

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS

INSTITUTO DE ECONOMIA



JULIANA PETTA DO NASCIMENTO

**IMPOSTO SOBRE HERANÇA NO BRASIL: HISTÓRIA, ESTRUTURA E
IMPACTOS ESPERADOS**

Campinas

2018

JULIANA PETTA DO NASCIMENTO

**IMPOSTO SOBRE HERANÇA NO BRASIL: HISTÓRIA, ESTRUTURA E
IMPACTOS ESPERADOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Graduação do Instituto de Economia da
Universidade Estadual de Campinas para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Econômicas sob orientação do Prof^o Dr^o
Guilherme Santos Mello.

Campinas

2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus que permitiu a realização de mais esta conquista e que ao longo da minha vida, e não somente nestes anos como universitária, é o maior mestre que alguém pode conhecer.

Aos meus pais e irmãos os mais sinceros agradecimentos por terem me dado todo apoio em todos os momentos da minha vida, mas principalmente nesses cinco árduos anos de minha graduação.

Agradecimento especial a minha mãe, mulher guerreira e batalhadora que me ensinou sempre que futuro é feito a partir da constante dedicação no presente. Agradeço pelos ouvidos nas horas dos desabafos, do investimento em meus estudos, pela força que me foi dada nos momentos de tristeza e pela comemoração que me foi concedida nos momentos de alegria.

Ao ProFis (Programa de Formação Interdisciplinar Superior) e ao Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas que me deram a oportunidade de cursar minha graduação na melhor universidade deste país. A todos os meus professores, colegas de classe e colaboradores que me fizeram crescer como pessoa e como profissional, o meu muito obrigado.

RESUMO

O presente trabalho visa fazer uma análise do imposto sobre herança no Brasil denominado Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis e Doação (ITCMD) tendo como ponto de partida sua pouca representatividade na arrecadação nacional em comparação com outros países, sendo responsável por somente 0,04% do PIB brasileiro possuindo uma alíquota máxima de 8% desde a Constituição de 1988. Para obter uma compreensão mais concreta sobre o tema será fundamental analisar o Sistema Tributário Brasileiro ao longo do tempo e sua estrutura atual, tal como o peso que é dado na arrecadação total de cada grupo de impostos (sobre propriedade, sobre renda e sobre consumo). Além disso, realiza-se uma breve apresentação sobre a estrutura dos impostos sobre propriedade e sua importância na captação total de receitas ao Brasil. Por fim, enfatiza-se o imposto sobre herança (ITCMD), colocando em discussão sua evolução histórica e sua estrutura nos dias de hoje, com o foco em mudanças quanto a sua estrutura regressiva e propondo medidas que façam com que tal imposto tenha maior importância na arrecadação nacional.

Palavras-chaves: Imposto sobre Herança, ITCMD, Tributação no Brasil, Progressividade

ABSTRACT

The present work aims to make an analysis of the inheritance tax in Brazil called “Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis e Doação (ITCMD)” (ITCMD) having as its starting point its little representation in the national collection in comparison with other countries, being responsible for only 0.04% of Brazilian GDP, with a maximum rate of 8% since the 1988 Constitution. To obtain a more concrete understanding of the topic, it will be fundamental to analyze the Brazilian Tax System over time and its current structure, such as the weight that is given in the collection total of each group of taxes (on property, income and consumption). In addition, a brief presentation is made on the structure of property taxes and their importance in the total collection of revenues to Brazil. Finally, the Inheritance Tax (ITCMD) is emphasized, putting in discussion its historical evolution and its structure today, with a focus on changes in its regressive structure and proposing measures that make this tax more important in the national collection.

Key Words: Inheritance Tax, ITCMD, Taxation in Brazil, Progressivity

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. O Sistema Tributário Brasileiro	9
1.1 A evolução da estrutura tributária brasileira de 1889-1964	9
1.2 O Sistema Tributário Brasileiro na Ditadura Militar.....	16
1.3 A Constituição de 1988 e as reformas no Sistema Tributário que perduram até os dias atuais	21
2 Estrutura dos Impostos sobre Patrimônio	26
2.1 IPVA	26
2.2 IPTU	27
2.3 ITR	27
2.4 ITBI e ITCMD	28
2.5 Visão Geral sobre a regressividade dos Impostos sobre Patrimônio	29
3 O Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis e Doação (ITCMD): história, estrutura e impactos esperados	32
3.1 Comparação Internacional	42
4 Conclusão	44
5 Referências Bibliográficas	45

INTRODUÇÃO

O Brasil atualmente passa por uma crise econômica profunda marcada pelas altas taxas de desemprego e queda drástica no investimento. Essa crise teve início ainda em 2015, mas foi aprofundada com a mudança de governo, e o impeachment da presidente Dilma em 2016.

São em períodos de crise como este que acabam ressurgindo discussões sobre a estrutura do Sistema Tributário Brasileiro, que têm se mostrado regressivo, já que composto em sua maior parte por impostos indiretos e sobre o consumo (46% da carga tributária) - que são passados para o consumidor final através dos preços. O peso dos impostos sobre o patrimônio na estrutura tributária atual é somente de 3,4% da carga tributária, no qual está incluído o Impostos sobre Transmissão de Causa Mortis e Doação (PAULINO, 2013). Além disso, as propostas de reformas atuais, como a reforma da previdência e a reforma trabalhista, nos fazem pensar sobre a importância de uma reforma que ocorra também no âmbito tributário, dado que sua arrecadação é de suma importância na captação de recursos para os municípios, estados e União.

Para Dias (2016) essas discussões são fundamentais, pois o Sistema Tributário Nacional além de não corrigir as desigualdades, acaba agravando os problemas de acumulação e de concentração de renda. Tais distorções acabam impactando principalmente a classe trabalhadora que consome a maior parte da sua renda e consequentemente paga mais impostos. Deste modo, é nítido que as classes mais altas são beneficiadas por essa estrutura de impostos.

A finalidade deste trabalho de monografia é fazer uma análise de um imposto sobre patrimônio específico - o ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação), mais conhecido como imposto sobre herança - tal como o surgimento e a evolução deste imposto no Brasil, sua estrutura e quais impactos esperados de uma alteração do ITCMD sobre a economia brasileira.

As críticas e reflexões que serão feitas em todo o trabalho buscam responder a seguinte questão: Qual o impacto na arrecadação do Estado Brasileiro de uma elevação na tributação sobre herança?

Conforme Prado (2007), o ITCMD corresponde a somente 0,04% do PIB, enquanto a arrecadação total de todos os impostos atingia um percentual de quase 35% do PIB Brasileiro.

Dessa forma, a motivação para a escolha desse tema ocorreu por uma necessidade pessoal de entender de forma mais concreta o sistema tributário brasileiro, principalmente a estrutura dos impostos sobre patrimônio, que possuem tão pouco impacto na arrecadação do país. A decisão pela análise do imposto sobre herança ocorreu por existir poucos estudos brasileiros em relação ao ITCMD e sua contribuição para o PIB brasileiro ser quase insignificante. Assim, este trabalho será dividido em três capítulos:

O primeiro capítulo tem como objetivo fazer um estudo minucioso das características gerais do Sistema Tributário Brasileiro, a fim de analisar o perfil da carga tributária brasileira e como sua estrutura foi organizada ao longo do tempo no país. No segundo capítulo será abordado a estrutura dos impostos sobre patrimônio tal como sua composição e peso na arrecadação total.

No último capítulo o enfoque principal será no Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação (ITCMD), com o objetivo de analisar sua estrutura e a possível implementação de alíquotas progressivas.

1. O Sistema Tributário Brasileiro

O Sistema Tributário Brasileiro é composto por impostos diretos que são arrecadados diretamente das diferentes formas de renda e por impostos indiretos, que podem ser transferidos ao consumidor no produto final. Além disso, quanto a sua base de incidência, são divididos entre: impostos sobre propriedade (tributação sobre os bens adquiridos ou herdados), impostos sobre a renda (que incidem sobre as receitas recebidas pelo indivíduo, como salários e lucros) e impostos sobre o consumo (que são gerados na compra de bens e serviços) e outros.

A estrutura tributária brasileira foi se modificando ao longo do tempo e suas alterações partiam de interesses dos grupos sociais e políticos que estavam inseridos no governo de cada período. Foi só com a nova Constituição formulada em 1988 que a estrutura tributária é modificada com o objetivo de se adequar as mudanças sociais, políticas e econômicas que surgem nesse momento. É este modelo de tributação que é vigente até os dias de hoje.

Um dos grandes problemas do Sistema Tributário Brasileiro atual é que ele é muito regressivo e composto em sua maior parte por impostos indiretos (PAULINO, 2013) que acabam incidindo sobre a classe mais pobre que acaba gastando toda a sua renda em consumo de bens e serviços.

Assim, esse capítulo será dividido em três sessões: a primeira sessão será responsável por nos dar um panorama histórico da estrutura tributária brasileira de 1889 até o golpe militar de 1964, a segunda sessão tem como foco central a estrutura tributária pós 1964 até a Constituição de 1988 e a terceira sessão tem por objetivo mostrar a estrutura tributária proposta 1988 que vigora até os dias atuais.

1.1 A evolução da estrutura tributária brasileira de 1889-1964

Até a Ditadura Militar que se instaura em 1964 poucas mudanças foram realizadas na estrutura tributária brasileira, pois existia um pacto político conhecido como *Estado de compromisso*, onde os governos eram aliados as classes que tinham grande poder político e econômico, o que dificultava a realização de reformas estruturais consistentes (OLIVEIRA, 2010).

QUADRO 1: Constituição de 1891: distribuição das competências tributárias

<p style="text-align: center;">União</p> <ul style="list-style-type: none">• Sobre a importação de procedência estrangeira;• Direitos de entrada, saída e estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação;• Taxas de selo;• Taxas de correios e telégrafos federais; e• Outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariem a discriminação de rendas previstas na Constituição.
<p style="text-align: center;">Estados</p> <ul style="list-style-type: none">• Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;• Sobre imóveis rurais e urbanos;• Sobre a transmissão de propriedade;• Sobre as indústrias e profissões;• Taxas de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;• Contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios; e• Outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariem a discriminação de rendas previstas na Constituição.
<p style="text-align: center;">Municípios</p> <ul style="list-style-type: none">• Atribuição de competências a cargo dos estados.

