>>. Acesso em: 08 set. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. *Parecer do Relator*, 29 de maio de 2017. Brasília, DF. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD – imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal.

Disponível em:

<[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1563640&filena me=Tramitacao-PLP+363/2013](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1563640&filena me=Tramitacao-PLP+363/2013)>. Acesso em 02 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Finanças e Tributação. *Parecer do Relator*. nº 26 de jun. de 2015. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD – imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Brasília, DF. Disponível em:

<[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1353767&filena me=Tramitacao-PLP+363/2013](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1353767&filena me=Tramitacao-PLP+363/2013)>.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PLP nº 21, 17 de março de 2021. Dispõe sobre a competência para instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Brasília, DF. Disponível em:

<[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1976395&filena me=Tramitacao-PLP+37/2021](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1976395&filena me=Tramitacao-PLP+37/2021)>. Acesso em: 03 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PLP nº 67, de 04 de maio de 2021. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD.

Brasília, DF. Disponível em:

<[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2003454&filena me=Tramitacao-PLP+67/2021](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2003454&filena me=Tramitacao-PLP+67/2021)>. Acesso em: 04 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PLP nº 363, 02 de dezembro de 2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Brasília, DF. Disponível em:

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=602765>>.

Acesso em: 01 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Resolução nº 17, 1989. Aprova o Regimento Interno da Câmara dos Deputados. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%2035-2022.pdf>>.

BRASIL. Ministério da Economia. Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária.

*Boletim de arrecadação dos tributos estaduais*. 2022. Disponível em:

<<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>>. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. *Carga tributária no Brasil - 2019* (análise por tributos e bases de incidência). jul. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2019/view>> ; <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2019-v2-publicacao.pdf>>.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. *Grandes números IRPF. Ano-calendário 2020, Exercício 2021*. Brasília, DF, set. 2021. Disponível em: <[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/capa\\_indice\\_tabelas\\_ac2020\\_v2.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/capa_indice_tabelas_ac2020_v2.pdf)>.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributário e Aduaneiros. *Grandes números do IRPF 2021 - ano calendário 2020*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf/view>>.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. *Residente e não residente: Entenda quem é considerado residente e não residente no Brasil e como esta condição deve ser comunicada à Receita Federal*. 07 mar. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/dsdp/nao-residente>>. Acesso em: 22 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Relatório de análise econômica dos gastos públicos federais - evolução dos gastos públicos federais no Brasil: uma análise para o período 2006-15*. maio 2016). Disponível em: <[https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/analise-economica-dos-gastos-publicos-federais/relatorio\\_gasto\\_publico\\_federal\\_site.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/analise-economica-dos-gastos-publicos-federais/relatorio_gasto_publico_federal_site.pdf)>.

BRASIL. Senado Federal. PLS nº 164, de 23 de junho de 1989 (PLP 23/1991). Regula a competência para instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos nas condições previstas no inciso III do § 1º do artigo 155 da Constituição. Brasília, DF, Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1232835&filena me=Dossie+-PLP+23/1991](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1232835&filena me=Dossie+-PLP+23/1991)>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Senado Federal. PLS nº 432, de 07 nov. 2017. Altera a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003 que dispõe. Brasília, DF. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7262501&ts=1630441069700&disposition=inline>>. Acesso em: 02 out. 2022.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 9, de 06 de maio de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 99, de 16 de setembro de 1981. Estabelece alíquotas máximas para o imposto de que trata o inciso I do artigo 23 da Constituição Federal. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/564103/publicacao/16434027>>.

