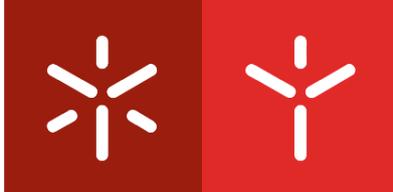




Universidade do Minho
Escola de Direito

Eduardo Sequeiros de Sousa Nunes

Tributação das transmissões *causa mortis*



Universidade do Minho

Escola de Direito

Eduardo Sequeiros de Sousa Nunes

Tributação das transmissões *causa mortis*

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição

CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é o produto de uma jornada. É o resultado de um ato de escrita obrigatoriamente solitário e, embora seja o marco final desse percurso, e como tal seja de todo relevante, não o é mais do que o caminho percorrido.

No caminho é que convivi com as pessoas que, generosa e altruisticamente, compartilharam sua experiência, seu conhecimento, seu tempo e seu apoio, contribuindo de forma decisiva para o sucesso da empreitada. Nada mais justo do que expressar aqui a minha sincera gratidão.

Agradeço aos professores do Mestrado de Direito Tributário, pelo empenho e dedicação no compartilhamento de seu conhecimento.

Pela orientação sábia, serena, comprometida e equilibrada, agradeço com louvor ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, que desempenhou com maestria essa árdua tarefa de iluminar a escuridão sem desvelar a luz do dia, permitindo que o caminho fosse por mim trilhado de forma independente tendo o brilho de seu saber como guia.

Agradeço à minha mãe Florinda que personalizou o amor materno dedicado e sempre presente e ao meu pai Amadeu pelos diversos ensinamentos que, muitas vezes sem saber, me proporcionou. Ao meu irmão Artur pela força transmitida e pela torcida inabalável.

À minha Bebel, cujo apoio e amor são essenciais à minha vida, e às minhas filhas Letícia e Carolina, que colorem minha existência, e que em vários momentos sofreram minha ausência, a gratidão por uma dívida que nunca se paga, senão com o amor incondicional que lhes devoto.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Tributação das transmissões *causa mortis*

RESUMO

Este trabalho versa sobre a tributação das transmissões ocorridas em virtude do fenómeno sucessório e tem como objetivos investigar os bens jurídicos que sofrem o impacto da tributação das transmissões *causa mortis*, estudar o tratamento conferido à tributação das transmissões *causa mortis* no ordenamento de dez Estados e o seu impacto nesses bens jurídicos; estudar os aspetos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da norma tributária, verificar como operam na tributação das transmissões *causa mortis* e como se apresentam nos ordenamentos estudados; e analisar a natureza da tributação das transmissões *causa mortis*.

Inicialmente foi efetuada uma breve exposição sobre a evolução e a importância dos bens jurídicos, seguida da busca de seu conceito. Com base nessa conceituação foram extraídos do ordenamento constitucional de Estados Democráticos de Direito os bens jurídicos que sofrem uma influência direta da tributação das transmissões *causa mortis*. Na segunda parte investigou-se a tributação das transmissões *causa mortis* em dez Estados, atendo-se aos aspetos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da norma tributária, e como esta atinge os bens jurídicos elencados. Por fim, sob um enfoque doutrinário, foram estudados os aspetos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da norma tributária e como estes operam na tributação das transmissões *causa mortis*, encerrando com uma análise da natureza dessa tributação consideradas as bases clássicas rendimento, consumo e património.

Dentre as conclusões desta pesquisa cabe destacar as seguintes: os bens jurídicos propriedade, arrecadação tributária, família e democracia têm elevada relevância no ordenamento constitucional contemporâneo, estão inter-relacionados, e são afetados pela tributação das transmissões *causa mortis* que, em geral, confere um tratamento privilegiado à família e à propriedade; o aspeto material do facto tributário pode dar destaque à transmissão da massa hereditária ou ao incremento patrimonial, duas perspetivas incidíveis do fenómeno sucessório que comungam do mesmo conteúdo económico que se busca alcançar com a exação; e a tributação das transmissões *causa mortis* pode ser classificada como tributação sobre o rendimento, se adotada a teoria do rendimento-acrécimo, ou como tributação sobre o património.

Palavras-chave: Tributação das transmissões *causa mortis*. Bens jurídicos. Natureza do imposto sobre as transmissões *causa mortis*.

Inheritance taxation

ABSTRACT

This work explores the *mortis causa* transactions taxation and has as objectives: to investigate the legal goods which suffer the impact of the inheritance taxation; to study the treatment given to the inheritance taxation in ten countries and its impact on these legal goods; to study the material, temporal, spatial, subjective and quantitative aspects of the tax legal provisions, to verify how they operate in the inheritance taxation and how they present themselves in the studied legal systems; and to analyze the nature of the inheritance taxation.

Initially, a brief presentation was made on the evolution and importance of legal goods, followed by the search for their concept. Based on this concept, the legal goods which are directly influenced by the inheritance taxation were extracted from the constitutional order of democratic states based on the rule of law. In the second part, have been surveyed the inheritance taxation in ten countries, taking into account the material, temporal, spatial, subjective and quantitative aspects of the tax legal provisions, and how it affects the legal goods mentioned. Finally, under a doctrinal approach, the material, temporal, spatial, subjective and quantitative aspects of the tax legal provisions and how they operate in the inheritance taxation were studied, concluding with an analysis of the nature of such taxation considering the classic bases of income, consumption and wealth.

Among the conclusions of this research the following should be highlighted: the legal goods property, tax collection, family and democracy have high relevance in contemporary constitutional order, are interrelated and affected by the inheritance taxation which, in general, gives privileged treatment to family and property; the material aspect of the tax event may emphasize the transmission of the inherited assets or the increase in wealth, two inseparable perspectives of the *mortis causa* transactions that share the same economic content pursued by the taxation; and the inheritance taxation may be classified as taxation on income, if the income-accrual theory is adopted, or as taxation on wealth.

Keywords: Inheritance taxation. Legal goods. Inheritance tax nature.

ÍNDICE

Agradecimentos	III
Resumo	V
Abstract	VI
Lista de Abreviaturas e Siglas	X

INTRODUÇÃO	11
-------------------------	----

PARTE I – ENQUADRAMENTO JUS-VALORATIVO DA TRIBUTAÇÃO DAS TRANSMISSÕES

CAUSA MORTIS	15
1. Bens jurídicos	16
1.1. Conceito de bem jurídico.....	19
2. Bens jurídicos afetados pela tributação das transmissões <i>causa mortis</i>	25
2.1. Propriedade	26
2.2. Arrecadação tributária	31
2.3. Família	37
2.4. Democracia	41
3. Sumário conclusivo	45

PARTE II – A TRIBUTAÇÃO DAS TRANSMISSÕES *CAUSA MORTIS* NUMA ABORDAGEM

COMPARADA	47
0. Nota introdutória	48
1. Estados que tributam as transmissões <i>causa mortis</i> como rendimento ou património.....	49
1.1. Portugal.....	49
1.2. Espanha	55
1.3. Os bens jurídicos e a tributação	62
2. Estados que tributam as transmissões <i>causa mortis</i> como rendimento.....	64
2.1. Colômbia.....	64
2.2. Equador.....	66

2.3. Os bens jurídicos e a tributação	69
3. Estados que tributam as transmissões <i>causa mortis</i> como património	70
3.1. Bélgica	70
3.2. Brasil.....	74
3.3. Chile.....	78
3.4. França.....	81
3.5. Itália	86
3.6. Uruguai	89
3.7. Os bens jurídicos e a tributação	91
4. Sumário conclusivo.....	93

**PARTE III – CONTRIBUTOS PARA UMA PEQUENA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO DAS
TRANSMISSÕES *CAUSA MORTIS*.....**

0. Nota introdutória	95
1. Facto tributário.....	96
1.1. Definição	97
1.2. Facto tributário nas transmissões <i>causa mortis</i>	100
2. Aspeto subjetivo	107
2.1. Sujeito ativo	109
2.2. Sujeito passivo.....	113
2.3. Aspeto subjetivo nas transmissões <i>causa mortis</i>	119
2.3.1. Sujeito ativo.....	119
2.3.2. Sujeito passivo	121
3. Aspeto quantitativo.....	126
3.1. Base de cálculo	127
3.2. Taxa	130
3.3. Aspeto quantitativo nas transmissões <i>causa mortis</i>	132
4. Natureza da tributação das transmissões <i>causa mortis</i>	136

NOTAS CONCLUSIVAS	144
BIBLIOGRAFIA	146
REFERÊNCIAS NORMATIVAS	154
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	165

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS – Código do Imposto do Selo

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

IS – Imposto do Selo

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

INTRODUÇÃO

Escolher o que tributar é questão permanente a afligir os Estados na busca do financiamento de seus serviços. Essa opção deve, ao mesmo tempo, garantir a continuidade da atuação estatal e proporcionar uma justa repartição da carga tributária.

Ao examinar as bases clássicas de tributação – rendimento, consumo e património –, nota-se como facto comum a concentração da arrecadação no rendimento e no consumo.

Como exemplo, ao analisar a coleta fiscal de 2018 em Portugal, a imposição sobre o rendimento¹ correspondeu a 43,42% enquanto que somente o IVA, principal imposto sobre o consumo, alcançou 37,61% da carga total².

Devido a essa indiscutível relevância económica, a discussão doutrinária sobre a base tributária a eleger tem se concentrado, nas últimas décadas, na contraposição entre rendimento e consumo, a ponto de ter sido aventada, nos Estados Unidos da América, a substituição do imposto de renda por um imposto sobre o consumo³.

No entanto, a taxação do património, mais especificamente a tributação das transmissões *causa mortis*, embora menos explorada pela literatura tributária, detém relevante importância social e económica.

Conforme o World Inequality Report 2018⁴, desde 1980 a desigualdade económica tem crescido a diferentes ritmos em quase todos os países. Tal facto também ocorre em Portugal, um dos países mais desiguais da União Europeia⁵.

Um dos fatores a influenciar o fosso existente entre as classes sociais é a transmissão da riqueza por meio da herança⁶.

Thomas Piketty (2013) entende que as heranças promovem a desigualdade entre indivíduos de uma mesma geração, por definir condições iniciais díspares que, em função da dinâmica das sociedades capitalistas, criam um efeito cumulativo perverso e aumentam a concentração da riqueza ao longo dos ciclos geracionais, incrementando ainda mais essa desigualdade. Nesse sentido, a taxação das transmissões *causa mortis* seria um instrumento para alcançar uma repartição mais justa da riqueza,

¹ Somatório do montante arrecadado de IRS e IRC

² Informações coletadas na Base de Dados de Portugal Contemporâneo (PORDATA). Disponível em: <<https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765-236681>> Acesso em 27/11/2019.

³ Liam Murphy e Thomas Nagel (2002, p. 96- 129).

⁴ Alvaredo Facundo, Lucas Chancel, Thomas Piketty, Emmanuel Saez e Gabriel Zucman (2018).