Fonte: Constituição Brasileira de 1891 in: OLIVEIRA (2010, p.10)

Em 1891 é elaborada uma Constituição que se propõe adequar à nova realidade pós-ruptura com o período imperial. Assim, o objetivo desta Constituição era definir uma estrutura tributária em que as competências fiscais fossem divididas entre os Estados e a União, gerando um equilíbrio na arrecadação que fosse mais igualitário nesse período em que o Brasil instaurava um regime republicano. A tributação sobre a propriedade como os

impostos sobre imóveis rurais e urbanos e sobre a transmissão de propriedade era de responsabilidade dos estados brasileiros, que tinham a obrigação de regulação, determinação das tarifas e arrecadação (Quadro 1). O grande problema desta divisão tributária feita em 1891 é que as distribuições das receitas beneficiavam as oligarquias regionais mais poderosas, no caso São Paulo e Minas Gerais, ou seja, acabava impedindo o crescimento dos demais estados brasileiros.

Essa nova estrutura tributária se tornou uma das maiores fontes de receitas dos Estados, principalmente pela tributação sobre o consumo fornecida pelos impostos sobre as mercadorias em geral (pescados, tabaco, sal e gado, por exemplo) e sobre a renda (que incidia sobre toda atividade profissional ou industrial da época). Assim, o peso da tributação dos impostos sobre propriedade (objeto de estudo do presente trabalho) era quase insignificante se comparado com a arrecadação total do país. Segundo OLIVEIRA (2010) a maior fonte de receitas derivava principalmente das atividades realizadas sobre importação e exportação, ou seja, o comércio exterior era o motor do sistema tributário pós-império, representando 60% das receitas totais.

Na década de 1930 com o choque dos preços do principal produto da pauta exportadora brasileira - o café – fez com que o país enfrentasse uma queda na produtividade, no emprego e na renda do brasileiro, fatores esses que acabaram reduzindo a arrecadação do Estado, pois o consumo diminuiu e era dele que o governo retirava a maioria de sua receita.

Além da redução da carga tributária ocasionada pela crise do café, a Primeira Guerra Mundial ocorrida de 1914 a 1918 acaba sendo mais um agravante no crescimento da economia brasileira. Todo esse contexto acaba prejudicando a tributação sobre o comércio exterior, fazendo com que o governo acentuasse outras formas de tributação como forma de arrecadação de receitas. É importante destacar que as mudanças na estrutura de arrecadação continuaram dando pouco peso para os impostos sobre patrimônio, ou seja, a fonte de receitas do Estado passou a transitar de comércio exterior para impostos sobre o consumo e sobre a renda.

É nesse período que o Imposto de Consumo (IC) que já tinha sido criado em 1892 somente para artigos de fumo, absorve maior quantidade de produtos em sua responsabilidade: acrescenta em 1895 bebidas, em 1897 fósforos, em 1904 vinhos que viessem do exterior, 1906

café torrado, até que todos os produtos consumidos na década de 30 se tornassem componentes do IC (AMED e NEGREIROS, 2000 apud OLIVEIRA, 2010).

Segundo Oliveira (2010), o Imposto de Renda (IR) que existe até os dias de hoje foi criado em 1922 com alíquotas de 3% sobre os vencimentos recebidos de cofres públicos e tinha como incidência os dividendos das sociedades anônimas que eram taxados a 1,5%. Em 1925 a estrutura do IR é modificada criando cinco categorias de alíquotas que eram divididas de acordo com o nível de renda (alíquotas progressivas) e variavam de 0,05% a 10% sobre o total de rendimentos de cada indivíduo. Além disso, é criado o IVM (imposto sobre vendas mercantis) que tinha como objetivo atender a solicitação dos comerciantes do Rio de Janeiro, porém sua relevância só ocorre em 1934 quando ele passa a ser tributado sobre todos os produtos, inclusive os produtos agrícolas.

Mesmo que nesse período tenham ocorrido algumas alterações quanto à criação de novos impostos e sobre a estrutura dos impostos já existentes, não houve um aumento expressivo da carga tributária brasileira e nem da dependência que o Estado Brasileiro possuía dos impostos sobre comércio exterior. Conforme a Tabela 1, o peso dos impostos sobre importação continuava sempre se sobressaindo sobre as demais modalidades de impostos (contemplando em média 50% da carga tributária total de 1923 a 1930).

Em 1930 Getúlio Vargas passou a ser o novo governante do país e buscava promover uma nova estrutura tributária com objetivo de enfrentar os efeitos que a crise de 1929 tinha gerado em sua economia que impactaram principalmente os preços das exportações e das importações, ou seja, as duas principais fontes de receita que o Estado possuía e que eram fundamentais para que o governo pudesse promover medidas de retomada de crescimento, através de políticas anticíclicas como o aumento de gastos e vários controles sobre a importação com o objetivo de proteger a indústria e promover resposta para a demanda interna. A estrutura dos impostos no governo provisório de Getúlio Vargas também sofreu alteração: os impostos internos aumentaram sua participação de forma representável e reduziu a importância da tributação sobre o comércio externo.

A questão abordada por Oliveira (2010) é que tais mudanças foram feitas para atender as necessidades dos envolvidos no chamado *Estado de compromisso* que “conseguiu-se desalojar o poder estadual destas estruturas, nelas acomodar os distintos interesses cooptados

e reunidos em torno do projeto político de Vargas [...], que não se vinculava a um setor específico” (OLIVEIRA, 2010, p.18).

Tabela 1: Composição da arrecadação do Estado Brasileiro de 1923 a 1930 (em %)

Tributos						
Ano	Importação	Consumo	Renda e proventos	Selos e afins	Outros tributos	Total
1923	50,3	29,8	5,1	14,7	0,1	100,00
1924	51,9	27,3	2,2	18,5	0,1	100,00
1925	56,0	24,2	2,6	17,1	0,1	100,00
1926	47,8	30,1	2,9	19,0	0,2	100,00
1927	53,5	26,5	4,0	15,9	0,1	100,00
1928	55,2	25,9	4,0	14,8	0,1	100,00
1929	54,8	25,2	4,5	15,3	0,2	100,00
1930	50,2	28,3	5,0	16,4	0,1	100,00

Fonte: OLIVEIRA, 1991, p.21. In: OLIVEIRA (2010, p. 15)

Em 1934 uma nova Constituição é formulada e as principais alterações na estrutura tributária foram dadas pela transformação no imposto de renda e consumo em constitucional; a separação dos impostos sobre transmissão de propriedade por causa mortis e inter vivos; criação de um imposto sobre os combustíveis sobre a esfera estadual; criação de um imposto sobre licença; e o imposto sobre vendas mercantis é transformado em imposto sobre vendas e consignações. Além disso, os Estados e municípios passam a ter maior espaço no recebimento dos tributos, enquanto a União só ficaria responsável pela arrecadação e regulação dos impostos sobre a renda e sobre o consumo, conforme quadro 2.

Em relação aos impostos sobre propriedade (quadro 2) a nova constituição divide da seguinte forma: os Estados assumem a responsabilidade sobre Propriedade territorial, exceto a urbana, Transmissão da propriedade *causa mortis* e Transmissão da propriedade imobiliária, *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade e os municípios tributam somente o Imposto predial e territorial urbano.

QUADRO 2: Distribuição das competências tributárias

Constituição de 1934	Constituição de 1937
<p style="text-align: center;">União</p> <ul style="list-style-type: none"> • Importação; • Renda, à exceção da renda cedular sobre imóveis; • Consumo, exceto os combustíveis de motor e explosão; • Transferência de fundos para o exterior; • Selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia; • Impostos de competência residual, proibida a bitributação; e • Taxas 	<p style="text-align: center;">União</p> <ul style="list-style-type: none"> • Importação; • Renda; • Transferências de fundos para o exterior; • Consumo; • Sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia; • Impostos de competência residual, proibida a bitributação; e • Taxas.
<p style="text-align: center;">Estados</p> <ul style="list-style-type: none"> • Propriedade territorial, exceto a urbana; • Transmissão de propriedade de <i>causa mortis</i>; • Transmissão da propriedade imobiliária, inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade; • Consumo de combustíveis de motor a • explosão; 	<p style="text-align: center;">Estados</p> <ul style="list-style-type: none"> • Propriedade territorial, exceto a urbana; • Transmissão da propriedade causa mortis; • transmissão da propriedade imobiliária, inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade;

<ul style="list-style-type: none"> • Vendas e consignações; • Exportação, à alíquota máxima de 10%; • Indústrias e profissões, dividido em partes iguais com os municípios; • Selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia; • Impostos de competência residual, proibida a bitributação, prevalecendo o cobrado pela União; e • Taxas. 	<ul style="list-style-type: none"> • transferido para a competência da União e integrado ao Imposto de consumo; • Vendas e consignações; • Exportação, à alíquota máxima de 10%; • indústrias e profissões, dividido em partes iguais com os municípios; • selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia; • impostos de competência residual, prevalecendo o criado pela União; e • Taxas.
<p style="text-align: center;">Municípios</p> <ul style="list-style-type: none"> • Licenças; • Imposto predial e territorial urbano; • Diversões públicas; • Imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; e • Taxas. 	<p style="text-align: center;">Municípios</p> <ul style="list-style-type: none"> • Licenças; • Imposto predial e territorial urbano; • Diversões públicas; • Transferido para a União e Integrado ao IR; e • Taxas

Fonte: Constituições Federais de 1934 e 1937. In: OLIVEIRA (2010, p.20)

De 1934 a 1960 o Brasil passa por uma quase estagnação na estrutura tributária, onde pouco ou quase nada é modificado no que tange a tributação. Em 1946 é criada uma nova carta constitucional no Brasil que parte de ideias como o liberalismo político e a descentralização das atividades do Estado, dando maior espaço para a atuação dos municípios. Mas não ocorre nenhuma mudança em relação aos impostos sobre patrimônio, ou seja, Estados e municípios continuam tributando os mesmos impostos sobre patrimônio que tinham sobre seu controle em 1934.