BRASIL. Senado Federal. Comissão de Assuntos Econômicos. Projeto de Lei do Senado nº 432, de 2017. *Parecer do Relator Oriovisto Guimarães*. Regulamenta o disposto no inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal. Brasília, DF, 7 ago. 2019. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7985777&ts=1630441069800&disposition=inline>>. Acesso em: 02 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Seção). REsp nº 1.841.798/MG. Tributário. Recurso especial repetitivo. Tema 1048. Decadência tributária do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação. Controvérsia sobre o marco inicial a ser considerado. Fato gerador. Transmissão de bens ou direitos mediante doação. Contagem da decadência na forma do art. 173, i, do CTN. Irrelevância da data do conhecimento do fisco do fato gerador. Ministro Benedito Gonçalves (1142), 28 de abr. 2021. *DJe*, 07 maio 2021. Disponível em: < <https://www.stj.jus.br>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADin nº 6.826 (Tribunal Pleno). . Embargos de declaração. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei do Estado do Rio de Janeiro. Instituição do ITCMD. Hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Inexistência de vícios no acórdão embargado. Embargos rejeitados. Relator: Min. Alexandre de Moraes. 04 de julho de 2022. Publicação, 13 jul. 2022. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADin nº 6.833. Embargos de declaração. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei do Estado do Rio de Janeiro. Instituição do ITCMD. Hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Inexistência de vícios no acórdão embargado. Embargos rejeitados. Relatora: Min. Rosa Weber. 21 de março de 2022. Publicação: 29 mar. 2022. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO nº 67 (Tribunal Pleno). Ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Direito tributário. ITCMD. Mora legislativa na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Estabelecimento de prazo para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão. 1. No julgamento do RE nº 851.108/SP, Tema nº 825, a Corte fixou a tese de que “[é] vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. 2. Passados mais de trinta e três anos do advento da Constituição Federal, não houve a edição de tal lei complementar. Ademais, a inércia deliberandi pode configurar omissão passível de ser reputada inconstitucional no caso de os órgãos legislativos não deliberarem dentro de um prazo razoável sobre projeto de lei em tramitação. Precedente: ADI nº 3.682/DF. 3. Ação direta de inconstitucionalidade por omissão julgada procedente, declarando-se a omissão inconstitucional na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal e estabelecendo-se o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão. Relator: Dias Toffoli, 06 de junho de 2022. Publicação: 29 jun. 2022. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 562.045 (Tribunal Pleno). 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, 06 de fevereiro de 2013. Publicação: 27 nov. 2013. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 851.108 (Tribunal Pleno). Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. Relator: Min. Dias Toffoli, 01 de março de 2021. Julgamento: 20 abr. 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Ag.Reg. no Recurso Extraordinário nº 555.511 (Primeira Turma). Direito Tributário. ITCD. Constitucionalidade da progressividade da alíquota. Parâmetro. Grau de parentesco. Critério que não guarda relação com a capacidade contributiva. Impossibilidade. Recurso extraordinário interposto sob a égide do CPC/1973. Consonância da decisão recorrida com a jurisprudência cristalizada do Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário que não merece trânsito. Reelaboração da moldura fática. Procedimento vedado na instância extraordinária. Agravo manejado sob a vigência do CPC/2015  
Relatora: Min. Rosa Weber, 05 de agosto de 2020. Julgamento: 13 ago. 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>>.

CAMPOS, G. C. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*. 2019. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/34483>>.

CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO JÚNIOR, P. H.; MORGAN, M. A net wealth tax for Brazil: main lessons and international perspectives. p. 24-27. In: CARVALHO JÚNIOR, P. H.; SOARES, F. V. *Wealth tax: perspectives in a post-pandemic world*. 9 dez. 2021. Disponível em: <[https://ipcig.org/publication/30978?language\\_content\\_entity=em](https://ipcig.org/publication/30978?language_content_entity=em)>.

CHANCEL, L.; PIKETTY, T.; SAEZ, E. et al. *World Inequality Report 2022*. Disponível em: <<https://wir2022.wid.world/>>.

DISTRITO FEDERAL. Lei nº 3.804, 08 de fevereiro de 2006. Dispõe quanto ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www2.tc.df.gov.br/sinj/Norma/51724/Lei\\_3804\\_2006.html](http://www2.tc.df.gov.br/sinj/Norma/51724/Lei_3804_2006.html)>.

CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves; NASCIMENTO, Samuel Pontes do. A Constituição Econômica entre a efetivação e os bloqueios institucionais. *Rev. Fac. Direito UFMG*, Belo Horizonte, n. 71, p. 677 - 700, jul./dez. 2017. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1886>>.

DOMINGUES, N. D. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*. 2016. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUBD-AYTNW5>>.

FERNANDES, R. C. Impostos causa mortis e doação e as transmissões do exterior. *Cadernos Jurídicos*, ano 17, n. 45, p. 113-126, out./dez. 2016.