⁵ Sobre o agravamento da desigualdade social em Portugal nos últimos dez anos, ver Renato Miguel do Carmo, João Sebastião, Joana Azevedo, Susana da Cruz Martins, Susana da Cruz e António Firmino da Costa (2018).

⁶ Liam Murphy e Thomas Nagel (2002, p. 142).

auxiliando no processo de desconcentração, com o desejável efeito de diminuição das diferenças económicas e sociais.

Somado a isso, a obtenção de mais recursos para atender as crescentes necessidades dos Estados não tem sido possível por meio do aumento da taxaço do rendimento e do consumo, em função do estado atual de saturação dessas bases, facto que pode direcionar os governos a procurar um incremento de receita pela imposição de maior carga sobre as transmissões *causa mortis*.

No entanto, apesar do aumento da desigualdade mundial e da recorrente insuficiência de meios de financiamento da atuação estatal, o apoio político e social para a tributação das heranças não vem sendo efetivo. Contraditoriamente, isto se verifica nos chamados Estados sociais e democráticos de direito que, além de garantir os direitos civis e políticos, buscam a realização dos direitos económicos, sociais e culturais, com especial atenção ao combate das desigualdades sociais.

Em Portugal, onde o Partido Socialista inseriu em seu programa eleitoral para as eleições legislativas de 2015 a criação de um imposto sobre heranças de elevado valor, o anúncio ocasionou uma reação imediata do meio político e social no sentido de debater a legitimidade, a utilidade e o mérito de tal medida⁷. Facto é que até hoje tal ideia não foi instituída.

Na Suécia, que em 1983 tributava as transmissões *causa mortis* em 70% para cônjuges e filhos, houve a diminuição gradativa das taxas até a extinção da imposição sobre as heranças e doações em 2004. Originalmente criada seguindo ideais de equidade e distribuição de riqueza, foi abolida por unanimidade em votação no *Riksdag* – o parlamento sueco – devido aos hipotéticos efeitos prejudiciais sobre empresas familiares e sucessões, que se refletiam de forma profunda na sociedade em geral e na economia suecas. Supõe-se que a transferência das sedes das gigantes suecas IKEA e Tetra Pak teria sofrido uma influência direta desses níveis de tributação⁸.

Essa aparente ausência de suporte político e social ocasionou a extinção da exação, não somente na Suécia, mas também na Áustria, e na Noruega¹⁰, bem como fomenta a discussão sobre a sua revogação na Dinamarca, na Alemanha e nos Estados Unidos da América¹¹.

Tais movimentos de supressão das exações sobre o fenómeno sucessório, instrumento de obtenção de receita e ao mesmo tempo vetor de desconcentração patrimonial – como bem coloca Thomas Picketty (2013) – considerada a necessidade crescente de recursos por parte dos Estados

⁷ Hugo Flores da Silva (2017, p. 31-32).

⁸ Hugo Flores da Silva (2017, p. 32).

⁹ Anders Ydstedt e Amanda Wollstad (2015, p. 5-10).

¹⁰ Suécia, Áustria e Noruega aboliram a tributação das heranças respectivamente em 2004, 2008 e 2014. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/\\$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf)>. Acesso em 03/09/2019.

¹¹ Em relação às discussões sobre a abolição da tributação das heranças na Dinamarca, Alemanha e EUA, ver Anders Ydstedt e Amanda Wollstad (2015, p. 37-40).

sociais e democráticos de direito e o seu declarado objetivo de combater as desigualdades económicas e sociais, expõem uma situação a nosso ver contraditória e despertaram o interesse em pesquisar a tributação das transmissões *causa mortis*.

Na realidade, tal desejo de melhor compreender a tributação das heranças já havia se insinuado quando da leitura do livro *The myth of ownership: taxes and justice*, de Liam Murphy e Thomas Nagel, que nos remeteu a leitura das obras *Le capital au XXI siècle*, de Thomas Piketty, e *A theory of justice*, de John Rawls.

Nossa intenção neste trabalho é investigar a tributação das transmissões *causa mortis* de forma mais genérica – sem focar no estudo exaustivo da legislação de um Estado específico, ou numa comparação entre dois ordenamentos –, para melhor compreender como pode se expressar essa realidade.

Dessa forma, fixado como objetivo geral o estudo das transmissões *causa mortis*, optamos por conduzir esta investigação dividindo-a em três segmentos.

Inicialmente, numa abordagem jus-valorativa, tomando por base as Constituições de doze Estados Democráticos de Direito – Alemanha, Bélgica, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Espanha, França, Itália, Portugal, Suíça e Uruguai –, nosso primeiro objetivo específico é o de selecionar os bens jurídicos elevados ao patamar constitucional que, a nosso ver, assumem posição de maior relevância e são impactados de forma direta pela tributação das transmissões *causa mortis*. A escolha dos Estados pautou-se no princípio da liberdade selectiva do investigador e abarcou dois continentes – América do Sul (cinco Estados) e Europa (sete Estados). Tal conteúdo é apresentado na Parte I deste trabalho, intitulada “Enquadramento jus-valorativo da tributação das transmissões *causa mortis*”.

A Parte II – “A tributação das transmissões *causa mortis* numa abordagem jurídico-comparada”, alberga nosso segundo objetivo específico que é o de estudar o tratamento conferido à tributação das transmissões *causa mortis* no ordenamento jurídico de dez Estados¹² – considerados os aspetos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da norma tributária – e a forma como a exação impacta os bens jurídicos estudados anteriormente. Os Estados serão agrupados em função de como conceberam a exação no que tange às bases de tributação rendimento e património.

Na terceira e última parte – intitulada “Contributos para uma pequena teoria da tributação das transmissões *causa mortis*” –, consta nosso terceiro objetivo específico que é o de estudar os aspetos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da norma tributária a partir da doutrina, efetuando a leitura destes aspetos na figura da exação que atinge o fenómeno sucessório, de forma a verificar como

¹² Bélgica, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Espanha, França, Itália, Portugal e Uruguai.

operam na tributação das transmissões *causa mortis*, e como se apresentam nos dez Estados analisados na segunda parte deste trabalho.

Considerando que a tributação do fenómeno sucessório nos Estados objeto desta pesquisa transita pelas bases rendimento e património, surge o seguinte questionamento: a tributação das transmissões *causa mortis* deve ser classificada como tributação sobre o rendimento ou sobre o património?

Para responder a essa questão, e fechando o último segmento de nosso trabalho, analisaremos a natureza da tributação das transmissões *causa mortis* a partir das bases clássicas rendimento, consumo e património, buscando verificar em qual deve ser classificada.

Parte I – Enquadramento jus-valorativo da tributação das transmissões causa mortis

1. Bens jurídicos

A literatura jurídico-tributária não tem dado grande ênfase à relação que os tributos naturalmente estabelecem com os bens jurídicos.

Concebido por Johann Michael Franz Birnbaum no século XIX¹³, o termo “bem jurídico” conheceu, desde então, uma evolução de seu conceito operada quase que exclusivamente na esfera do Direito penal. O alheamento da doutrina tributária atendeu, em certa medida, à evolução histórica por que passou o Estado e o próprio Direito.

Com a superação dos estados absolutistas, o estado liberal, numa reação ao arbítrio então vigente – manifesto na figura do monarca onipotente e divino –, elegeu a liberdade e a propriedade como direitos fundamentais essenciais¹⁴. O inegável avanço, considerada a situação anterior, delineou a formação de um Estado mínimo que tinha por obrigação garantir esses direitos individuais, abstendo-se de interferir de forma mais profunda no funcionamento da sociedade¹⁵.

No domínio tributário, a grande tarefa era a de impor limitações ao poder de tributar, em função de sua interferência direta no direito de propriedade. Essa preocupação, porém, mesmo que restrita à propriedade, não teve a força de levar a temática do bem jurídico a se manifestar claramente no âmbito tributário¹⁶.

Nasce o Estado de Direito, realidade em que o poder político subordinava sua ação a uma habilitação jurídica, com suas competências outorgadas, criadas e reguladas pelo Direito. Somente a lei poderia definir direitos e obrigações, vinculando igualmente governantes e governados a sua obediência. O espaço de discricionariedade absoluta foi extinto¹⁷.

No entanto, desenhou-se uma trajetória formalista para o princípio da legalidade. O exame de validade da lei considerava a sua correção formal, averiguando tão somente o cumprimento dos procedimentos estabelecidos para a sua promulgação. Dessa forma, permitia a vigência de dispositivos legais materialmente ilegítimos, desde que isentos de vícios em seu processo de formação. A lei podia, assim, deixar de refletir os anseios da sociedade e perder a sua legitimidade¹⁸.

Nesse ambiente, o positivismo jurídico alcançaria seu ápice na obra de Hans Kelsen que, em Teoria pura do direito (1934), constrói sua teoria normativista. O poder seria em sua essência jurídico, visto que conferido pelo ordenamento a certos agentes para produzir e aplicar normas. Assim, o Estado

¹³ Eugenio Raúl Zaffaroni; Alejandro Alagia; Alejandro Slokar (2002, p. 488), Claus Roxin (1997, p. 55) e Marion Lacaze (2009, p. 34). O termo aparece no célebre estudo sobre a tutela da honra – *Über das Erfordernis einer Rechtsgutverletzung zum Begriff des Verbrechens* – publicado em 1834, no periódico alemão *Archive des Criminalrechts*.

¹⁴ José Casalta Nabais (2009, p. 48).

¹⁵ Natália Brasil Dib (2015, p. 59-61) e André Folloni e Natália Brasil Dib (2015, p. 326).

¹⁶ André Folloni e Natália Brasil Dib (2015, p. 327-328).

¹⁷ Nina Ranieri (2013, p. 190-191).

¹⁸ Sylvio Motta (2018, p.195-196).

agiria atrelado a um conjunto harmônico e hierarquizado de regras, numa unidade lógica e coerente, não sendo o seu conceito distinto do conceito de Direito por ser o Estado um “um tipo de ordenamento jurídico”¹⁹.

O positivismo kelseniano pretendia libertar o estudo do Direito das influências e das especulações políticas, morais ou sociais, limitando sua análise à norma (forma estática) e ao ordenamento (forma dinâmica), para produzir uma ciência do Direito pura. A influência dessa teoria afastou o Direito tributário das vicissitudes socioeconômicas, concentrando seus esforços quase que exclusivamente na análise da obrigação tributária e do seu facto gerador. Centrado na necessidade de descrever de forma objetiva e imparcial a norma jurídica, o positivismo kelseniano acabou suprimindo da análise da doutrina as finalidades, os efeitos e os bens jurídicos, visto que estes não poderiam ser esgotados ou corretamente abordados em conformidade com o paradigma da objetividade²⁰.

Após a Segunda Guerra Mundial, com a promulgação da Constituição italiana (1947) e da Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (1949) seguidas, décadas depois, pela Constituição portuguesa (1976), pela Constituição espanhola (1978) e pela Constituição brasileira (1988), todas efetivadas em contraposição a regimes totalitários ou autoritários, os direitos fundamentais expandiram-se de forma significativa e, por conseguinte, o conjunto de bens jurídicos de matiz constitucional a proteger²¹.