1.2 O Sistema Tributário Brasileiro na Ditadura Militar

Como visto na sessão anterior, poucas mudanças foram realizadas na estrutura tributária brasileira até a década de 1960 e os avanços feitos não foram suficientes para fazer com que o país conseguisse se desenvolver, dado que o Brasil passava por um período de grande incerteza política pré ditadura militar. Em 1964 com a instauração do primeiro governo militar, as mudanças no sistema tributário brasileiro começam a se tornar mais substanciais, por ser uma das prioridades do tal governo.

No ano de 1966 é criado o Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG) que buscou fazer alterações no sistema tributário brasileiro partindo de quatro objetivos principais segundo Oliveira (2003): o primeiro deles está relacionado com a alteração do papel do Estado que passa a ser mais ativo na recomposição da capacidade de financiamento; o segundo objetivo foi a criação de incentivos fiscais e financeiros para os setores que o governo militar considerava estratégicos para o desenvolvimento nacional, como por exemplo, metal mecânica, siderurgia e indústria de bens de consumo duráveis; fazer com que a tributação fosse um grande instrumento de arrecadação (acumulação de capital) também era um dos objetivos desse programa; e por último o foco principal era na divisão tributária que focasse no crescimento econômico do país. Assim, o sistema tributário dessa época passou por um grande processo de modernização.

Os meios de realização das propostas definidas pelo PAEG ocorreram através da alteração dos tributos anteriores (até mesmo a exclusão de alguns impostos) além dos impostos que já existiam como o Imposto de Propriedade Rural e o ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis) que foi o resultado da junção dos impostos sobre transmissão *inter vivos* (enquanto as pessoas ainda estão vivas) e *causa mortis* (como por exemplo, a herança e as doações feitas pelos falecidos). Também foram criados novos impostos, como o Imposto sobre Serviços, o Imposto sobre Operações Financeiras e o Imposto sobre Serviços de Transporte e comunicações.

Foram determinados mais eficientemente o fato gerador de alguns tributos que não eram bem definidos até aquele momento como o Imposto sobre Indústrias e Profissões, o Imposto do Selo e o Imposto de Licença que passavam a ser válvulas de escape para o Estado socorrer suas necessidades de caixa, o que acabava gerando problemas para a população através do aumento dos custos de produção, que eram repassados para os preços dos produtos. Além disso, foram

alteradas distorções que impediam o sistema de funcionar de forma uniforme fazendo com que ficasse mais clara a divisão dos impostos em comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação de bens e serviços e impostos especiais, além de serem separados entre impostos internos e externos (OLIVEIRA,2010).

O Imposto de Renda e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) por se tornarem as principais fontes de arrecadação do Estado, passaram a viabilizar as políticas que eram definidas no governo militar, principalmente através da criação de condições para o Estado desenvolver setores considerados chaves para a economia nacional, auxiliando também o desenvolvimento do setor exportador, do mercado financeiro e de capitais. Tal mecanismo influenciou o aumento da renda da classe média e alta, que passou a consumir bens de consumo duráveis como televisão, carro, geladeira, entre outros produtos. É importante destacar que o aumento no consumo também estava vinculado à concessão de crédito para as famílias brasileiras.

Uma das preocupações do governo sobre o sistema tributário, de acordo com Oliveira (2003), era uma divisão federativa dos tributos que fosse focada no desenvolvimento industrial, ou seja, tornou o determinante principal da arrecadação a melhoria nas estruturas do setor energético, de transportes e comunicações. Assim, alguns impostos sobre patrimônio são divididos entre a União, estados e municípios: Enquanto a União ficava com a competência sobre o Imposto de Propriedade Territorial Rural, os Estados assumiram a responsabilidade sobre a tributação de bens imóveis e propriedade de veículos automotores, e os municípios passam a tributar a propriedade territorial urbana (conforme quadro 3).

Foram criadas políticas sociais específicas que asseguravam a população recursos no caso de incertezas futuras, como por exemplo, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) que nada mais era do que uma poupança forçada que cada trabalhador destinava do seu salário para o financiamento individual no caso de desemprego ou doença e o PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Setor Público (OLIVEIRA, 2010).

Além disso, era dada atenção para o fornecimento da melhoria nas condições de vida da população, como saúde, educação, transporte, saneamento básico e condições para os trabalhadores (como o FGTS já citado anteriormente).

QUADRO 3: Estrutura Tributária Brasileira: partilha dos tributos e competências entre a União Estados e Municípios no período militar

Competências	Distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
União			
Importação	100%	-	-
Exportação	100%	-	-
Propriedade territorial rural	100%	-	-
Renda e proventos	80%	10%	10%
Produtos industrializados	80%	10%	10%
Operações financeiras	100%		
Transporte, salvo o de natureza estritamente municipal	100%	-	-
Serviços de comunicações	100%	-	-
Combustíveis e lubrificantes	40%	60%	
Energia elétrica	40%	60%	
Minerais	10%	70%	20%
Taxas	100%	-	-
Contribuição de melhorias	100%	-	-
Estados			
Transmissão de bens imóveis	-	50%	50%
Propriedade de veículos automotores	-	50%	50%
Circulação de mercadorias	-	80%	20%
Taxas	-	100%	-
Contribuição de melhorias	-	100%	-
Municípios			100%
Propriedade territorial urbana	-	-	100%
Serviços de qualquer natureza	-	-	100%
Taxas	-	-	100%
Contribuição de melhorias	-	-	100%

Fonte: Emenda Constitucional no 18/1965; Lei no 5.172/1966 e Constituição Federal de 1967.

In OLIVEIRA (2010, P.33)

Outro fator de alteração foi a incidência de alguns impostos que passaram a ser sobre o valor agregado e não mais cobrados em cascata, porém o grande problema era que o ônus da tributação era recebido pela classe trabalhadora, ou seja, tal sistema gerava uma grande concentração de renda. Nas palavras de Oliveira (2010, p.36):

Como consequência, neste período ergueu-se um verdadeiro “paraíso fiscal” para o capital, em geral, e para as camadas de média e alta renda. Drenaram-se consideráveis fatias de recursos do conjunto da sociedade para garantir a sustentação destes segmentos e transformou-se o sistema tributário num instrumento de agravamento das desigualdades sociais, na medida em que seu ônus foi primordialmente lançado sobre os ombros dos mais fracos.

Tais modificações foram suficientes para fazer com que o Brasil conseguisse aumentar sua carga tributária de 17% do PIB de 1966 para 25% do PIB em 1970, além das taxas de crescimento que passaram a ser em média de 10% ao ano, puxado principalmente pelo mercado interno. O sistema financeiro também se desenvolve por mudanças realizadas no sistema bancário e no mercado financeiro, que passam a ser mais modernos e torna os bancos fornecedores de crédito para que as famílias consumam mais.

Essa situação de crescimento que muitos achavam que perduraria, começa a entrar em colapso na década de 1970, quando o aumento da inflação acaba gerando uma crise fiscal de grandes proporções que se agravou com o segundo choque do petróleo Oliveira (2010), o crescimento absurdo dos juros dos Estados Unidos e a moratória no México em 1980. Dessa forma, a recessão acabou interrompendo o ritmo de crescimento brasileiro que passou a ter menos investimento no processo produtivo como também uma redução nos empréstimos recebidos do exterior, fazendo com que o país criasse políticas de ajuste recessivo na economia. O governo então passou a tentar ao máximo obter saldos comerciais favoráveis aumentando suas exportações que eram em sua maior parte isentas de tributação.

Assim, a carga tributária brasileira que era de quase 25% no final de década de 1970 cai para 23% no final da década de 80, dado uma deterioração do sistema vigorado na época (Tabela 2)

Tabela 2: Carga Tributária brasileira de 1966 a 1988

Períodos	Carga Tributária (%)
1966-1970	23,99
1971-1975	25,31
1976-1980	25,10
1981-1985	25,25
1986	26,5
1987	24,55
1988	23,36

Fonte: para a carga tributária: IBGE. Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006; Imposto de Renda para o período 1966-1980: Carlos Alberto Longo. Em defesa de um imposto de renda abrangente. São Paulo: FIPE/LivrariaPioneira Editora, 1984; para 1981-1988: Ricardo Varsano et al. Uma análise da carga tributária do Brasil. Brasília, Ipea,1998. Texto para discussão n. 583. In OLIVEIRA (2010, p.38)

A população, insatisfeita com as políticas que vinham sendo adotadas pelo governo, iniciou em 1984 um movimento de reivindicação de novas eleições para que fosse escolhido um novo presidente de forma democrática. Assim, Tancredo Neves é indicado ao cargo com o objetivo de convocar o Congresso Nacional para a elaboração de uma nova Constituição. Para Oliveira (2010, p.39) “Fechavam-se, ali, as portas do Estado autoritário e abria-se novamente a cortina para a restauração da democracia e do Estado de direito”.

Em 1987 o Congresso Federal é convocado para elaborar a Carta Magna que só é concluída em 1988 com a criação da Nova Constituição Federal que mudou drasticamente a história do nosso país. Dizem que tal Constituição foi a que mais se realizou medidas econômicas, sociais e políticas que fossem compatíveis com os princípios de igualdade que a população tanto almejava. Dentre tantas mudanças, a reforma no sistema tributário foi feita de acordo com a nova realidade que o país estava vivendo, pois saía de um longo período de ditadura e intolerância e transitava novamente para um país democrático e com maior liberdade de expressão.

1.3 A Constituição de 1988 e as reformas no Sistema Tributário que perduram até os dias atuais

A Constituição de 1988 foi considerada o passo definitivo para a volta da democracia no Brasil após longo período de ditadura militar. O objetivo de tal Constituição era modificar as estruturas políticas, econômicas, sociais e jurídicas que tornasse a sociedade brasileira mais justa e igualitária.