FREITAS, A. A. *O impacto da herança e de sua tributação na distribuição patrimonial e de rendimentos - uma análise do Brasil e do Rio Grande do Sul no capitalismo contemporâneo*. 2017. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Economia da Indústria e da Tecnologia da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<https://www.ie.ufrj.br/images/IE/PPGE/teses/2017/Ant%C3%B4nio%20Albano%20de%20Freitas%20.pdf>>.

G1. Arrecadação com repatriação somou R\$ 46,8 bilhões, abaixo do previsto. 07 nov. 2016a. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/arrecadacao-com-repatriacao-somou-r-468-bilhoes-abaixo-do-previsto.html>>. Acesso em: 21 set. 2022.

G1. Governo diz ter arrecadado R\$ 50,9 bilhões com repatriação. 01 nov. 2016b. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2016/11/governo-diz-que-r-509-bilhoes-foram-arrecadados-com-repatriacao.html>>. Acesso em: 21 set. 2022.

GODOI, M. S. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em: <[https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril\\_v59\\_n235\\_p61](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61)>.

GODOI, M. S. Crítica à visão libertarista do tributo e do Direito Tributário. In: GASSEN, V. (Ed.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2016. p. 105-119.

GODOI, M. S. *Justiça, igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, M. S. A nova legislação do Fundo de Participação dos Estados (LC 142/2013): A curiosa resposta do Congresso Nacional às determinações do Supremo Tribunal Federal. In: DERZI, M. A.; BATISTA JÚNIOR, O. A.; MOREIRA, A. M. *Estado Federal e tributação - das origens à crise atual*. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 225-235.

GODOI, M. S. Tributação e orçamento nos 25 anos da constituição de 1988. *Revista de Informação Legislativa*, v. 50, n. 200, p. 137-151, out./dez. 2013.

GODOI, M. S.; FURMAN, M. A. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o Imposto sobre Heranças e Doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET*, v. 13, n. 1, p. 1-44, 2018.

GODOI, M. S.; PEREIRA, V. D. Cuba-Brasil: Diálogos sobre democracia, soberania popular e direitos sociais. In: GODOI, M. S.; GONTIJO, L. D.; MARTÍNEZ, Y. P. (Ed.). *Liberdade política no Brasil e em Cuba: um estudo à luz da teoria da justiça de John Rawls*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 137-163.

GOIÁS. Lei nº 11.651, 26 de dezembro de 1991. Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127513>>.

IPEA. *IPEADATA*. Renda - desigualdade - coeficiente de Gini. Frequência anual de 1976 até 2014. 06 jan. 2016. Disponível em:  
<<http://www.ipeadata.gov.br/ExibeSerie.aspx?serid=37818&module=M>>.

MACHADO, H. B. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2012a.

MACHADO, H. B. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012b.

MARTINS, A. V. Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 223, p. 7-16, 2014.

MARTINS, I. G. Necessidade de Lei Complementar para a conformação do Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e por Doação de bens e recursos recebidos do exterior - Inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 99, p. 152-161, 2003.

MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=135698>>.

MINAS GERAIS. Decreto-lei nº 67, de 20 de janeiro de 1938. Estabelece os impostos e taxas a serem cobrados no Estado e contém outras providências. Disponível em: < <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?num=67&ano=1938&tipo=DEL>> ; <<https://mediaserver.almg.gov.br/acervo/173/315/1173315.pdf>>.

MINAS GERAIS. Lei nº 9, de 01 de novembro de 1935. Modifica o regime tributário do Estado. Disponível em:  
<[https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=9&comp=&ano=1935&aba=js\\_textoAtualizado#texto](https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=9&comp=&ano=1935&aba=js_textoAtualizado#texto)>.

MINAS GERAIS. Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Disponível em:  
< [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/114941\\_2003.html#:~:text=LEI%20N%C2%B014.941%2C%20DE%2029%20DE%20DEZEMBRO%20DE,sancion%20a%20seguinte%20Lei%3A%20CAP%C3%8DTULO%20I%20Da%20Incid%C3%AAncia](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.html#:~:text=LEI%20N%C2%B014.941%2C%20DE%2029%20DE%20DEZEMBRO%20DE,sancion%20a%20seguinte%20Lei%3A%20CAP%C3%8DTULO%20I%20Da%20Incid%C3%AAncia)>.