O Estado de Direito progride assim para um sistema de garantias a espelhar valores éticos e políticos centrados na dignidade da pessoa humana²². Ao primor formal, fruto da objetividade científica do positivismo jurídico, junta-se a necessidade de o conteúdo da norma estar em consonância com esses mesmos valores éticos e políticos, para impedir que a mitigação de seu conteúdo material conduza aos excessos despóticos então superados. Do Estado de Direito projeta-se o Estado Democrático de Direito, com acentuada valorização do ser humano por intermédio da disposição legal de promover e garantir a proteção dessa nova e ampla gama de direitos fundamentais, com especial destaque para a dignidade

¹⁹ Nina Ranieri (2013, p. 30-32).

²⁰ Arthur Ferreira Neto (2012, p. 93-98) analisando o alinhamento do pensamento de Alfredo Augusto Becker ao positivismo jurídico kelseniano; Humberto Ávila (2012, p.224-225); e Natália Brasil Dib (2015, p. 18).

²¹ José Casalta Nabais (2009, p. 16-23).

²² Nesse sentido a *Costituzione della Repubblica Italiana*, no artigo 3º: “*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali*”; a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, no § 1º do artigo 1º: “A dignidade da pessoa humana é intangível. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todo o poder público.”; a Constituição da República Portuguesa, no artigo 1º: “Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária”; a *Constitución Española*, § 1º do artigo 10º: “*La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social*”; e a Constituição da República Federativa do Brasil, no inciso III do artigo 1º: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos... III - a dignidade da pessoa humana”.

humana²³. Nessa ótica, as normas devem obedecer a limites traçados por direitos preexistentes que as próprias leis não podem ignorar²⁴.

Essa transformação ocorrida no pós-guerra gerou o questionamento do positivismo jurídico e da sua visão formalista, abrindo espaço para o retorno ao estudo do conteúdo valorativo das normas e, conseqüentemente, da temática do bem jurídico²⁵.

Considerando o crescimento e a primazia concedida aos direitos fundamentais nas constituições contemporâneas²⁶, direitos esses que albergam bens jurídicos, é necessário que o ordenamento jurídico, em todos seus ramos e de forma harmoniosa, convirja para a proteção desses bens.

O Direito penal avançou nesse estudo com o intuito de limitar o poder punitivo do Estado, afastando a tipificação de condutas com base em mera convicção política, moral, religiosa ou ideológica, com o objetivo de proteger especificamente os bens jurídicos concretos²⁷. A legitimação material do Direito penal não poderia se ater à simples observância da perfeição formal, deixando o legislador livre para definir, a seu exclusivo arbítrio, o que é crime. O conceito material do delito deve anteceder a decisão do legislador criminal, traçando os limites do que deveria estar fora do domínio penal²⁸. O bem jurídico opera, assim, como fundamento e limite do poder punitivo do Estado.

No campo da tributação, a prevalência atual do Estado fiscal²⁹ – necessário à promoção de direitos individuais e coletivos (econômicos, sociais e culturais) – exige o aumento da carga tributária, ocasionando reflexos sobre a efetiva proteção de determinados bens jurídicos. As tensões produzidas sobre a propriedade e a arrecadação tributária são de percepção imediata e permeiam a relação entre o detentor do poder de tributar e o obrigado tributário, num embate que atravessa a própria história da civilização. Garantir os recursos que financiam a ação do Estado é avançar sobre a propriedade.

Porém, outros bens jurídicos também sofrem influência, embora menos explícita, da crescente necessidade de recursos para a consecução da atividade estatal. Daí advém a importante tarefa de investigar os bens jurídicos que podem ser favorecidos ou prejudicados pelo maior ou menor peso da imposição tributária.

²³ Sylvio Motta (2018, p.195-196); e Nina Ranieri (2013, p. 317). Para uma visão mais detalhada dessa transição ver Nina Ranieri (2013).

²⁴ Norberto Bobbio (1992, p. 260), ao comentar sobre a inovação trazida pela Declaração de Direitos da Virgínia de 1778, remete ao momento histórico em comento: "...*è insieme degli uomini e delle leggi, degli uomini che fanno le leggi, e delle leggi che trovano un limite in diritti preesistenti degli individui che le stesse leggi non possono travalicare, in una parola lo stato liberali moderno che si dispiega senza soluzione de continuità, e per interno sviluppo, nello stato democratico.*"

²⁵ Natália Brasil Dib (2015, p. 55).

²⁶ Norberto Bobbio (1992, p. 258) ressalta a rápida propagação da ideia dos direitos humanos após a Segunda Guerra Mundial e pontua que o reconhecimento e a proteção desses direitos são o fundamento das constituições democráticas.

²⁷ Claus Roxin (2009, p. 12).

²⁸ Jorge de Figueiredo Dias (2001, p. 34-43) afirma que a "pergunta por um conceito material de crime só tem sentido se um tal conceito se situar acima ou atrás – mas, em todo caso, sempre fora – do direito penal legislado e visar a determinação dos critérios materiais de todo o comportamento criminoso."

²⁹ José Casalta Nabais (2009, p. 191-199) define Estado fiscal como aquele que financia suas despesas predominantemente por meio de impostos, e afirma que esta é uma característica comum à generalidade dos estados modernos, seja na sua acepção liberal (estado mínimo com neutralidade econômica e social, e tributação limitada) ou, após sua evolução, na sua acepção social (estado "economicamente interventor e socialmente conformador", com tributação alargada).

Iniciaremos essa empreitada pela busca de um conceito de bem jurídico.

1.1. Conceito de bem jurídico

Contados cerca de duzentos anos de investigação, ainda não foi possível emitir um conceito fechado de bem jurídico apto a delimitar juridicamente e de forma satisfatória o seu conteúdo³⁰. Embora haja certo ceticismo quanto à possibilidade de uma definição incontestável, pode-se afirmar que existe uma certa concordância sobre o seu núcleo essencial³¹.

Investigaremos os principais pontos da evolução histórica da doutrina do bem jurídico – que, conforme mencionado, ocorreu principalmente na esfera do Direito penal – com foco na sua definição, sem uma maior preocupação com a sua influência sobre os sistemas penais e as políticas criminais em que estaria inserido. O objetivo é alcançar um conceito, ou ao menos as linhas gerais de consenso para, num momento posterior, identificar os bens jurídicos que sofrem influência da tributação das transmissões *causa mortis*.

Entendemos que a existência de uma pluralidade de conceitos para o bem jurídico reforça a necessidade dessa busca – em contraponto à mera adoção de um destes conceitos –, o que permitirá distinguir com maior clareza os bens jurídicos objeto de nosso estudo. Não se trata, portanto, de um desvio em relação ao tema da investigação, mas de um passo preliminar importante em nosso percurso.

O Iluminismo do século XVIII lança as raízes do Direito penal moderno. Cesare Beccaria, penalista mais influente do período³², inaugura de forma contundente a mudança do paradigma de base teológica para uma base racional³³. Crime é uma lesão a direitos, não uma infração de cunho moral ou religioso.

Seguindo os princípios formulados por Cesare Beccaria – presentes na declaração revolucionária francesa dos direitos do homem e do cidadão – e apoiado na teoria do contrato social de Jean-Jacques Rousseau, Paul Johann Anselm von Feuerbach elabora sua teoria dos direitos subjetivos. O delito pressupõe a violação de um direito subjetivo público ou privado, concedido pelo Estado por meio da

³⁰ Claus Roxin (1997, p. 54); Natália Brasil Dib (2015, p. 50); e Marion Lacaze (2009, p. 33).

³¹ Jorge de Figueiredo Dias (2001, p. 47).

³² Claus Roxin (1997, p. 147).

³³ Cesare Beccaria (1781, p. 5-8) fundamenta o direito de punir num contrato em que cada indivíduo sacrifica uma parte de sua liberdade para poder desfrutar da liberdade que lhe resta com maior segurança, ecoando a teoria do contrato social de Jean-Jacques Rousseau. Sugerindo a separação entre religião e Estado, sepulta a confusão entre crime e pecado ao abordar os diversos tipos de crime como ofensa a direitos. Reserva para os delitos de caráter religioso o item “XXXVII – *Di un genere particolare di Delitti*” de sua obra *Dei Delitti e Delle Pene*, em que afirma que não lhe cabe falar sobre pecados, assunto que segue regras distintas das dos crimes que emanam da natureza humana e violam o contrato social.

positivação desse direito, que passa, assim, a limitar a ação estatal punitiva. Porém, essa restrição concedia uma garantia apenas formal, em face da inexistência de qualquer filtro oposto ao Estado quanto ao conteúdo material do direito a ser defendido. O Estado seria o garantidor da liberdade e da segurança, mas poderia impor à liberdade os limites que julgasse conveniente. Apesar das críticas impostas por seus contemporâneos, a semente da teoria do bem jurídico fora semeada³⁴.

Um dos críticos à teoria dos direitos subjetivos, o já citado Johann Michael Franz Birnbaum, julgava não ser possível a lesão a um direito subjetivo pois quando se priva alguém de algo que é o objeto desse direito, não se suprime ou diminui esse direito, logo não há como prejudicar o direito em si, mas tão somente o seu objeto, o qual ele denominou bem jurídico³⁵, em alemão *Rechtsgut*³⁶. No entanto, o facto de sua teoria não ter um conceito preciso de bem jurídico causou ambiguidade em sua interpretação. Por um lado, houve os que vislumbraram um alinhamento com as ideias jusnaturalistas, isto é, os bens teriam existência própria, independente e anterior ao direito legislado ou, por outro lado, houve os que entenderam que importaria uma decisão de caráter político reservada unicamente ao Estado³⁷. Nesse sentido, embora tenha cunhado o termo, não elaborou convenientemente o seu conteúdo.

Passadas algumas décadas, o percurso do conceito de bem jurídico cruza com o positivismo do Estado de Direito na figura de Karl Binding que, ao também refutar a teoria dos direitos subjetivos, reformula a ideia de Birnbaum e expressa claramente sua posição, na qual não cabem quaisquer considerações filosóficas ou metajurídicas: bem jurídico é o que legislador define como tal³⁸. No entanto, ainda não se pode afirmar que havia um conceito propriamente dito – visto que os bens jurídicos adquiriam esta qualidade por um juízo de valor exclusivo, e sem qualquer parâmetro, do legislador – mas uma simples distinção: bem jurídico não se confundia com direito subjetivo.

Atuando na mesma conjuntura histórica do positivismo, Franz von Liszt contesta de forma expressa a posição normativista de Karl Binding ao afirmar que os bens jurídicos não são criação exclusiva do Direito, mas interesses juridicamente protegidos, pois todos os bens jurídicos são interesses

³⁴ Marion Lacaze (2009, p. 35-39). Para uma visão mais profunda da teoria dos direitos subjetivos ver Paul Johann Anselm von Feuerbach (1989).