Com o Sistema Tributário não foi diferente: os princípios adotados nas mudanças geradas na Constituição eram baseados no princípio da equidade tributária no qual o objetivo da tributação era não sobrecarregar somente uma parte da sociedade, mas sim todas as pessoas tivessem igualmente o ônus do peso da tributação, como também a divisão dos tributos entre os estados, a União e os municípios fossem feitas com mais isonomia.

Deste modo, conforme Oliveira (2003, p. 26 e 27) “As intenções não foram além da incorporação à Constituição de princípios com ele comprometidos, transferindo para a legislação infraconstitucional sua regulamentação” que afetaram os impostos sobre patrimônio dado que os impostos sobre grandes fortunas não foram regulamentados e o ITR (Imposto Territorial Rural) foi parcialmente regulamentado pelo Estado. Essa falta de regulamentação acabou fazendo com que o Estado pecasse com o compromisso de transformar o sistema tributário em um mecanismo de justiça fiscal.

É nesse período que o Imposto sobre Transmissão de *causa mortis* e doação (ITCMD) passa a ser de responsabilidade do Estado (50%) e dos Municípios (50%), enquanto o a União opera com a tributação do ITR e dos impostos sobre grandes fortunas (IGF). Já os municípios assumem a incumbência de administração, regulação e o bônus da arrecadação de metade dos impostos de Transmissão de Bens Imóveis *inter vivos* (durante a vida) (quadro 4). Tais mudanças foram importantes, pois deram mais benefícios de arrecadação para os municípios que até aquele período não tinham tantos tributos em sua responsabilidade.

QUADRO 4: Distribuição das receitas tributárias definidas na Constituição de 1988

Competências	Distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
União		-	-
Importação	100%	-	-
Exportação	100%	-	-
Renda (IR)	53%	21,5% (FPE) 3% (FC)	22,5% (FPM)
Produtos Industrializados (IPI)	43%	21,5% (FPE) 3% (FC) 7,5% (F. Ex.)	22,5% (FPM) 2,5% (F. Ex.)
Operações Financeiras (IOF)	100%	-	-
Territorial Rural (ITR)	50%	-	50%
Grandes Fortunas (IGF)	100%	-	-
Estados			
ICMS	-	75%	25%
<i>Causa mortis</i> e doação (ITCMD)	-	100%	-
Veículos Automotores (IPVA)	-	50%	50%
Municípios			
Predial e Territorial Urbano (IPTU)	-	-	100%
Transmissão <i>inter vivos</i>	-	-	100%
Vendas e Varejo de Combustíveis (IVVC)	-	-	100%
Serviços de qualquer natureza (ISS)	-	-	100%

Fonte: Constituição de 1988. In OLIVEIRA (2010, p. 40)

As mudanças na estrutura tributária brasileira formuladas na Constituição de 1988 foram perdendo força na década de 90, quando o país lutava para barrar o processo de hiperinflação. Em 1993 o Plano Real é criado com o objetivo de desenvolver uma âncora cambial que pudesse conter a inflação.

Sem poder contar com um ajuste fiscal estrutural, o Plano Real apoiou-se nos seguintes pilares: na administração do câmbio, que constituiria sua principal âncora; na manutenção de elevadas taxas de juros, a fim de manter sob

controle a demanda interna e garantir o fluxo de capitais externos para o país; e na rápida abertura comercial, com o objetivo de colher ganhos no processo de combate à inflação e aumentar o grau de exposição das empresas brasileiras à concorrência internacional (REZENDE, OLIVEIRA e ARAÚJO, 2007 apud OLIVEIRA, 2010, p.44).

Algumas medidas foram criadas na área fiscal durante esse período, porém nenhuma delas geraram impacto nos impostos sobre propriedade, mas sim nos impostos sobre renda e consumo: como aumento da alíquota de IOF, a reforma no imposto de renda para pessoas jurídicas, a criação da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) que incidia sobre praticamente todas as movimentações bancárias e o aumento de alíquotas de vários impostos como por exemplo o COFINS de e o IOF.

Em 1998 alguns fatores que eram a base do Plano Real foram extintos, como a âncora cambial e o câmbio fixo, sendo substituído pelo regime de metas de inflação, que vigora até os dias de hoje.

No quadro 5 é possível mostrar algumas mudanças que foram feitas nas áreas fiscais e tributárias do final da década de 90 até 2009. É fato que a maioria das mudanças que ocorreram em todo o período desde o Brasil Império até os dias de hoje sempre ocorrem nos impostos sobre consumo e sobre a renda, deixando os impostos sobre patrimônio com peso sempre insignificante no bolo tributário.

Isso ocorre porque todos os governantes que regeram o Brasil até hoje acabam tendo medo de fazer reformas estruturais que possam desagradar a classe dominante no país desde o seu descobrimento. E é essa classe que tem a maior montante de dinheiro em patrimônio que pouco é tributado e acaba gerando danos cada vez maiores para classe trabalhadora que paga cada vez mais tributos porque consome mais e assim, gera cada vez mais desigualdade social.

QUADRO 5: Medidas adotadas na área fiscal e tributária de 1999 até 2009

Ano	Medidas criadas
1999	Aumento da alíquota da Cofins de 2% para 3% e mudança na base de cálculo, substituindo o faturamento pela receita bruta.

	<p>Extensão da cobrança da Cofins às instituições financeiras.</p> <p>Prorrogação da CPMF e elevação de sua alíquota para 0,38%.</p> <p>Elevação da alíquota da CSLL para empresas não financeiras, de 8% para 12%, até 31/01/2000.</p>
2000	<p>Criação da Desvinculação da Receita da União (DRU), em substituição ao FEF, a vigorar entre 2000 e 2003.</p> <p>Aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).</p>
2001	<p>Criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)-combustíveis.</p>
2002	<p>Extinção parcial da cumulatividade do PIS.</p> <p>Prorrogação da CPMF até 31/12/2004.</p>
2003	<p>Aprovação das reformas tributária e previdenciária.</p> <p>Prorrogação da CPMF e da DRU até 2007.</p> <p>Aumento da alíquota da CSLL das empresas optantes pelo regime de lucro presumido, de 12% para 32%.</p>
2004	<p>Extinção parcial da cumulatividade da Cofins.</p> <p>Medidas destinadas à desoneração dos investimentos e ao estímulo à poupança de longo prazo.</p> <p>Modificação, a partir de 2005, das alíquotas do IR incidentes sobre o rendimento das aplicações financeiras, visando incentivo à poupança de longo prazo.</p> <p>Regulamentação das Parcerias Público-Privadas (PPPs).</p> <p>Edição da MP 232 (“MP do mal”), para compensar perdas de receitas esperadas com a correção da tabela do IRPF.</p>
2005	<p>Edição da MP 252 (“MP do bem”), que promoveu várias alterações no sistema tributário.</p>
2006	<p>Criação do Refis II.</p>
2007	<p>Lançamento do PAC.</p> <p>Início da flexibilização da política fiscal.</p>
2008	<p>Cobrança de 1,5% do IOF cobrado sobre os ganhos do capital estrangeiro em aplicações de renda fixa.</p> <p>Isenção, para exportadores, de IOF incidente sobre operações de câmbio.</p>

	<p>Modificação, com redução do imposto, das alíquotas do IRPF, com o objetivo de fortalecer a demanda interna e mitigar os efeitos da crise mundial.</p> <p>Redução do IPI sobre carros novos e do IOF nas operações de crédito das pessoas físicas, a fim de atenuar as consequências da crise mundial.</p>
2009	<p>Prorrogação da redução do IPI sobre carros novos, redução da Cofins sobre motocicletas e redução do IPI para os setores de material de construção e eletrodomésticos, como armas anticrise.</p>

Fonte: OLIVEIRA (2010, p.49)

2 Estrutura dos Impostos sobre Patrimônio

A tributação sobre patrimônio nos dias de hoje é composta pelo IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) e ITCMD (Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação). Passaremos a analisar em poucas linhas um breve esboço de cada um deles.

2.1 IPVA

O IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos automotores) é um tributo que deve ser pago uma vez ao ano – em janeiro para uma parcela única com desconto ou em três vezes - pelo proprietário do veículo. A receita gerada pelo pagamento do imposto é dividida entre o estado e o município no qual o veículo está cadastrado e é utilizada para o financiamento de serviços básicos como educação, habitação, segurança, entre outros. (CAMARGOS,2008).

O valor do IPVA que deve ser pago depende do preço médio de mercado praticado no mês de setembro de cada modelo de carro, ou seja, os valores do IPVA podem variar de modelo para modelo de carro. Tal pagamento é feito por meio do RENAVAM e é pago somente para veículos com até vinte anos de fabricação.

De acordo com o artigo 7º pelo inciso II do art. 1º da Lei nº 7.644, de 23-12-91 - DOE 24-12-91 -; as alíquotas do IPVA são:

- I - 5,0% (cinco por cento) para embarcações, aeronaves e automóveis de esporte e de corrida;
- II - 4,0% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas de uso misto;
- III - 3,0% (três por cento) para automóveis de passeio, de esporte, de corrida e camionetas de uso misto, movidos a álcool, gás natural ou eletricidade; (Redação dada ao inciso III pelo inciso V do art. 1º da Lei nº 9.459, de 16-12-96 - DOE 17-12-96; efeitos a partir de 17-12-96)
- III - 3,0% (três por cento) para automóveis de passeio, de esporte e de corrida, e camionetas de uso misto, movidos exclusivamente a álcool;
- IV - 2,0% (dois por cento) para qualquer outro veículo inclusive motocicletas e ciclomotores;
- V - 1,5% (um e meio por cento) para os veículos de carga, categoria caminhões com capacidade superior a 1 tonelada;

VI - 6,0% (seis por cento) para automóveis de passeios movidos a "diesel";

VII - 1,0% (um por cento) para qualquer veículo indicado nos incisos precedentes com mais de 20 (vinte) anos de fabricação, excetuando-se as aeronaves.

Assim, podemos perceber que um veículo de passeio de luxo e um popular pagam a mesma alíquota de impostos que é de 4,0%, ou seja, não existem categorias de alíquotas para várias faixas de valores de automóveis.