MINAS GERAIS. Portal da Transparência do Estado de Minas Gerais. *Despesa*. 2021. Disponível em: <<https://www.transparencia.mg.gov.br/despesa-estado/despesa/despesa-orgaos/2021/01-01-2021/31-12-2021/0>>.

OECD. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. 2021. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/inheritance-taxation-in-oecd-countries-e2879a7d-en.htm>>. Acesso em: 11 maio 2021.

OECD. Recommendation of the council concerning the avoidance of double taxation with respect to taxes on estates and inheritance and on gifts. *OECD/LEGAL/0195*. 03 de junho de 1982. Disponível em: <<https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0195>>. Acesso em: 13 out. 2022.

OXFAM BRASIL. *Democracia inacabada* - um retrato das desigualdades brasileiras. 2021. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/democracia-inacabada/>>.

OXFAM BRASIL. *A distância que nos une* - um retrato das desigualdade brasileiras. 2017. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/>>.

PARANÁ. Lei nº 8.927, de 28 de dezembro de 1988. Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. Disponível em: <<https://leisestaduais.com.br/pr/lei-ordinaria-n-8927-1988-parana-instituicao-do-fundo-estadual-de-combate-a-pobreza-do-parana-disposicao-quanto-ao-imposto-sobre-transmissao-causa-mortis-e-doacao-de-qualsquer-bens-ou-direitos-e-adocao-de-outras-providencias>>.

PEREIRA, C. M. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. 1: Introdução ao Direito Civil - Teoria Geral de Direito Civil.

PISCITELLI, T. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

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

PORTUGAL. Lei nº 150, de 11 de setembro de 1999. Código do Imposto do Selo. Disponível em: <<https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/1999-34540175>>.

PRADO, A. C. Herança e estrutura de classes: uma análise a partir dos grandes números da Receita Federal do Brasil. *Revista Debates*, Porto Alegre, v. 14, n. 1, p. 150-172, 2020. Disponível em: <[doi:https://doi.org/10.22456/1982-5269.97856](https://doi.org/10.22456/1982-5269.97856)>.

RAUSCH, A. P. O acúmulo intergeracional de riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil. *Revista Jurídica da Presidência*, v. 17, n. 113, p. 547-578, 2016. Brasília, DF. Disponível em: <[doi:https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2016v17e113-1172](https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2016v17e113-1172)>.

RAWLS, J. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RAWLS, J. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD), de competência do estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MjM0MA%2C%2C>>.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: <[www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei nº 08.821.pdf](http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%2008.821.pdf)>.

SANTA CATARINA. Lei nº 13.136, 25 de novembro de 2004. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Disponível em: <[leis.alesc.sc.gov.br/html/2004/13136\\_2004\\_Lei.html](http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2004/13136_2004_Lei.html)>.

SÃO PAULO. Lei nº 10.705, 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Disponível em: <Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000 - Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo>.

SCHOUERI, L. E. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, L. E. Regras de residência fiscal da pessoa física no direito comparado e no direito brasileiro. *Revista Tributária das Américas*, v. 05, n. 347, jan. 2012. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/en/regras-de-residencia-fiscal-da-pessoa-fisica-no-direito-comparado-e-no-direito-brasileiro/>>.

SIQUEIRA, N. S. ; POMPEU, G. V. A equidade em uma democracia: análise comparativa entre Rawls e Dworkin. *Revista de Teorias da Justiça, da Decisão e da Argumentação Jurídica*, v. 1, n. 2, p. 134-153, jul./dez. 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2525-9644/2015.v1i1.712>>.

TOCANTINS. Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001. Código Tributário do Estado do Tocantins. Disponível em: <<http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>>.

TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v.1.

TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4.

WID WORLD. World Inequality Database. *Top 10% de participação na riqueza pessoal líquida*. Disponível em: <[https://wid.world/world/#shweal\\_p90p100\\_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;BR;RU;AR/last/eu/k/p/yearly/s/false/38.508/125/curve/false/country](https://wid.world/world/#shweal_p90p100_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;BR;RU;AR/last/eu/k/p/yearly/s/false/38.508/125/curve/false/country)>. Acesso em 08 set. 2022.

XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.