³⁵ Johann Michael Franz Birnbaum (2010, p. 53-57) assim coloca: "*Ahora bien no pretendemos en absoluto sostener que la definición del delito que yace en este pasaje sea perfecta y sin errores, pero ella subraya con acierto aquello que, em mi opinión es lo esencial en la determinación de la naturaleza de aquél, e indica que, si se quiere considerar el delito como lesión, ese concepto tiene que referirse naturalmente a la lesión de un bien, no a la de un derecho*".

³⁶ Marion Lacaze (2009, p. 35-39).

³⁷ Hernán Hormazábal Malarée (1992, p. 30-33) entende que esse estigma jusnaturalista relegou o pensamento de Johann Michael Franz Birnbaum ao ambiente acadêmico em função da hegemonia do pensamento racionalista: "*...a pesar de permitir la extensión de la punibilidad a los delitos en contra de la moral y de la religión, nos lleva a la conclusión de que fue su impronta jusnaturalista que no pasó de tener una relevancia meramente académica y que tuvo que ceder ante los planteamientos hegelianos mucho más de acorde con el espíritu de la Restauración*".

³⁸ Karl Binding (1975, p. 113) apud Hernán Hormazábal Malarée (1992, p. 41) assim define o bem jurídico: "*...todo lo que en si mismo no es un derecho, pero que en los ojos del legislador es de valor como condición de la vida sana de la comunidad jurídica, en cuyo mantenimiento incólume y libre de perturbaciones tiene interés desde su punto de vista y que por ello hace esfuerzos a través de sus normas para asegurarlo ante lesiones o puestas en peligro no deseadas*".

humanos, individuais ou coletivos, e têm origem nas relações dos indivíduos entre si ou destes com a sociedade e o Estado. Logo, existem de forma autónoma e anterior ao Direito. Ressalta, porém, que só a positivação desses interesses é que os converte em bens jurídicos³⁹.

Entre o fim da Primeira Guerra Mundial e o começo da Segunda Guerra Mundial, em função do relativismo das doutrinas neokantianas, o conceito de bem jurídico perde todo o seu conteúdo real e concreto até alcançar total irrelevância no Estado nacional-socialista⁴⁰.

O resgate do bem jurídico foi feito por intermédio dos teóricos alemães Hellmuth Mayer e Hans Welzel que, como Franz von Liszt, percebem que o bem jurídico tem origem na sociedade e é positivado posteriormente pelo ordenamento jurídico. Todavia, reservam ao bem jurídico um caráter secundário⁴¹.

Imediatamente após a Segunda Guerra Mundial, a teoria social funcionalista sistêmica provoca a retomada do positivismo jurídico. O Direito não pode, mais uma vez, ser questionado e baseia-se num formalismo que exclui o questionamento de seus conteúdos valorativos. Logo, o bem jurídico, em função do utilitarismo funcionalista, é colocado de lado e posto em dúvida. Exponentes desse momento, Knut Amelung e Günther Jakobs entendem que o bem jurídico é o que o legislador julga merecedor de proteção, numa visão estritamente normativista⁴².

Fugindo à corrente do funcionalismo sistêmico, Winfried Hassemer entende que o bem jurídico não é um fenômeno puramente normativo a juízo exclusivo do legislador, mas o produto de um contexto histórico-cultural específico⁴³.

As teorias que concedem ao bem jurídico um fundamento constitucional também nasceram após a Segunda Guerra Mundial, e o primeiro a defender a tese da necessária constitucionalidade dos bens jurídicos foi Franco Bricola, que junto com Enzo Musco e Francesco Angioni podem ser alinhados na chamada teoria constitucional estrita, que concebe o bem jurídico como obrigatoriamente limitado aos direitos e liberdades contidos explícita ou implicitamente na Constituição⁴⁴.

Ao lado da teoria constitucional estrita, desenvolveu-se a teoria constitucional ampla, em que a Constituição é o referencial para a qualificação dos bens jurídicos⁴⁵.

³⁹ Franz von Liszt (1899, p. 93-96) enumera a liberdade individual, a inviolabilidade do domicílio e o segredo epistolar, como exemplos da preexistência dos interesses antes de terem sido incluídos nas cartas constitucionais como garantia contra a arbitrariedade do Estado.

⁴⁰ Segundo Hernán Hormazábal Malarée (1992, p. 58-68) o neokantismo jurídico foi uma reação à certeza científica positivista e gerou um processo de despoliticização do bem jurídico servindo, assim, de fundamento ideológico para a política penal da Alemanha nazista. Esse processo de erosão conceitual concretizou-se basicamente por duas vertentes: a redução do bem jurídico a uma função meramente teleológica e a sua definição como bem cultural.

⁴¹ Hernán Hormazábal Malarée (1992, p. 77-89). A distinção entre esses juristas repousa na diferenciação do fundamento do *ius puniendi* estatal. Enquanto Franz von Liszt entende que a proteção do bem jurídico é o fundamento do *ius puniendi*, Hellmuth Mayer advoga ser a proteção de uma ordem moral expressa na ordem jurídica, e Hans Welzel a violação da consciência ético social.

⁴² Hernán Hormazábal Malarée (1992, p. 103-114).

⁴³ Winfried Hassemer (1973, p. 193 e seguintes) apud Hernán Hormazábal Malarée (1992, p. 117).

⁴⁴ Hernán Hormazábal Malarée (1992, p. 126-129).

⁴⁵ Hernán Hormazábal Malarée (1992, p. 121-126).

Adepto desta última corrente, Claus Roxin defende que o bem jurídico deriva da Constituição, sendo os princípios nela registados a única restrição prévia dada ao legislador quando da qualificação desses bens⁴⁶. Conceitua os bens jurídicos “como circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos.”. Ressalta, no seu conceito, que a diferença entre realidades e finalidades importa em que os bens jurídicos nem sempre seriam preexistentes ao legislador – como a vida, a integridade corporal ou o poder de disposição sobre os bens materiais – mas que também poderiam ser criados por ele, apontando o caso das pretensões no âmbito do Direito tributário. Pontua, ainda, que o conceito de bem jurídico proposto não poder ser limitado aos bens jurídicos individuais, mas é extensível aos de natureza coletiva, distinção que traça em relação ao conceito individual de bem jurídico desenvolvido por Hans-Joachim Rudolphi, Michael Marx e Winfried Hassemer⁴⁷.

Jorge de Figueiredo Dias descreve o bem jurídico como “a expressão de um interesse da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”, e também advoga a necessidade de que este reflita um valor jurídico-constitucionalmente reconhecido⁴⁸.

Para Hernán Hormazábal Malarée o bem jurídico é uma relação social concreta, de carácter sintético, protegida pela norma penal, que nasce da própria relação social democrática como uma superação do processo dialético que tem lugar em seu seio⁴⁹. Rejeita a classificação de bens jurídicos individuais e coletivos, julgando mais apropriado nomeá-los bens de carácter microsocial (individuais) e macrosocial (coletivos)⁵⁰.

Segundo Eugenio Raúl Zaffaroni, os bens jurídicos são criados pela Constituição, pelo Direito internacional e pela legislação em geral, com exceção da legislação penal, que só eventualmente individualiza alguma ação que os afeta de forma particular. Logo, no seu entender, os bens jurídicos preexistem ao Direito penal, e correspondem a uma relação de disponibilidade de um sujeito com um objeto. Reflete que, embora os bens jurídicos normalmente sejam mencionados por seus objetos (património, vida, liberdade), sua essência repousa na relação de disponibilidade do sujeito com estes objetos e não nos objetos em si mesmos⁵¹.

⁴⁶ Claus Roxin (1997, p. 55).

⁴⁷ Claus Roxin (2009, p. 18-19).

⁴⁸ Jorge de Figueiredo Dias (2001, p. 47-50).

⁴⁹ Hernán Hormazábal Malarée (1992, p.152): “...*Los bienes jurídicos son relaciones sociales concretas de carácter sintético protegidas por la norma penal que nacen de la propia relación social democrática como una superación del proceso dialéctico que tiene lugar en su seno.*”.

⁵⁰ Hernán Hormazábal Malarée (1992, p.155).

⁵¹ Eugenio Raúl Zaffaroni, Alejandro Alagia e Alejandro Slokar (2002, p. 486-494).

Conforme o magistério de Joaquim Freitas da Rocha⁵², os bens jurídicos seriam a etapa final de um longo processo de maturação em que são hierarquizados os valores comuns a determinada comunidade, que alçaria os que lhe são mais caros à condição de serem protegidos pelo ordenamento jurídico. A noção de valor surgiria da objectivação dessas percepções coletivas, do substrato ideológico comum que forma o sentimento de identificação do indivíduo com a comunidade, fruto da convivência de seus membros.

Importante ressaltar que, embora sejam a origem das normas e, portanto, terem enorme relevância, os valores gestados em dada sociedade, antes de serem positivados pelo ordenamento jurídico, apesar de serem apresentados como direitos numa concepção jusnaturalista, não têm a devida força impositiva pois, na realidade, não existe outro Direito que não o Direito legislado⁵³.

Por outro lado, necessário esclarecer que a positivação de valores em desacordo com os anseios da sociedade não deslegitimaria a norma. O valor seria um parâmetro para o Direito positivo, porém, o Direito positivo não seria esse valor⁵⁴.

Terminada essa rápida resenha do trajeto conceitual do bem jurídico, podemos dividir as diversas concepções visitadas em dois campos. Num deles, temos o bem jurídico como criação exclusiva do legislador, inexistindo qualquer estofamento valorativo: bem jurídico é o que a lei determina. No outro campo, os bens jurídicos provêm de um processo histórico-social do qual surgem valores reconhecidos como importantes e que, em função disso, são positivados pelo ordenamento jurídico de determinada sociedade.

Considerando o Estado Democrático de Direito como a base preponderante dos atuais ordenamentos ocidentais, há que se afastar os conceitos de bem jurídico como fruto exclusivo da vontade do legislador. A ausência de qualquer parâmetro para eleição dos bens jurídicos, sujeitando-os ao arbítrio de um indivíduo ou de um grupo, deslegitima esse *status*, o que caracteriza os regimes autoritários.

Dessa forma, podemos, num primeiro momento, definir o bem jurídico como um valor positivado no ordenamento jurídico de determinada comunidade, em uma época específica – produto das interações desse grupo social – em função do reconhecimento de sua elevada importância.

A ideia de que o bem jurídico é uma relação de disponibilidade de um sujeito com um objeto, conforme defende Eugenio Raúl Zaffaroni, nos parece acertada. A proteção jurídica conferida não está

⁵² Joaquim Freitas da Rocha (2008, p. 69-70).