2.2 IPTU

O IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) é um tributo que deve ser pago por todos os proprietários de imóveis em áreas urbanas. A base de cálculo para o IPTU é determinada pelo valor venal do imóvel que nada mais é do que a soma do valor do terreno com o valor que foi atribuído à edificação (o que realmente foi construído dentro do terreno).

As alíquotas do IPTU são determinadas pela legislação de cada município. Neste caso, não existe um padrão quanto ao valor das alíquotas, porém o mais utilizado entre os municípios brasileiros são alíquotas de 1% para imóveis que já foram construídos e entre 2% a 3% para terrenos. (AFONSO et al., 2009 apud KHAIR e VIGNOLI, 2001).

O IPTU é um imposto considerado regressivo, e o motivo para tal regressividade:

[...] é o fato de as administrações municipais avaliarem os imóveis de maneira regressiva, isto é, os mais valorizados tendem a apresentar uma defasagem maior em relação ao seu valor de mercado que os imóveis de valores mais baixos. Isso torna a base de cálculo do imposto (o valor venal) regressiva, com as alíquotas efetivas do imposto sendo menores quanto maior é o valor de mercado verdadeiro do imóvel. (CARVALHO JUNIOR, 2006. p.11)

2.3 ITR

O ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) é um tributo que deve ser pago por todos os proprietários de imóveis em áreas rurais. Em 2017 o peso do ITR na arrecadação total do país foi de 1% (RECEITA FEDERAL, 2018).

O ITR não incide sobre pequenas propriedades rurais (de 30 a 100 hectares dependendo de sua localização) que são exploradas somente pela família e que o proprietário desta terra não possua outra propriedade em área urbana. Existe também a possibilidade de isenção do ITR para imóveis que foram concedidos através de reforma agrária.

A base de cálculo do ITR é determinada pelo tamanho da propriedade e pelo grau de utilização da mesma. Assim quanto mais utilizada a terra, maior o desconto no pagamento do imposto. Os patamares de alíquotas de impostos para o uso da terra são progressivos conforme parágrafo 4 do artigo 53 da Constituição de 1988, onde a pequena propriedade com produtividade alta tem alíquota de 0,03% sobre o valor fundiário (o valor total do terreno); a pequena propriedade ociosa paga 1% sobre valor fundiário; a grande propriedade com produtividade alta paga 0,45% sobre o valor fundiário; e a grande propriedade ociosa: 20% sobre o valor fundiário.

De acordo com Vescovi (2011), o ITR é um grande instrumento de combate aos grandes latifúndios que são improdutivos. Por este motivo que são determinadas alíquotas progressivas em função da área do imóvel e do grau de utilização da terra.

Todo dono de propriedade rural deve declarar anualmente à Receita Federal o tamanho de sua propriedade e qual a produtividade anual de sua terra. A falta de declaração anual impede que o proprietário de terra consiga vender sua propriedade e impossibilita a concessão de financiamento.

A receita recebida pela arrecadação do ITR tem uma divisão de uma parte para o governo federal e a União e uma parte para os municípios onde as fazendas estão localizadas.

2.4 ITBI e ITCMD

Até 1964 o ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) e o ITCMD (Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação) faziam parte de um imposto único, que chamavam vulgarmente por "Imposto de Sisa". Com a Constituição de 1964, tal imposto foi dividido da forma que conhecemos até os dias atuais.

Somente com a Constituição de 1988 que ficaram atribuídos aos Estados a competência para a instituição do ITCMD e para os municípios a competência para a instituição do ITBI. (OLIVEIRA et al., 2018)

Em geral a estrutura do ITCMD e do ITBI são muito parecidas, tal que os dois tributos são abordados e tratados nos mesmos artigos (35 a 42 do Código Tributário Nacional), sendo utilizada a mesma interpretação sobre eles. Tais artigos definem que os Estados (para o ITCMD) e os municípios (para o ITBI) devem criar legislações específicas sobre as alíquotas que devem ser utilizadas, ou seja, cada Estado e cada município que determina a alíquota mais adequada de acordo com suas leis.

O ITBI incide sobre a compra de bens imóveis por natureza (solo e superfícies) ou por acessão física (ação humana realizada no solo e nas superfícies). Tal imposto não incide sobre a promessa de compra e venda nem sobre a propriedade que foi adquirida por uso capião, pois o que importa para o fisco é aqueles bens que foram adquiridos da forma usual, ou seja, através da compra de um imóvel. A base de cálculo do ITBI é determinada pelo valor venal do imóvel (valor de mercado do bem) e deve ser paga uma única vez pelo comprador do imóvel.

O ITCMD (tema principal do presente trabalho) incide sobre os bens e imóveis que foram transferidos ou doados pelo falecido. O imposto sobre herança deve incidir sobre o quinhão recebido pelo herdeiro, ou seja, pelo valor total dos bens adquiridos. Além disso, é determinada uma alíquota máxima no qual os estados podem tributar (8% sobre o total de bens ou direitos), mas cabe a cada estado definir a alíquota mais adequada, desde que não ultrapasse o teto estabelecido.

Tais impostos tem uma característica regressiva, no qual ricos e pobres pagam o mesmo valor independente de sua renda. Assim, trata-se de uma desigualdade fiscal na qual a classe mais pobre é mais onerada.

2.5 Visão Geral sobre a regressiveidade dos Impostos sobre Patrimônio

Após a análise de cada tributo sobre patrimônio, é possível perceber que a maioria dos tributos sobre o patrimônio, com exceção do ITR, possuem uma característica regressiva, ou seja, têm em sua estrutura uma alíquota única no qual toda a parcela da população deve pagar independente de sua renda.

Nesse caso, a tributação sobre o patrimônio no Brasil acaba sendo cada dia mais enfraquecida em seu poder de arrecadação e vai dando mais espaço para tributação indireta sobre o consumo por exemplo, que também é regressiva e promove um impacto maior no bolso das classes mais pobres, tornando o sistema fiscal mais injusto. (MÉLO e CAMPOS,2016)

É inegável que o Estado precisa ser financiado e a tributação é um dos meios mais eficientes para que a máquina pública funcione da melhor maneira possível. O fato é que uma melhor distribuição na carga tributária brasileira torna o ônus tributário mais igualitário para todas as camadas da sociedade. Tendo um balanceamento entre a arrecadação de todos os impostos, o sistema tributário fica mais justo e cada cidadão paga de acordo com as condições financeiras que possui.

De acordo com Mélo e Campos (2016), a tributação sobre patrimônio, por gerar um agravamento na renda dos mais ricos, acaba sofrendo constantemente ataques para que não ocorram mudanças na estrutura desses impostos. A classe mais rica seria menos beneficiada com uma estrutura progressiva dos impostos sobre propriedade, pois acarretaria em maiores pagamentos com tributação. Assim, a estrutura vigente acaba sendo o mundo ideal para a classe mais abastada, porém é uma estrutura menos justa e igualitária.

Outro fator importante a ser discutido é que a riqueza que é passada de geração para geração representa a riqueza que possuem nos dias atuais. Assim:

Tal motivo justifica a necessidade de uma ação indutora estatal, na via da tributação progressiva sobre o patrimônio e a renda, para impedir que o simples fato do nascimento em um lar abastado, seja, por si só, um meio privilegiado (e, talvez, majoritário) de cristalização do poder econômico e quiçá político por herdeiros dentro de uma sociedade democrática, a qual, lembre-se, é avessa à discriminação baseada na origem. (MÉLO e CAMPOS, 2016, p.335)

A tributação sobre o patrimônio mais progressiva não reduz a acumulação de capital porque ocorre uma compensação da queda do patrimônio dos ricos pelo aumento do patrimônio das classes que são menos favorecidas, por meio da redistribuição da tributação (MÉLO e CAMPOS, 2016). Mas é inegável que esse modelo de tributação mais progressiva acaba sendo mais oneroso para a classe mais abastada, mas tende a fazer com que a sociedade seja mais equilibrada e gere mais recursos para o Estado social.

A carga tributária Brasileira compõe em média 33% do PIB Brasileiro nos dias de hoje. Em 2013 e 2014, os impostos sobre patrimônio não representavam nem 2% da arrecadação do país, enquanto os impostos sobre consumo representavam metade da arrecadação total e 17% do PIB brasileiro conforme a Tabela 4. (RECEITA FEDERAL, 2014, p. 1 APUD MÉLO e CAMPOS, 2016)

Tabela 4: Carga Tributária 2013 e 2014

Tipo de Base	R\$ Milhões		% PIB		% Arrecadação	
	2013	2014	2013	2014	2013	2014
Total	1.740.419,49	1.847.739,70	33,74%	33,47%	100,00%	100,00%
Renda	315.266,05	332.879,71	6,11%	6,03%	18,11%	18,02%
Folha de pagamento	435.637,87	465.301,80	8,45%	8,43%	25,03%	25,18%
Propriedade	68.510,06	77.077,43	1,33%	1,40%	3,94%	4,17%
Bens e Serviços	891.141,93	942.666,55	17,28%	17,07%	51,20%	51,02%
Transações Financeiras	29.162,89	29.819,44	0,57%	0,54%	1,68%	1,61%
Outros	700,69	-5,23	0,01%	0,00%	0,04%	0,00%

Fonte: Receita Federal (2014, p. 9) APUD MÉLO e CAMPOS (2016)

O problema da pouca eficiência dos impostos sobre propriedade como fonte de arrecadação do país é que o Estado Brasileiro passa a ser financiado por impostos sobre consumo, como o ICMS, IPI, PIS e COFINS, que são tributos indiretos e incidem nos preços dos produtos. A tributação sobre o consumo por ser extremamente regressiva acaba impondo o ônus tributário para a classe que consome a maior parte de sua renda, ou seja, os mais pobres. Além disso, com a redução do seu poder de compra que é mascarado pelos diversos tributos que são embutidos nos preços dos bens e serviços adquiridos.