⁵³ Norberto Bobbio (1992, p. 138) assim coloca: " *Si può benissimo sostenere che non esiste altro diritto che il diritto positivo senza respingere l'esigenza da cui nacquero le dottrine del diritto naturale, che espressero in vario modo richieste di correzione, d'integrazione e di cambiamento del diritto positivo. A queste richieste venne data una forza particolare col presentarle come «diritti», anche se diritti nel senso proprio della parola non sono, nel senso cioè in cui per «diritto» i giuristi intendono una pretesa garantita dall'esistenza di un potere superiore, capace di costringere con la forza i recalcitranti, di quel potere comune che nello stato di natura ipotizzato dai giusnaturalisti non c'è.*"

⁵⁴ Joaquim Freitas da Rocha (2008, p. 71).

centrada no objeto, mas na relação jurídica que determinado sujeito tem com este, isto é, na faculdade de o sujeito usar o objeto dessa relação para promover sua autorrealização. A propriedade, a honra ou a vida, por exemplo, ficariam desprovidas de sentido se não estivessem relacionadas a um sujeito.

Poderíamos, então, expandir nosso conceito: bem jurídico é a relação de disponibilidade de um sujeito com um objeto, um valor positivado no ordenamento jurídico de determinada comunidade, em uma época específica – produto das interações desse grupo social – em função do reconhecimento de sua elevada importância.

Há que salientar que os bens jurídicos podem ser individuais ou coletivos⁵⁵. Os individuais são a relação de um sujeito com um objeto, por exemplo: a vida, a liberdade, a propriedade. Os coletivos relacionam uma multiplicidade de sujeitos com um objeto, por exemplo: a administração da justiça, o sistema monetário estável e a arrecadação tributária⁵⁶.

Afastamos, assim, a classificação de Hernán Hormazábal Malarée em bens jurídicos de caráter microsocial ou macrossocial, em função de, ao nosso ver, esta não alterar significativamente o conteúdo da distinção, preponderante na doutrina, entre bens jurídicos individuais e coletivos.

Na conceituação adotada, “sujeito” não se refere exclusivamente à pessoa singular ou coletiva, visto que, por vezes há entidades que assumem a condição de sujeito embora não possuam personalidade jurídica⁵⁷.

Reservar ao texto constitucional a hegemonia na criação dos bens jurídicos seria inviável, não somente pela impossibilidade de efetuar uma enumeração exaustiva, mas também pela indesejada cristalização destes, situação impensável em nossos tempos de rápida transformação econômica, social e científica.

A Norma fundamental de um Estado, ou seja, a sua Constituição, é condição de validade e aplicabilidade das normas internas, perante as quais é o polo agregador. Isto é, o conteúdo das normas internas está obrigatoriamente subordinado à Constituição. No que tange às normas externas, estas devem, para produzir seus efeitos em dado ordenamento jurídico, receber da Constituição sua condição de aplicabilidade⁵⁸.

⁵⁵ Conforme Franz von Liszt (1899, p. 93-94); Eugenio Raúl Zaffaroni, Alejandro Alagia e Alejandro Slokar (2002, p. 53); e Claus Roxin (2009, p. 19).

⁵⁶ Os exemplos de bens jurídicos coletivos são citados por Claus Roxin (2009, p. 19) que explica que esses bens são necessários ao desenvolvimento dos indivíduos na sociedade, e mesmo o dever de pagar tributos não busca o enriquecimento do Estado, mas o benefício dos particulares sujeitos aos gravames.

⁵⁷ Eugenio Raúl Zaffaroni, Alejandro Alagia e Alejandro Slokar (2002, p. 489). Como bem coloca Paulo Lôbo (2013, p. 173): “As entidades não personificadas desafiam a argúcia dos juristas. Sua dogmática ainda é construção *in fieri*. São dotadas de capacidade jurídica limitada e de personalidade judiciária, suficientes para alcançarem suas finalidades. Dispensam a personificação plena para a tutela do direito. Ao lado e à margem das pessoas jurídicas, o direito passou a conviver com essas entidades dotadas de capacidades de direito e de exercício limitadas. São as entidades não personificadas, do mesmo modo como há os entes não personificados análogos à pessoa física.”.

⁵⁸ Joaquim Freitas da Rocha (2008, p. 369-374).

Portanto, é forçoso reconhecer que os bens jurídicos podem estar contidos na Constituição de um Estado, na legislação em geral, ou no Direito internacional.

Certo, ainda, que os bens jurídicos criados pela legislação em geral e pelo Direito internacional não podem, de forma alguma, estar em conflito com os dispositivos da Lei Maior.

Logo, dado o conceito aqui traçado, e em função do gigantismo que uma busca nas normas internas dos diversos ordenamentos jurídicos existentes e do Direito internacional representariam, restringiremos a pesquisa dos bens jurídicos que sofrem influência da tributação das transmissões *causa mortis* aos ordenamentos constitucionais de doze Estados Democráticos de Direito⁵⁹.

2. Bens jurídicos afetados pela tributação das transmissões *causa mortis*

A presente seleção de bens jurídicos não tem a pretensão de conceber um rol taxativo. Tal tarefa seria impraticável dado que, grosso modo, a existência de qualquer bem jurídico está atrelada à estrutura legal de um Estado suportado essencialmente por impostos – o já mencionado Estado fiscal – sendo assim influenciada, direta ou indiretamente, por essa tributação⁶⁰. Nesse sentido, não poderíamos conceber, por exemplo, a propriedade sem um sistema legal que regulasse a aquisição, a troca e a transmissão desse direito, nem a liberdade poderia ser imaginada, ou mesmo qualquer outro direito, sem a fiança dessa estrutura.

Isto é, os impostos, dentre estes os incidentes sobre as transmissões *causa mortis*, teriam influência sobre todos os bens jurídicos, na medida em que financiam o funcionamento do Estado garantidor de direitos individuais e coletivos.

Logo, os bens jurídicos são relacionados em função da maior importância que julgamos expressa por eles no contexto do ordenamento constitucional de Estados Democráticos de Direito.

Optamos, ainda, por nomear os bens jurídicos pelo seu objeto – apesar de, como consta do conceito adotado, configurarem uma relação entre sujeito e objeto – por ser a forma corrente pela qual são mencionados, o que simplifica e torna mais fluida a redação.

⁵⁹ Alemanha, Bélgica, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Espanha, França, Itália, Portugal, Suíça e Uruguai.

⁶⁰ Liam Murphy e Thomas Nagel (2002, p. 8) assim colocam: "...the modern economy in which we earn our salaries, own our homes, bank accounts, retirement savings, and personal possessions, and in which we can use our resources to consume or invest, would be impossible without the framework provided by government supported by taxes.". No mesmo sentido, especificamente em relação à sociedade americana, mas aplicável a qualquer realidade, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein (2000, p. 15) abordam essa temática: "*Both the right to welfare and the right to private property have public costs. The right to freedom of contract has public cost no less than the right of health care, the right to freedom of speech no less than the right to decent housing. All rights make claims upon the public treasury.*".

2.1. Propriedade

Toda tributação ocorre em detrimento da propriedade⁶¹. O pagamento de um tributo, qualquer que seja, é feito com uma parcela dos recursos do sujeito passivo, usualmente em pecúnia⁶², o que ocasiona uma diminuição de património. O obrigado tributário transfere coativamente ao Estado ou a outras entidades⁶³, uma parcela de riqueza da qual é proprietário.

Dessa forma, o imposto que incide sobre a transmissão dos bens e direitos do autor da herança funciona como um agente redutor desse montante, o que implica num maior ou menor sacrifício aos beneficiários, a depender dos níveis da tributação aplicada.

No entanto, é importante registar que, sendo a propriedade uma convenção jurídica em parte definida pelo sistema tributário, não é possível tomá-la como um bem jurídico com existência autónoma, pois depende dos impostos que também sobre ela incidem e que são essenciais para criar o sistema legal que lhe dá origem⁶⁴.

A Lei Fundamental da República Federal da Alemanha trata dos direitos fundamentais nos artigos 1º ao 19º e elenca, dentre estes, o direito à propriedade (artigo 14º). Determina que o seu conteúdo e limite sejam definidos nos termos legais e garante o direito de sucessão; atribui-lhe o ônus de servir também ao bem comum; e a possibilidade de expropriação por meio de lei, com a finalidade de atender ao bem comum e mediante indenização. No artigo 15º prevê, mediante lei e indemnização, a transferência do solo, de riquezas naturais e de meios de produção para a propriedade pública ou para formas de gestão coletiva.

O ordenamento constitucional belga, em seu título II – *des belges et de leurs droits* –, trata da propriedade de forma sintética em seu artigo 16º. Dispõe que ninguém será privado de sua propriedade salvo por motivo de utilidade pública, nos casos previstos em lei, mediante justa e prévia indemnização. A pena de confisco de bens é expressamente proibida no artigo 17º. Embora o referido título (artigos 8º ao 32º) verse sobre questões relativas a aquisição de nacionalidade, direitos económicos, políticos,

⁶¹ Essa afirmação se refere ao quadro histórico atual, em que os tributos são pagos essencialmente em pecúnia. No entanto, ao longo da história, há exemplos de tributos que não afetavam diretamente a propriedade. Na França feudal, por exemplo, os vassallos deviam *l'ost* e *la chevauchée* que correspondiam a obrigação de acompanhar o suserano nas campanhas militares, inicialmente por tempo indeterminado, mas que veio a se reduzir, em geral, a quarenta dias (Alain Derville, 2000, p. 34); e os camponeses estavam obrigados a trabalhar alguns dias do ano para o senhor feudal, um tributo não pecuniário chamado *la corvée* (Vincent Corriol, 2012, p. 16-17).

⁶² Embora possamos encontrar na história da imposição fiscal, e possivelmente em alguns ordenamentos atuais, prestações em espécie ou mesmo de fazer ou não fazer, é certo que se resumem a casos excepcionais conforme atesta José Casalta Nabais (2015, p. 38), sendo a prestação concretizada, em regra, em dinheiro.

⁶³ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p.71) mencionam as entidades que por sua natureza são de Direito público; e as entidades de Direito público por atribuição, entidades de Direito privado que desempenham funções de prossecução do Interesse público. Roque Antonio Carraza (2010, p. 156-158) cita a pessoa política detentora da competência tributária ou outra pessoa – de Direito público ou, se de Direito privado, que persiga finalidades públicas – quando lhe é delegada a capacidade tributária ativa pela pessoa política competente.

⁶⁴ Liam Murphy e Thomas Nagel (2002, p. 8).

sociais e culturais, não existindo referência expressa à categoria de direitos fundamentais, há que se assumir que o direito à propriedade alcança esse *status*⁶⁵.

Na Constituição brasileira a propriedade figura, na redação do artigo 5º, junto aos direitos à vida, à liberdade, à igualdade e à segurança, todos direitos fundamentais invioláveis. Nos incisos deste artigo, reitera-se o direito de propriedade (XXII), limitando-o ao atendimento de sua função social (XXIII), e fixando a possibilidade de desapropriação por necessidade, utilidade pública ou interesse social mediante justa e prévia indenização em dinheiro, nos termos da lei, ressalvados os casos previstos em seu texto (XXIV). Disciplina-se, em caso de iminente perigo público, o uso de propriedade particular, assegurada indenização posterior no caso de danos (XXV). A propriedade alcança toda a esfera patrimonial material ou imaterial passível de apropriação privada (XXVII a XXIX) sendo assegurada a sua transmissão por herança (XXX). No título relativo à ordem econômica e financeira, são definidos como princípios da ordem econômica a propriedade privada e a função social da propriedade (art. 170º, II e III). É prevista a possibilidade de desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária, fixando-se os critérios para tal (arts. 184º a 186º); ou de imóvel urbano (art. 182º, § 4º, III), desde que não estejam cumprindo suas funções sociais, mediante justa e prévia indenização, devendo, em ambos os casos, atender ao devido processo legal (art. 5º, LIV). No caso de imóveis rurais, torna insuscetíveis de desapropriação a pequena e média propriedades, como definidas em lei, e as propriedades produtivas.

Esse novo desenho constitucional brasileiro da propriedade privada, adotado em 1988, implica que esta não pode ser mais percebida como um direito individual exclusivamente privatístico⁶⁶.

A Carta chilena assegura o direito de propriedade de bens corpóreos ou incorpóreos – inclusos direitos de autor, patentes, marcas comerciais, modelos, processos tecnológicos e outras criações análogas – e reserva à lei definir as limitações e as obrigações do proprietário para que se cumpra a sua função social. A expropriação somente ocorre por meio de lei de caráter geral ou especial motivada por utilidade pública ou interesse nacional, que pode ser questionada junto aos tribunais. A indenização deverá ser prévia e, na ausência de acordo, paga em pecúnia (artigo 19º, nº 24 e 25). Na eventualidade da decretação de estado de catástrofe ou de *estado de asamblea* – no caso de guerra externa – o presidente pode requisitar bens e limitar o exercício do direito de propriedade (artigo 43º). Não pode ser imposta pena de confisco de bens, salvo quando houver previsão legal para situações específicas ligadas a associações ilícitas (artigo 19º, nº 7, letra “g”).

⁶⁵ Michel Pâques e Cécile Vercheval (2011, p. 789).

⁶⁶ Conforme José Afonso da Silva (2005, p. 270-271), a propriedade “[...] deveria ser prevista apenas como instituição da ordem econômica, como instituição de relações econômicas, como nas constituições da Itália (art. 42) e de Portugal (art. 62). É verdade que o art. 170 inscreve a *propriedade privada* e a sua *função social* como *princípios da ordem econômica* (incs. II e III). Isso tem importância, porque, então, embora prevista entre os direitos individuais, ela não mais poderá ser considerada puro direito individual, relativizando-se seu conceito e significado, especialmente porque os princípios da ordem econômica são preordenados à vista da realização de seu fim: *assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*.”

Dentre os direitos sociais, económicos e culturais, a Constituição colombiana elenca a propriedade privada, ressaltando a sua função social. Na existência de conflito, o interesse público ou social se sobrepõem ao direito à propriedade, sendo que a expropriação poderá ocorrer mediante sentença judicial e indemnização prévia, excetuadas as situações em que a lei autorize a expropriação administrativa, sujeita a posterior ação judicial e indemnização. Nos casos de guerra, o governo pode decretar a desapropriação sem prévia indemnização, sendo que, em relação aos bens imóveis, estes só poderão ser ocupados temporariamente (artigos 58º e 59º). O confisco de bens é proibido, embora a perda da propriedade de bens obtidos por enriquecimento ilícito, com prejuízo da Fazenda Pública ou por atividades que promovam grave deterioração moral, pode ser declarada por sentença judicial (artigo 34º). A propriedade intelectual goza de proteção pelo tempo e sob as condições que a lei estabeleça (artigo 61º).

No seu Capítulo VI – *Derechos de Libertad* –, Título II, a Constituição equatoriana reconhece e garante o direito à propriedade, declarando a sua função social e ambiental (artigo 66º). O tema retorna mais adiante, no artigo 282º, ao determinar que cabe ao Estado normatizar o uso e o acesso à terra, que deverá cumprir sua função social e ambiental e, no artigo 321º, em que, mais uma vez, o Estado reconhece e garante o direito de propriedade, subordinado-o à sua função social e ambiental. A propriedade intelectual também resta reconhecida nas condições assinaladas em lei (artigo 322º). É proibido o confisco, podendo haver a expropriação, mediante prévia e justa indemnização, por razões de utilidade pública ou interesse social e nacional (artigo 323º).

A abordagem da Lei Magna espanhola é expedita. O artigo 33º reconhece o direito à propriedade privada e à herança; subordina o conteúdo desses direitos à função social nos termos legais; e apenas permite a privação desses bens e direitos em função de declaração de utilidade pública ou interesse social, mediante indemnização na forma da lei. Em seu artigo 128º, nº 1, reforça a ideia da sujeição de qualquer forma de riqueza, independentemente da sua titularidade ao interesse público.

Em função de o direito à propriedade não estar incluso na seção “*de los derechos fundamentales y de las libertades públicas*”, o *Tribunal Constitucional* espanhol entende que não pode gozar do mesmo *status* dos direitos fundamentais, embora haja interessante discussão doutrinária tendente a considerá-lo direito fundamental⁶⁷.

A Carta francesa ao longo de seus 89 artigos não destina espaço específico para relacionar direitos. A alusão à propriedade restringe-se ao artigo 34º, que reserva à lei a fixação das regras de nacionalização de empresas privadas e de transferência de propriedade do setor público ao privado, e

⁶⁷ Sobre a discussão ver Francisca Lópes Quetglas (2006) e Francisco Manuel Garcia Costa (2007) .

os princípios fundamentais do regime da propriedade e dos direitos reais. No preâmbulo constitucional⁶⁸ é que se encontra o compromisso com os direitos relacionados na *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1798* – dentre eles o direito à propriedade – confirmados e completados no preâmbulo da *Constitution du 27 octobre de 1946*, e da *Charte de l'environnement de 2004*.

Na *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1798* o direito à propriedade é reconhecido como direito natural e imprescritível (artigo 2º); “*inviolable et sacré*” do qual não se pode ser privado senão em função de necessidade pública legalmente verificada, com justa e prévia indemnização (artigo 17º).

O artigo 42º da Constituição italiana, ao referir-se ao direito de propriedade, remete à lei o reconhecimento; a garantia; a definição das formas de aquisição, posse e limites, de forma a assegurar a sua função social. Prevê, ainda, que a lei estabeleça as regras e os limites da sucessão legítima e testamentária, e os direitos do Estado sobre o património transmitido; bem como a possibilidade de expropriação por motivos de interesse geral, mediante indemnização. Complementa, no artigo 44º, com as limitações específicas opostas à propriedade rural. Relevante observar que o entendimento é o de que a propriedade é garantida pela Constituição e não somente por lei⁶⁹.

Na Constituição portuguesa, o direito de propriedade integra o capítulo dedicado aos direitos económicos, fora do rol dos “direitos, liberdades e garantias pessoais”. No entanto, há forte consenso doutrinário e jurisprudencial no sentido de que se aplica o regime dos direitos, liberdades e garantias fundamentais ao direito à propriedade privada, nos moldes dos artigos 17º e 18º da redação constitucional⁷⁰.

O artigo 62º garante o direito à propriedade e a sua transmissão em vida ou por morte, e prevê a possibilidade de requisição e expropriação por utilidade pública, conforme a lei e com o pagamento de justa indemnização. Nos artigos nos artigos 82º, 83º, 88º e 94º, criou-se uma distinção entre propriedade privada de meios de produção e outros tipos de propriedade privada, prescrevendo um regime especial que estabelece maiores restrições ao exercício da propriedade daqueles. Essa clivagem, de inspiração socialista, demonstra o valor dado à detenção dos meios de produção⁷¹.

⁶⁸ O debate sobre a natureza jurídica do preâmbulo, intenso à época da promulgação da Carta anterior (1946) e da Constituição atualmente em vigor (1958), está hoje pacificado na doutrina e na jurisprudência (Jean Rivero, 1977, p. 11-13). O preâmbulo francês tem plena autoridade constitucional, sendo parte integrante da Constituição, o que alça a declaração de direitos de 1798, o preâmbulo de 1946, e a carta ambiental de 2004 à condição de verdadeiros “anexos” constitucionais. Sobre a natureza jurídica dos preâmbulos constitucionais ver Afonso Arino de Melo Franco (1986).

⁶⁹ Ivana Vassalo (2011, p. 10-16).

⁷⁰ Eduardo Paz Ferreira (1996, p. 390).

⁷¹ José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007, p. 800-801).

O conceito de propriedade avança além do círculo mobiliário e imobiliário, abrangendo a propriedade intelectual (direitos autorais e propriedade industrial) com a devida proteção dos direitos de autor (art. 42º).

Na história constitucional da federação suíça, o direito à propriedade não havia sido explicitamente garantido nas Constituições de 1848 e de 1874, que se limitavam a garantir uma indenização em caso de expropriação pública. No fim da década de 1950, alcançaria *status* constitucional não escrito por via jurisprudencial, chegando ao texto constitucional somente em 14 de setembro de 1969 por meio de votação popular⁷². A atual Constituição garante de forma lacônica no artigo 26º, com *status* de direito fundamental, o direito de propriedade, com previsão de expropriação mediante indenização.

No ordenamento constitucional uruguaio a propriedade é um direito inviolável, porém subordinado ao interesse geral. A expropriação somente ocorrerá nos casos de necessidade ou utilidade pública em função de lei, com prévia e justa indenização (artigos 7º e 32º). Lei aprovada pela maioria absoluta de cada uma das Câmaras⁷³ poderá dispôr sobre expropriações para atender planos e programas de desenvolvimento propostos pelo Poder Executivo. Nesses casos, a indenização poderá não ser prévia, devendo a lei estabelecer expressamente os recursos para assegurar o ressarcimento, cujo prazo não será superior a dez anos, sendo obrigatório o pagamento de pelo menos um quarto da dívida para que a entidade expropriante tome a posse do bem. Para os pequenos proprietários, nos termos da lei, a indenização será sempre prévia e total (artigos 231º e 232º). Tal proteção também alcança o trabalho intelectual; o direito de autor, inventor ou artista, nas condições estabelecidas pela lei (artigo 33º).

Pertinente registrar que a legislação civil dos Estados mencionados apresenta grande similaridade ao traçar o conceito desse bem jurídico, que pode assim ser expresso: a propriedade é o direito de uso, gozo e disposição da coisa, ressalvadas as limitações impostas pela lei⁷⁴.

⁷² Michel Hottelier (1997, p. 143-147).

⁷³ O Poder legislativo, nos termos dos artigos 83º e 84º, é exercido pela Assembléia Geral, formada por duas Câmaras, uma de Representantes e outra de Senadores.