Outro fator relevante é que quando temos um produto tributado por uma alíquota única, os ricos e os pobres acabam sendo nivelados. Tanto o pobre quanto o rico ao comprarem arroz e açúcar, por exemplo, acabam destinando o mesmo valor de tributação aos cofres públicos. A tributação sobre o consumo é muito utilizada pois ela de certa forma pode ser mascarada, de modo que quando a população compra um produto ela vê o seu preço no geral e não sabe quanto do valor que está sendo gasto com determinado produto é imposto.

Tornar os impostos sobre patrimônio mais progressivos transforma o sistema tributário em um modelo mais justo que além de fazer com que cada classe social pague os impostos de acordo com a sua renda, acaba fazendo com que a tributação indireta sobre o consumo diminua.

Por fim, conforme já dizia Thomas Piketty em “O Capital no século XXI” (2013), os impostos são instrumentos de transparência da democracia. Quando quase não existe imposto progressivo, o país perde a informação sobre a sociedade e seus rendimentos e isso acaba alimentando as desigualdades. O imposto sobre progressivo não serve para prejudicar as

pessoas, mas tem como o objetivo fornecer soluções mais justas e equânimes em uma sociedade.

3 O Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis e Doação (ITCMD): história, estrutura e impactos esperados

A herança pode ser entendida como todas as coisas que as gerações futuras recebem dos seus antepassados. Não é considerada somente os bens materiais que recebemos, mas todos os costumes e tradições que são passados de geração em geração. É na herança que as pessoas encontraram um motivo para assegurar que a sua posteridade receba uma estrutura que é recebida na forma monetária (por meio de bens e dinheiro) e na forma de uma estrutura familiar forte (um “nome”, tradições e costumes que devem ser seguidos).

Durante muito tempo, a herança era vista com bons olhos por ser um pilar de sustentação das sociedades, até porque o poder de controlar o Estado era passado de pai para filho. Assim, existia uma pequena parte da sociedade que tinha praticamente toda a riqueza de uma determinada nação.

Após a Revolução Francesa, os ideais de um mundo mais justo e igualitário passam a ver a herança como um problema, porque tal concentração de renda adquirida por um grupo seleto de famílias, faz com que o poder também fique nas mãos de poucas pessoas. A partir desse período que as sociedades começam a adotar alguns mecanismos para diminuir a concentração de riqueza, como por exemplo a expropriação de terras improdutivas e o imposto sobre herança.

A tributação tem 3 funções principais: distributiva, alocativa e estabilizadora. A função alocativa é responsável por tributar a sociedade pela ineficiência do mercado em produzir alguns serviços essenciais, como por exemplo luz elétrica. A função estabilizadora faz com que o Estado use a tributação para intervir nos setores da economia que forem mais relevantes através de estímulos ou retrações fiscais. E a função distributiva é responsável pela arrecadação dos recursos que são excedentes das pessoas mais ricas e revertê-los para as demais pessoas. É na função distributiva que a tributação sobre herança deveria atuar, pois em boa parte das situações a herança aumenta o patrimônio dos sucessores. (CHAVES FILHO, 2015)

A tributação sobre a herança é necessária nos dias de hoje para que a igualdade entre as pessoas seja feita de forma concreta. Um sistema no qual as pessoas que tiveram a “sorte” de nascer em uma família com mais posses tenham o mesmo ônus tributário do que pessoas que não tiveram uma condição financeira favorável, acaba tornando um país com desequilíbrios relevantes para o desenvolvimento nacional. É neste ponto que é necessário que existam medidas para atenuar essas disparidades, promovendo uma redistribuição de renda que seja mais justa e mais eficiente.

A bibliografia estudada nos fornece informações relevantes sobre a história do imposto sobre herança no Brasil, sua estrutura desde a Constituição de 1988 e também uma abordagem sobre a importância da progressividade desse imposto, ou seja, a divisão de alíquotas por faixas de valores dos bens ou direitos transferidos para os herdeiros ou por meio de doações.

Há relatos de que o imposto sobre herança no Brasil tenha surgido desde a vinda da família real em meados de 1800. Com a chegada de D. João, são instituídos vários tributos baseados no sistema tributário de Portugal e assim se estabeleceu, através do Alvará de 17 de Junho de 1809, o “imposto sobre a décima ou taxa de herança e legados”. Essa tributação deveria ser paga pelo grau de parentesco, sendo 10% para parentes de até segundo grau (irmãos, filhos, sobrinhos, tios e primos) e além de segundo grau que estivessem em testamento e 20% para parentes além do segundo grau nas sucessões que não houvessem testamento (DIAS, 2016).

Em 1824 ocorre uma modificação no texto constitucional, tornando as Províncias libertas para determinar os impostos nos quais achassem mais convenientes desde que as regras gerais determinadas pelo Império fossem mantidas (Chaves Filho, 2015). Só em 1867 que os impostos que eram conhecidos como “décima ou taxa de herança e legados” passam a ser denominados como Imposto de Transmissão de propriedade.

Em 1934 a nova Constituição federal faz com que o Imposto de Transmissão de propriedade seja desmembrado em imposto sobre a transmissão de propriedade *causa mortis* e imposto sobre a transmissão de propriedade inter vivos, sendo o primeiro de competência estadual e o segundo de competência dos municípios.

Como lembra Paulino (2013) o imposto sobre herança foi regulamentado em 1811 para evitar fraudes que prejudicassem a arrecadação e em 1832 ocorre a descentralização das receitas tributárias, fazendo com que o imposto sobre herança passasse a ser de competência das

províncias e não mais do Estado. Em 1891 a propriedade desse imposto foi definida pelos Estados e em 1967 foi definida uma alíquota máxima definida pelo Senado Federal.

A grande novidade que surge no ano de 1967 é a atribuição feita pelo Senado Federal de uma alíquota máxima para o imposto sobre transmissão de propriedade causa mortis. Neste mesmo ano que é determinado a tributação igualitária para sucessão recebida de forma gratuita ou não.

Hoje, a tributação sobre a herança possui duas formas de incidência: uma está relacionada com a transmissão por morte (um imposto sucessório) e outra que está relacionada com doações de bens feitas de forma gratuita (um imposto sobre doação de bens). Desta forma, o aspecto material do ITCMD é determinado pelo ato de transmissão em razão da morte, conforme os artigos 1.784 e 1.788 do Código Civil:

Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

Art. 1.788. Morrendo a pessoa sem testamento, transmite a herança aos herdeiros legítimos; o mesmo ocorrerá quanto aos bens que não forem compreendidos no testamento; e subsiste a sucessão legítima se o testamento caducar, ou for julgado nulo.

A constituição de 1988 opta, segundo (TAVARES, 2016, P.39) “por adotar um sistema de partilha de competências, sendo que cada ente político detém competência para impor prestações tributárias, dentro de seus limites Constitucionais”. Assim, competência tributária fica de responsabilidade da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o que está definido na Constituição (AMARO, 2014).

Cabe então aos Estados a tributação de quaisquer bens (móveis ou imóveis) ou direitos, além de fixar as normas sobre os fatos geradores, alíquotas e base de cálculo, “o que significa poder regular e exigir o tributo sobre a transmissão de bens móveis, imóveis, títulos e créditos, quando fruto de doação ou herança” (TAVARES, 2016, p.39). Tais informações são especificadas no § 1º, incisos I, II, e III, da Constituição Federal de 1988:

§ 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;

O ITCMD deve ser disciplinado por meio de lei complementar se o dono dos bens antes de falecer era residente ou teve seu inventário processado fora do Brasil, porém a ausência dessa lei não impede que os municípios exerçam tal tributação (PRADO, 2007). É importante lembrar que a lei complementar não foi aprovada até os dias de hoje, mas muitos Estados utilizam o artigo 24, §3º, da CF/88, e do art. 34, §3º, do Ato das Disposições Finais e Transitórias (ADCT), no sentido de que na ausência de legislação federal os Estados podem criar suas próprias legislações quando a matéria for de competência concorrente entre os Entes Federados. Assim, mesmo que os bens transferidos estejam no exterior, o pagamento do ITCMD é realizado através da porcentagem sobre o valor do inventário processado desses bens que estão fora do Brasil.

Tanto a transferência dos bens aos herdeiros, como no caso de doação, os atos ocorrem de forma gratuita. No primeiro caso a tributação ocorre por meio de sucessão, ou seja, através de testamento ou sucessão legítima de forma parental. Os bens só são considerados transferidos para os herdeiros, quando os mesmos realizam o inventário de todos os bens que foram transferidos do falecido e quando o ITCMD for pago.

No caso de doações, “o art. 538, do Código Civil, trata-se do contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere bens ou vantagens do seu patrimônio para outra” (BRASIL¹. Código Civil. Art. 538. Apud TAVARES, 2016, p.44).

O imposto sobre herança, definido na Constituição de 1988, deve incidir sobre o valor venal dos bens e direitos recebidos pelo herdeiro, que nada mais é do que o preço que o imóvel teria em uma operação de compra a venda à vista e em condições normais do mercado de imóveis com uma tolerância de 10% para mais ou para menos. Desta maneira nunca será inferior ao fixado pelo IPTU e ITR. Em relação aos direitos, a base de cálculo será definida através do valor corrente de mercado na data em que foi transmitido (TAVARES, 2016).

Além disso, é determinada uma alíquota máxima (8% sobre o total de bens ou direitos), mas cabe a cada estado definir a alíquota mais adequada, desde que não ultrapasse o teto estabelecido. Tal escopo está inserido na resolução 9/1992, artigos 1º e 2º:

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

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

Conforme Paulino (2013), os Estados podem determinar alíquotas progressivas (alíquotas que aumentam quanto maior for a base de cálculo), regressivas (que diminuem quando a base de cálculo aumenta) ou proporcionais (não há alteração mesmo que a base de cálculo se modifique). Isso depende de cada Estado, ou seja, não existe uma receita na qual todos os Estados devem adotar.

Na Tabela 5 são apresentadas as alíquotas para cada Estado Brasileiro a partir de 2016. É possível perceber que há uma infinidade de alíquotas que são empregadas pelos Estados, ou seja, não existe uma jurisprudência sobre a determinação de uma alíquota mais conveniente ou até mesmo mais justa. Além disso, podemos perceber que as alíquotas podem ser divididas tanto pelo grau de parentesco (como o Alagoas) ou pela base de cálculo.

Segundo Paulinho (2013) o primeiro aspecto está relacionado com a importância que é dada ao grupo familiar, ou seja, privilegia parentes mais próximos do indivíduo tendo alíquotas conforme o grau de parentesco. Nesse caso, é uma forma que o Estado encontrou de preservar o sustento e garantir o futuro da família.

Tabela 5 : Alíquotas de ITCMD por Estado Brasileiro

Estado	Alíquota Marginal	
	Causa Mortis	Doação
Acre	4%	2%
Alagoas	-Parentes consanguíneos até o 2º grau: 2% - Demais hipóteses: 4%	
Amapá	4%	3%
Amazonas	2%	2%
Bahia	Base de Cálculo	3,5%

	<ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 100.000,00: 0% (isento) - superior a R\$ 100.000,00 e inferior a R\$ 200.000,00: 4% - superior a R\$ 200.000,00 e inferior a R\$ 300.000,00: 6% - superior a R\$ 300.000,00: 8% 	
Ceará	<ul style="list-style-type: none"> - Até 5.000 UFIRCEs: 2% - acima de 5.000 e até 15.000 UFIRCEs: 4% - acima de 15.000 e até 40.000 UFIRCEs: 6% - acima de 40.000 UFIRCEs: 8% 	<ul style="list-style-type: none"> - Até 25.000 UFIRCEs: 2% - acima de 25.000 UFIRCEs: 4%
Distrito Federal	<p style="text-align: center;">Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 1.000.000,00: 4% - superior a R\$ 1.000.000,00 até R\$ 2.000.000,00: 5% - superior a R\$ 2.000.000,00: 6% 	
Espírito Santo	4%	4%
Goiás	<p style="text-align: center;">Base de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - igual ou inferior a R\$ 25.000,00: 2% - superior a R\$ 25.000,00 e inferior a R\$ 110.000,00: 3% - igual ou superior a R\$ 110.000,00: 4% 	
Maranhão	<p style="text-align: center;">Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 300.000,00: 3% 	<p style="text-align: center;">Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 100.000,00: 1%

	<ul style="list-style-type: none"> - superior a R\$ 300.000,00 e até 600.000,00: 4% - superior a R\$ 600.000,00 e até R\$ 900.000,00: 5% - superior a R\$ 900.000,00 e até R\$ 1.200.000,00: 6% - superior a R\$ 1.200.000,00: 7% 	<ul style="list-style-type: none"> - superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 300.000,00: 1,5% - superior a R\$ 300.000,00: 2%
Mato Grosso	<ul style="list-style-type: none"> - Até 500 UPFMTs: isento - Acima de 500 e até 2.250 UPFMTs: 2% - Acima de 2.250 UPFMT: 4% 	<ul style="list-style-type: none"> - Até 200 UPFMT: isento - Acima de 200 e até 900 UPFMT: 2% - Acima de 900 UPFMT: 4%
Mato Grosso do Sul	6%	3%
Minas Gerais	5%	5%
Pará	4%	4%
Paraíba	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 60.000,00: 2% - superior a R\$ 60.000,00 e até 120.000,00: 4% - superior a R\$ 120.000,00 e até 240.000,00: 6% -superior a 240.000,00: 8% 	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 60.000,00: 2% - superior a R\$ 60.000,00 e até 500.000,00: 4% - superior a R\$ 500.000,00 e até 1.000.000,00: 6% -superior a 1.000.000,00: 8%
Paraná	4%	4%
Pernambuco	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 200.000,00: 2% - superior a R\$ 200.000,00 e até 300.000,00: 4% - superior a R\$ 300.000,00 e até 400.000,00: 6% -superior a 400.000,00: 8% 	
Piauí	Base de Cálculo	4%

	<ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a 20.000 UFR-PI118: 2% - superior a 20.000 e até 500.000 UFR-PI: 4% - superior a 500.000 UFR-PI: 6% 	
Rio de Janeiro	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a 11.250 UFRI-RJ120: isento - superior a 11.250 UFRI-RJ e até 400.000 UFIR-RJ: 4,5% - superior a 400.000 UFIR-RJ: 5% 	
Rio Grande do Norte	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 500.000,00: 3% - superior a R\$ 500.000,00 e até 1.000.000,00: 4% - superior a R\$ 1.000.000,00 e até 3.000.000,00: 5% -superior a 300.000,00: 6% 	
Rio Grande do Sul	<p>Base de Cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - igual ou inferior a 2.000 UPFs122: 0% (isento) - superior a 2.000 e inferior a 10.000 UPFs: 3% - superior a 10.000 e inferior a 30.000 UPFs: 4% - superior a 30.000 e inferior a 50.000 UPFs: 5% - superior a 50.000 UPFs: 6% 	<p>Base de Cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - igual ou inferior a 10.000 UPFs: 3% Superior a 10.000 UPFs: 4%
Rondônia	<p>Base de cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - igual ou inferior a 1.250 UPFs: 2% - superior a 1.250 e inferior a 6.170 UPFs: 3% - igual ou superior a 6.170 UPFs: 4% 	
Roraima	4%	4%
Santa Catarina	Varia conforme o montante de parte da base de cálculo:	

	<ul style="list-style-type: none"> - parcela igual ou inferior a R\$ 20.000,00: 1% - parcela que exceder R\$ a 20.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00: 3% - parcela que exceder a R\$ 50.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00: 5% - parcela que exceder a R\$ 150.000,00: 7% <p>b) Se o contribuinte for parente colateral ou não parente: 8% em todas as hipóteses.</p>	
São Paulo	4%	4%
Sergipe	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - igual ou inferior a 1.000 UPF-SE124: isento - superior a 1.000 e inferior a 3.500 UPF-SE: 2% - superior a 3.500 e inferior a 7.000 UPF-SE: 4% - superior a 7.000 e inferior a 14.000 UPF-SE: 6% - superior a 14.000 UPF-SE: 6% 	
Tocantins	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 25.000,00: isento 	<p>Base de Cálculo</p> <ul style="list-style-type: none"> - inferior ou igual a R\$ 1.000,00: isento

Fonte: (TAVARES, 2016, p.46 a 48)

Antes de entrarmos no debate acerca dos aspectos da progressividade do imposto sobre herança, é importante entender o seu significado. A progressividade é um aumento das alíquotas dos impostos feita de forma gradual de acordo com a renda dos cidadãos. Tal conceito parte da ideia de justiça distributiva no qual “quanto maior o ganho, maior o pagamento”, ou seja, tem como objetivo onerar quem possui mais posse da riqueza. (CHAVES FILHO, 2015)

A progressividade do ITCMD é discutida há muito tempo no Brasil, pois embarra na ideia na qual os impostos reais não podem ter alíquotas progressivas. Apenas os impostos pessoais e que aplicam o conceito de capacidade contributiva recebem o direito de progressividade em sua tributação.

Em 2013 a possibilidade de aplicação da progressividade ao ITCMD foi votada no Senado em virtude do julgamento do RE nº 562.045-RS, no qual o Estado do Rio Grande do Sul buscava manter o direito de manter suas alíquotas progressivas. Conforme Tavares (2016), a maioria

dos votos partiram da ideia proposta pelo Ministro Eros Grau de que a transferência dos bens configurava um acréscimo patrimonial, ou seja, daria para analisar a capacidade econômica de quem contribuiu e assim seria viável a implementação da progressividade do imposto estudado.

Apesar da decisão sobre a adoção da progressividade nas alíquotas do ITCMD, os demais estados (exceto o Rio Grande do Sul) não passaram a exercer tal modalidade como forma de tributação, mantendo assim suas alíquotas fixas. Em 2015, o estado do Rio Grande do Sul realiza a edição da Lei Estadual nº 14.741, no qual são inseridas alíquotas progressivas para o ITCMD:

Na transmissão “causa mortis”, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

Faixa	Valor do quinhão (em UFP-RS)		Alíquota
	Acima de	Até	
I	0	2.000	0%
II	2.000	10.000	3%
III	10.000	30.000	4%
IV	30.000	50.000	5%
V	50.000	-	6%

Nas palavras de Chaves Filho (2015):

Tal diferenciação representa um grande avanço em termos de equidade tributária, uma vez que imputa aos herdeiros com pequeno acréscimo patrimonial uma alíquota mais branda do que a aplicada aos herdeiros de fortunas, os quais têm sua capacidade contributiva ampliada sobremaneira. (CHAVES FILHO, 2015, p. 40)

É fato que o ITCMD seria uma grande fonte de recursos para os Estados se fosse melhor empregado, dado que estamos tratando de um imposto que é tributado para pessoas que ganham bens móveis e imóveis sem que sejam realizadas nenhuma atividade para tal. Mas a progressividade só será completa quando a denominação de teto de 8% definida pela União for retirada, pois tal determinação acaba gerando um impedimento de determinação de alíquotas mais justas para as rendas mais altas. Não adianta os Estados optarem pela progressividade na alíquota do ITCMD se ocorre um impedimento por parte da União de alíquotas mais expressivas para transmissões de valores maiores.

Além disso, a tributação do ITCMD só será efetiva quando existirem em conjunto medidas que impeçam a transmissão da herança feita por meios paralelos, ou seja, é necessário

que ocorra um controle sobre as ações de transferência de bens antes e após o falecimento para que não ocorram brechas que impeçam a eficiência da tributação. Sem que haja tal controle, a progressividade acaba atingindo somente a classe média da sociedade.

Por fim, a partir da teoria estudada é possível perceber que apesar de muitas alterações na estrutura do ITCMD, ainda existem muitos fatores que impedem com que tal imposto seja administrado e utilizado de forma eficaz na geração de recursos para o Estado. Afinal, em um país como o Brasil, no qual os níveis de desigualdades são expressivos, as alterações na estrutura tributária são essenciais para que sejam erradicadas as desigualdades tanto sociais como econômicas.