⁷⁴ CC alemão, artigo 903º: "*Der Eigentümer einer Sache kann, soweit nicht das Gesetz oder Rechte Dritter entgegenstehen, mit der Sache nach Belieben verfahren und andere von jeder Einwirkung ausschließen. Der Eigentümer eines Tieres hat bei der Ausübung seiner Befugnisse die besonderen Vorschriften zum Schutz der Tiere zu beachten*"; CC belga, artigo 554º: "*La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements*"; CC brasileiro, artigo 1.228º: "O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha"; CC chileno, artigo 582: "*El dominio (que se llama también propiedad) es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente; no siendo contra la ley o contra derecho ajeno*"; CC colombiano, artigo 669º: "*El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, no siendo contra ley o contra derecho ajeno*"; CC equatoriano, artigo 599º: "*El dominio, que se llama también propiedad, es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, conforme a las disposiciones de las leyes y respetando el derecho ajeno, sea individual o social*"; CC espanhol, artigo 348º: "*La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes. El propietario tiene acción contra el tenedor y el poseedor de la cosa para reivindicarla*"; CC francês, artigo 544º: "*La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements*"; CC italiano, artigo 832º: "*Il proprietario ha diritto di godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo, entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi stabiliti dall'ordinamento giuridico*"; CC português, artigo 1.305º: "O proprietário goza de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei

Percebe-se assim que, embora desidratado de sua onipotência jusnaturalista como direito natural de origem divina⁷⁵, o direito de propriedade mantém uma posição de destaque nos ordenamentos constitucionais e continua a representar um dos pilares das sociedades atuais.

2.2. Arrecadação tributária⁷⁶

Enquanto o direito à propriedade configura bem jurídico individual, isto é, representa a relação de disponibilidade entre sujeito e objeto – proprietário e propriedade –, a arrecadação tributária corresponde a um bem jurídico coletivo, ou seja, representa a relação de disponibilidade do cidadão ou de uma coletividade de cidadãos com a arrecadação tributária, que deve aqui ser entendida como a massa de recursos financeiros que custeiam a ação estatal⁷⁷.

A tributação tem por fim arrecadar recursos para financiar bens públicos e semipúblicos com o objetivo de satisfazer necessidades de natureza coletiva, atendendo ao motivo principal e único da atuação estatal que é a prossecução do Interesse público⁷⁸.

Logo, os recursos obtidos por meio da tributação não têm por objetivo “enriquecer” o Estado, mas financiá-lo para que este possa beneficiar a sociedade que o incumbiu da tarefa de gerir essa receita. Resulta dizer que, na prática, esses recursos não “pertencem” propriamente ao Estado, mas são a ele disponibilizados para que cumpra sua missão de realizar exclusivamente o Interesse público que, nas Constituições posteriores à Segunda Guerra Mundial, conforme já visto, passaram a abranger um universo cada vez mais alargado de direitos.

Poderíamos dizer ainda que o Estado deixa de ser indentificado como destinatário da arrecadação tributária, reconhecendo-se a sociedade como a verdadeira detentora desse bem jurídico em razão das funções atribuídas ao produto da arrecadação⁷⁹. Desnecessário, nos parece, discorrer sobre a óbvia influência do imposto de transmissão *causa mortis*, bem como a de qualquer tributo, sobre o montante da arrecadação tributária.

Na Carta alemã, o artigo 105^o trata das competências legislativas em matéria fiscal dividindo-as entre a Federação e os Estados. Os artigos 106^o, 106^oa, 106^ob e 107^o informam o destino da arrecadação dos tributos, individualizando os que cabem à Federação, aos Estados ou aos Municípios;

e com observância das restrições por ela impostas”; CC suíço, artigo 641^o: “ ‘ Le propriétaire d'une chose a le droit d'en disposer librement, dans les limites de la loi: Il peut la revendiquer contre quiconque la détient sans droit et repousser toute usurpation’ ”; e CC uruguaio, artigo 486^o: “El dominio (que se llama también propiedad) es el derecho de gozar y disponer de una cosa arbitrariamente, no siendo contra la Ley o contra derecho ajeno”.

⁷⁵ John Locke (1988, p. 144-159).

⁷⁶ Neste trabalho a expressão “arrecadação tributária” é usada para designar o produto dessa arrecadação, isto é, os recursos financeiros que financiam a ação estatal, não devendo, portanto, ser confundida com o instrumento ou o meio de captação desses recursos.

⁷⁷ André Folloni e Natália Brasil Dib (2015, p. 330) e Natália Brasil Dib (2015, p. 70-82).

⁷⁸ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 40-41).

⁷⁹ Natália Brasil Dib (2015, p. 99).

os critérios de repartição de determinados impostos cuja arrecadação deve beneficiar mais de uma dessas entidades públicas; bem como as compensações para equalizar as discrepâncias económicas de Estados e Municípios, de forma a complementar as necessidades de caixa das entidades de reduzida capacidade financeira. A responsabilidade pela administração dos tributos é definida no artigo 108º.

Percebe-se a preocupação do legislador constitucional em fornecer autonomia financeira à Federação, aos Estados e especialmente aos Municípios⁸⁰ por meio da arrecadação tributária.

Não há na Constituição belga uma relação definida dos impostos que competem às suas divisões político-administrativas⁸¹. O artigo 170º define que os tributos em benefício do Estado só podem ser estabelecidos por lei; os das comunidades ou regiões, por decreto; e os das províncias ou das comunidades supracomunais, por decisão de seus conselhos, cabendo à lei tratar das exceções. O artigo 171º define que os impostos do Estado, da comunidade e da região são votados a cada ano e vigoram somente nesse período, sendo necessária nova votação para a sua continuidade. O artigo 172º proíbe a criação de privilégios em matéria fiscal, e define que não pode ser estabelecida isenção ou minoração de impostos senão por meio de lei.

Interessante ressaltar a disposição relacionada à finalidade da imposição fiscal contida no artigo 173º. Determina o artigo que nenhuma retribuição pode ser exigida a título de imposto senão em benefício do Estado, da comunidade, da região, da aglomeração urbana, da federação de municípios ou do município, excetuadas as províncias, os pólderes e os sistemas de drenagem, ou nos casos previstos em lei.

A Constituição brasileira dedica, do artigo 145º ao 162º, um capítulo exclusivo para o sistema tributário. O Estado é dividido em quatro tipos de entidades político-administrativas – a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, que é a capital do país – todos com competência para instituir tributos (artigo 145º) que financiam a ação de cada um deles no cumprimento das tarefas sob sua responsabilidade.

O capítulo compreende seis seções. A primeira trata dos princípios gerais do sistema (artigos 145º a 149º-A) e a segunda, das limitações ao poder de tributar (artigos 150º a 152º). Nas seções três, quatro e cinco são listados de forma exaustiva os impostos que cada uma das entidades pode

⁸⁰ O artigo 28º, n° 2, prevê que a garantia da autonomia administrativa municipal pressupõe autonomia financeira, que inclui fontes de tributação e o direito de fixar os percentuais de taxação dessas fontes.

⁸¹ Nos termos de sua Constituição, a Bélgica é um Estado federal composto por comunidades e regiões (artigo 1º). Há três comunidades (francesa, flamenga e germânica, conforme o artigo 2º); três regiões (Valônia, Flandres e Bruxelas, conforme o artigo 3º); e quatro regiões linguísticas (francesa, holandesa, alemã e a região bilingue de Bruxelas-Capital, conforme o artigo 4º). As regiões da Valônia e de Flandres se dividem em províncias (artigo 5º) que podem ser subdivididas por lei (artigo 6º). Podemos vislumbrar assim as seguintes entidades político-administrativas: o Estado federal, as comunidades, as regiões, as províncias, e as suas subdivisões, similares aos Municípios.

instituir⁸², sendo reservado à União a possibilidade de criar impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, e a competência residual para impostos não-cumulativos, desde que não tenham facto gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados no texto constitucional.

A seção seis (artigos 157º a 162º) trata da repartição da arrecadação de determinados impostos da União com os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, certos fundos de participação e para aplicação em programas de financiamento de áreas economicamente frágeis; e da repartição da receita de determinados impostos dos Estados com os Municípios. Importante dispositivo está previsto no artigo 160º que veda a retenção ou restrição à entrega e ao emprego dos recursos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Percebe-se grande preocupação do legislador originário com a independência económica das entidades político-administrativas. O artigo 34º, V, letra “b”, prevê a possibilidade de intervenção da União nos Estados caso não seja entregue o produto da arrecadação de impostos aos municípios conforme previsto na Constituição; o artigo 37º, XXII, declara como atividades essenciais ao funcionamento do Estado as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e o artigo 52º, XV define que o Senado federal deve avaliar periodicamente a funcionalidade do sistema tributário, bem como o desempenho das administrações tributárias das entidades político-administrativas.

No capítulo dedicado aos direitos e deveres, o estatuto constitucional chileno estabelece a obrigação de pagar impostos, que devem ser suportados por todos, de forma proporcional ou progressiva. Tais tributos, qualquer que seja a sua natureza, não poderão estar afetos a destino determinado, salvo para fins de defesa nacional ou, caso haja clara identificação territorial, para o financiamento de obras para o desenvolvimento regional ou municipal⁸³ (artigo 19º, nº 20). Regiões e municípios têm autonomia financeira para executar suas atribuições constitucionais e lhes são conferidos os recursos para tal, seja por meio de património e tributos próprios, de fundos conjuntos, ou de repasses do governo central (artigos 19º, nº 22; 111º; 115º, 118º e 122º).

É dever constitucional de todos, dentro dos conceitos de justiça e equidade, contribuir para o financiamento do Estado colombiano (artigo 95º). As entidades territoriais⁸⁴ têm autonomia para administrar os recursos e estabelecer os tributos necessários ao cumprimento de suas funções (artigo 287º, nº 3 e 4). No intuito de garantir a autossuficiência económica dos territórios, a distribuição dos

⁸² Na seção três, os impostos da União (artigos 153º e 154º); na seção quatro, os impostos dos Estados e do Distrito Federal (artigo 155º); e na seção cinco, os impostos dos Municípios (artigo 156º). Ressalte-se que os impostos municipais cabem ao Distrito Federal em função de este não ser dividido em municípios, conforme artigo 147º.

⁸³ Nos termos do artigo 110º da Constituição chilena, o território é dividido em regiões, províncias e municípios.

⁸⁴ Conforme o artigo 286º da Constituição colombiana são entidades territoriais os departamentos, os distritos, os municípios e os territórios indígenas.

recursos tributários e não tributários é feita por meio de uma variedade de fundos compostos por recursos do Estado (artigos 356º a 361º). Apesar de não definir de forma exaustiva os tributos que competem a cada divisão político-administrativa, a Carta colombiana estabelece que os provenientes de monopólios territoriais são da titularidade do respetivo território, e os que gravam a propriedade imóvel cabem aos municípios. Os impostos departamentais e municipais não podem ser transferidos ao Estado, salvo de forma temporária em função de guerra externa (artigos 317º, 362º e 363º).

Dentre os deveres constitucionais presentes na Carta equatoriana está expresso o de pagar os tributos estabelecidos por lei (artigo 83º, nº 15). O regime tributário obedecerá aos princípios da generalidade, progressividade, simplicidade administrativa, irretroatividade, equidade, transparência e suficiência arrecadatória, priorizando os impostos diretos e progressivos (artigo 300º). Os governos autónomos descentralizados⁸⁵ têm autonomia financeira e participam das rendas do Estado conforme os princípios de subsidiaridade, solidariedade e equidade, sendo a eles destinado, ao menos 15% dos ingressos permanentes do Estado, por meio da redistribuição de tributos e subsídios (artigos 270º, 271º e 285º).