3.1 Comparação Internacional

Em 2014 a empresa de consultoria Ernest & Young desenvolveu um estudo sobre as alíquotas do imposto sobre herança em 18 países do mundo. O objetivo da análise era verificar as disparidades entre as alíquotas no quais o Brasil e o resto do mundo empregavam. Os dados estão contidos na Tabela 6:

Tabela 6: Alíquotas médias de impostos sobre herança e doações em 2014

País	Imposto sobre Herança		Imposto sobre Doação	
BRASIL	3,86%	8,00%	3,23%	8,00%
EUA	29,00%	40,00%	29,00%	40,00%
Alemanha	28,50%	50,00%	28,50%	50,00%
Austrália	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Canadá	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Chile	13,00%	25,00%	18,20%	35,00%
China	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
França	32,50%	60,00%	25,00%	45,00%
Índia	0,00%	0,00%	15,00%	30,00%
Inglaterra	40,00%	40,00%	30,00%	40,00%
Itália	6,00%	8,00%	6,00%	8,00%
Japão	30,00%	50,00%	30,00%	50,00%
Luxemburgo	24,00%	48,00%	8,10%	14,40%
México	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Noruega	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Rússia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suécia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Suíça	25,00%	50,00%	25,00%	50,00%
--------------	--------	--------	--------	--------

Fonte: EY

A partir das informações analisadas é possível perceber que o Brasil é um dos países que menos tributa herança e doações no mundo todo. Enquanto a alíquota média empregada pelos estados brasileiros era de 3,86% existem países na Europa que tributam mais de 35% da herança como no caso da Inglaterra e da França.

Na Inglaterra, por exemplo, a tributação sobre herança incide somente quando o patrimônio deixado for maior do que 325 libras esterlinas e não incide quando a herança é deixada para a esposa (o) ou parceira (o), ou seja, o ônus tributário só ocorre para as demais gerações como filhos, netos, primos, entre outros. Já na França, as alíquotas são definidas de acordo com o grau de parentesco dos herdeiros, sendo que quanto mais próximo é o grau de parentesco, menor a tributação: filhos pagam em média 5 a 45% da herança, enquanto parentes de quarto grau pagam estão sujeitos a uma alíquota fixa de 60% sobre o total dos bens herdados.

Outro destaque importante é o Japão que emprega em média alíquotas de 30% a 50% sobre as heranças e doações. O Japão possui alíquotas progressivas que variam de 10% a 50% aplicadas as heranças que excedam 90 mil dólares.

Na América do Sul, o imposto sobre heranças e doações só existe na Venezuela, Equador, Bolívia, Chile e Brasil. Na Colômbia considera a base de cálculo para a herança é definida pelo imposto de renda e na Argentina o imposto só foi introduzido em Buenos Aires. Dentre os países da América Latina, as alíquotas mais expressivas são definidas pelo Chile (Tabela 6).

4 Conclusão

É inegável que a transmissão da herança gera cada vez mais desigualdades de renda, pois é na herança que as pessoas com mais poder aquisitivo conseguem multiplicar seu capital fornecido pelo aumento do patrimônio que é adquirido sem nenhum esforço prévio de sua geração, mas sim da geração anterior.

Thomas Piketty (2013) faz uma análise substancial sobre a questão distributiva estudando as principais economias mundiais e estabelecendo uma relação entre as rendas que vem de retornos de capital (o que ele chama de r) e a taxa de crescimento anual dos países (g). Para ele, se a renda proveniente de retorno de capital for maior do que a taxa de crescimento anual, há evidências de concentração de renda.

Assim as sociedades se tornam cada vez mais desiguais porque ocorre uma acumulação de renda que é cada vez mais proveniente de riqueza acumulada, fazendo com que essas pessoas consigam obter mais ganhos em menos tempo. (CHAVES FILHO, 2015)

Piketty propõe então a existência de um imposto geral sobre a riqueza, no qual a mesma seja transferida dos mais ricos para os mais pobres. Com o objetivo de combater as desigualdades, o Estado tem a obrigação de intervir promovendo tributos que barrem a maior geração de riqueza de um pequeno grupo de pessoas. Tanto o imposto sobre grandes fortunas que nem sequer saiu do papel como o imposto sobre a herança são instrumentos fundamentais para que o Brasil consiga superar o cenário atual, no qual poucas pessoas possuem maior parte da renda do país e uma quantidade enorme de pessoas vivem quase na linha da pobreza. Assim, a medida mais eficaz para combater esse quadro é a dotação de alíquotas progressivas que acompanhem o aumento do patrimônio que é transmitido através da herança.

Outro grande impasse é a adoção de uma alíquota máxima de 8% definida pela União, que impede aos Estados terem autonomia na definição de alíquotas que sejam mais adequadas a realidade de cada Estado Brasileiro, como por exemplo o Estado de São Paulo no qual a riqueza concentrada é enorme e com certeza a tributação seria muito mais aproveitada se o teto de 8% não fosse estipulado. Os Estados tendo maior autonomia para definir sua alíquota máxima, haveria uma arrecadação que fosse mais condizente com a realidade de cada população do país.

A defesa deste trabalho é na reestruturação da carga tributária brasileira que seja baseada no princípio da equidade, onde o princípio da progressividade dos impostos sobre patrimônio, no qual o ITCMD faz parte, sejam adotados. A tributação deve sem dúvidas onerar parte da sociedade que possuem renda em abundância, a fim de fazer com que a população pobre tenha mais condições de utilizar sua renda para melhorar as condições de sua família. Assim, não basta somente mudar a progressividade de um imposto específico, mas todos aqueles que impedem com que a classe trabalhadora consiga avançar na promoção de maior bem-estar social para si e para os seus.

Por fim, creio que o Brasil ainda tem muito o que avançar em relação a sua estrutura tributária e somente uma tributação mais eficiente e mais justa que o país poderá obter avanços significativos na promoção de seu desenvolvimento. Não estamos falando aqui de aumento dos tributos, pois a carga tributária brasileira já é extensa e muito onerosa. A questão aqui abordada é a importância de uma mudança na estrutura tributária que reduza a regressividade dos impostos e a adote alíquotas progressivas principalmente nos impostos sobre patrimônio que poderiam ter pesos expressivos na arrecadação do país e dariam menos espaço sobre a tributação sobre o consumo que hoje onera cada vez mais a classe trabalhadora que consome toda a sua renda.

5 Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014.

AFONSO, J.R.R., ARAUJO, E.A., NÓBREGA, M.A.R., **IPTU no Brasil: Um diagnóstico abrangente**. São Paulo: FGV Prejetos, 2013.

AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo:Edições SINAFRESP, 2000.

BRASIL. Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

CAMARGOS, A. A. B. **Modelos de Previsão da arrecadação tributária do Estado de São Paulo: ICMS, IPVA, ITCMD e Taxas**. 2018. 70 f. Monografia (Mestrado em Finanças e Macroeconomia aplicadas) - IBMEC, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11224/1153>>. Acesso em: 10 Julho 2018.

CARVALHO JR., P. H. B. **IPTU no Brasil: Progressividade, Arrecadação e Aspectos Extra fiscais**. 2006.Texto para Discussão nº 1251. Rio de Janeiro: IPEA. Dez/2006.

CHAVES FILHO, P. de O. **Tributação sobre herança no brasil e desigualdade social**. 2015. 54 f. Monografia (Bacharel em Direito) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/11940>>. Acesso em: 10 maio 2017.

DIAS, L. D. **A tributação sobre heranças e doações no brasil e suas implicações na efetivação da justiça distributiva**. 2016. 44 f. Monografia (Bacharel em Direito) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/3690>>. Acesso em: 2 maio 2017.

KHAIR, A e VIGNOLI, F. **Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal**. 2001. Disponível em:< http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001658.pdf> . Acesso em: 03 de Agosto de 2018.

MÉLO, L. G. G., CAMPOS, G. C. N. **A Tributação Sobre o Patrimônio e a Renda: Mais um Caso de Injustiça Fiscal**. 2016. Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia. Disponível em: <<https://rigs.ufba.br/index.php/rppgd/article/view/18283>>, Acesso em: 22 Setembro 2018.

OLIVEIRA, C. M., DEMIRANDA, D. T., FIGUEREDO, V. A., MONTEIRO, N. I. Estudo sobre o imposto de transmissão de bens imóveis inter vivos (ITBI). 2018. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19798&revista_caderno=26>. Acesso em: 17 Setembro 2018.

OLIVEIRA, F. A. **A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009**. 2010. 61f. Texto para discussão 1469, IPEA. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016>. Acesso em: 10 de Julho de 2017

_____. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. Belo Horizonte : Oficina de Livros, 2ª edição, 1991.

_____. **A Lógica das Reformas: a Evolução do Sistema Tributário (1966-2002)**, 2003 In: BIASOTO JR, G; PINTO, M. P. A. **Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil**. Campinas: Editora Unicamp, 1ª edição, 2006.

PAULINO, S. R. F. **A progressividade dos impostos reais: uma análise da progressão de alíquotas a partir do estudo do imposto de transmissão causa mortis**. 2013. 71 f. Monografia (Bacharel em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/5834>>. Acesso em: 16 maio 2017.

PRADO, C. E. **O imposto sobre transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos: regra-matriz de incidência, isenção, lançamento, decadência e prescrição**. 2007. 162 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://livros01.livrosgratis.com.br/cp041134.pdf>>. Acesso em: 2 maio 2017.

RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil**. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-102015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 02 Outubro de 2018.

PIKETTY, W.M.K. **O capital no século XXI**. 2014. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca. 672p.

TAVARES, B. C. **Progressividade do imposto sobre herança**: a aplicação da progressividade no itcmd brasileiro comparado ao imposto sobre herança e doações espanhol. 2016. 81 f. Monografia (Bacharel em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/14139/1/2016_BrunoCarvalhoTavares_tcc.pdf>. Acesso em: 2 maio 2017.

VESCOVI, Luiz Fernando. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): conceitos e finalidades**. 2011. 12 f. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/imposto-sobre-propriedade-territorial-rural-itrconceitos-e-finalidades-0>>. Acesso em: 22 Agosto 2018.