O dever de contribuir para o financiamento dos gastos públicos está previsto de forma expressa no ordenamento constitucional espanhol e pesa sobre todos na medida da capacidade económica de cada um, mediante um sistema tributário justo (artigo 31º, 1)⁸⁶, só podendo ser criadas prestações pessoais ou patrimoniais por meio de lei (artigo 31º, 3), excetuada a lei orçamentária que não pode criar tributos (artigo 134º, 7) .

O poder tributário é conferido ao Estado, às Comunidades Autónomas, aos Municípios e às Províncias, considerado o teor do artigo 133º, 1 e 2, em coordenação especial com os artigos 2º (unidade da Nação espanhola e autonomia das regiões), 137º (organização territorial), 140º (autonomia dos Municípios), 142º (autonomia financeira dos entes locais) e 156º (autonomia financeira das Comunidades Autónomas).

Ao Estado cabe o poder originário em matéria tributária. O poder tributário das Comunidades Autónomas configura um poder secundário, condicionado pela Constituição e pelas normas ditadas pelo Estado, e o poder tributário dos entes locais (Municípios e Províncias) é condicionado e limitado pela Constituição e pela lei⁸⁷.

⁸⁵Conforme o artigo 242º, o Estado se organiza em regiões, províncias, cantões e paróquias rurais. Os distritos metropolitanos autónomos, a província de Galápagos, e as circunscrições territoriais indígenas e pluriculturais compreendem regimes especiais.

⁸⁶ Conforme Ángel Aguillo Avilés e Esther Bueno Gallardo (2018, p. 1096) o dispositivo não se refere somente às prestações de natureza tributária, mas engloba também as prestações de carácter público sem natureza tributária.

⁸⁷ Gabriel Casado Ollero (2018, p. 882-898).

Os recursos tributários das Comunidades Autónomas correspondem aos seus próprios tributos e aos impostos cedidos total ou parcialmente pelo Estado (artigo 157º). Aos entes locais, para que possam exercer a sua autonomia, são garantidos recursos financeiros por meio de tributos próprios e da participação na arrecadação de tributos do Estado e das Comunidades Autónomas (artigo 142º).

A necessidade e a importância da arrecadação tributária está expresso sucintamente no artigo 13º da *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1798*⁸⁸, ao determinar a repartição do custeio do Estado pelos cidadãos conforme sua capacidade económica. O dispositivo é complementado pelo artigo 14º que ressalta o direito de os cidadãos, pessoalmente ou por meio de seus representantes, verificarem a necessidade da contribuição pública, decidirem livremente pela sua imposição, acompanharem o seu emprego, e determinarem a taxa, a base de cálculo, a cobrança e a duração da imposição.

Por sua vez, o artigo 34º da Constituição francesa determina que imposições de qualquer natureza devem ser criadas por lei que definirá a base de cálculo, a alíquota e as modalidades de cobrança. Os impostos que competem ao Estado e às coletividades territoriais⁸⁹ – os impostos locais – não são definidos no texto constitucional.

De forma similar à *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1798*, e à Constituição espanhola, o artigo 53º da Carta italiana determina que todos têm o dever de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva, sendo o sistema tributário baseado na progressividade. O poder tributário dos governos locais⁹⁰ é tratado genericamente no artigo 119º que lhes confere autonomia financeira por meio de tributos e receitas próprios, além de participação na receita de tributos do Estado, quando estes estiverem relacionados ao seu território.

O sistema fiscal português, nos termos do ordenamento constitucional, visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, bem como a justa repartição dos rendimentos e da riqueza; subordina a criação de impostos à lei, que deve determinar a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes; e proíbe os impostos de natureza retroativa (artigo 103º). Elenca, no artigo 104º, as bases de tributação – rendimento, património e consumo – especificando regras de imposição sem, no entanto, nomear os impostos cabíveis.

Prevê, no artigo 238º, a autonomia financeira das autarquias locais; define que a repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias, para a correção das desigualdades entre estas, será

⁸⁸ Artigo 13º: “*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés.*”.

⁸⁹ Nos termos do artigo 72º, são coletividades territoriais: “*les communes, les départements, les régions, les collectivités à statut particulier et les collectivités d'outre-mer*”. O artigo 72º-2 trata de forma genérica das receitas tributárias das coletividades territoriais.

⁹⁰ A República italiana é constituída por Municípios, Províncias, Cidades Metropolitanas, Regiões – os governos locais – e pelo Estado central, conforme artigo 114º.

estabelecido por lei; e lhes concede a possibilidade de dispor de poderes tributários conforme previsão legal. Determina, ainda, no artigo 254^o, a participação dos municípios na arrecadação dos impostos diretos por direito próprio, bem como a existência de receitas tributária próprias, tudo nos termos definidos pela lei.

No capítulo terceiro, título terceiro da Constituição suíça, dos artigos 127^o a 135^o, é delineado o sistema fiscal. O artigo 127^o cita os princípios da tributação.

Os impostos diretos de competência da Confederação e suas alíquotas máximas são definidos no artigo 128^o, sendo que a Confederação deve considerar, na determinação das alíquotas, o ônus dos impostos diretos de cantões e municípios⁹¹. A harmonização fiscal dos impostos diretos entre a Confederação, os cantões e os municípios é prevista no artigo 129^o. São de competência da Confederação o imposto sobre o valor agregado, com alíquotas fixadas no artigo 130^o; os impostos especiais sobre o consumo, cabendo aos cantões um décimo do produto líquido da tributação sobre bebidas destiladas (artigo 131^o); os impostos sobre operações financeiras e um imposto antecipado sobre receitas de capital mobiliário, ganhos de loteria e sobre prestações de seguro, cabendo um décimo do imposto antecipado aos cantões (artigo 132^o); e os impostos aduaneiros (artigo 133^o).

A Confederação deve legislar sobre perequação financeira entre a Confederação e os cantões, e entre os cantões⁹².

Os artigos 85^o e 85^oa preveem a possibilidade de a Confederação criar taxas sobre a circulação de cargas pesadas, cabendo aos cantões uma parte dessa arrecadação, e sobre a circulação nas estradas nacionais de veículos automotores e reboques não sujeitos à taxa sobre cargas pesadas.

A Constituição uruguaia não se detém na enumeração dos tributos nacionais, ou na conformação do sistema tributário. De forma distinta, no que tange aos Departamentos⁹³, enumera como fontes de receita tributária: impostos sobre a propriedade imóvel urbana e suburbana, e o produto dos impostos sobre a propriedade rural que são instituídos pelo Poder Legislativo nacional; impostos sobre terrenos baldios e construções inadequadas em áreas urbanas e suburbanas; as contribuições de melhoria devidas por imóveis em função de obras departamentais; taxas, tarifas e contribuições por utilização dos serviços departamentais; impostos sobre espetáculos públicos e veículos de transporte; impostos sobre propaganda; impostos sobre corridas de cavalo e outras competições; impostos estabelecidos com

⁹¹ A Confederação Suíça é formada por 26 cantões (artigo 1^o) que se dividem em municípios, tendo todos competência tributária fiscal para estabelecer impostos diretos.

⁹² A perequação financeira, conforme artigo 135^o, tem por objetivo reduzir as disparidades económicas entre os cantões, garantir uma dotação mínima de recursos aos cantões, compensar os fatores geográficos ou sócio-demográficos, favorecer a colaboração intercantonal, e manter a competitividade fiscal dos cantões a nível nacional e internacional.

⁹³ Na estrutura territorial uruguaia, o Estado é subdividido em Departamentos (artigo 262^o).

recursos destinados aos Departamentos; demais impostos instituídos pelos Departamentos; e uma parcela dos recursos do orçamento do Estado que lhe seja destinada (artigo 297º).

A referência ao bem jurídico arrecadação tributária não é feita de forma direta nas Constituições pesquisadas. É extraída do entendimento de que a ação estatal é produto de verdadeiro mandato constitucional conferido pela sociedade que disponibiliza os recursos necessários para a prossecução de seus interesses. A Constituição define as atividades de cada esfera político-administrativa e aponta os recursos financeiros necessários – primordialmente de natureza fiscal – para a realização das tarefas atribuídas.

O tratamento dos assuntos relacionados à arrecadação tributária pode ser extenso e pormenorizado, como nas Constituições brasileira e suíça, ou económico e genérico como na Constituição francesa, o que não arranha a essencialidade e a titularidade coletiva desse bem jurídico.

2.3. Família

O delineamento do conceito de família é obra inacabada que extrai suas bases da sociologia e da antropologia. O constante desenvolvimento das sociedades impede a cristalização de um conceito jurídico. Contudo, a legislação civil dos Estados permite circunscrever um conteúdo aproximado, ainda que não entregue uma definição taxativa.

Claude Lévi-Strauss procurou caracterizar a família de seguinte maneira: 1- tem origem no casamento; 2- inclui marido, esposa e os filhos oriundos dessa união que formam um núcleo ao qual outros parentes podem pertencer; 3- os membros da família são unidos por laços jurídicos, direitos e deveres de natureza económica, religiosa ou outras, e um conjunto diversificado de sentimentos⁹⁴. A doutrina e a jurisprudência, seguidos do Direito positivo, acompanharam a evolução social, progredindo além desse conceito nuclear, que passou a abranger outros agregados, como famílias monoparentais, homoparentais e adotivas⁹⁵.

Nesse itinerário, no primeiro dos três grandes períodos históricos de evolução da instituição, a família conhecida como “tradicional” tinha como objetivo principal assegurar a transmissão do património⁹⁶. Essa intenção acompanhou as mudanças ocorridas e encontra abrigo no ordenamento civil dos Estados, especificamente na definição da ordem de sucessão, ao garantir aos familiares, dos mais

⁹⁴ Claude Lévi-Strauss (1983, p. 71).

⁹⁵ Sobre as diversas formas de agregado familiar e a evolução da família ver Camilla de Araujo Cavalcanti (2014, p. 13-52).

⁹⁶ Elisabeth Roudinesco (2002, p. 23): “*On peut distinguer trois grandes périodes dans l'évolution de la famille. En un premier temps, la famille dite «traditionnelle» sert avant tout à assurer la transmission d'un patrimoine.*”.

próximos aos mais distantes, a sucessão do parente morto, definindo, de certa forma, a extensão do âmbito familiar⁹⁷.

Percebe-se, assim, que a transmissão *causa mortis* beneficia tendencialmente a família e a tributação sobre ela incidente afetará diretamente a maior ou menor disponibilidade econômica para prover a continuidade do grupo familiar.

Na Constituição alemã, a família é listada entre os direitos fundamentais, sendo a ela reservada proteção especial pela ordem estatal (artigo 6º). Nesse mesmo artigo, define-se como direito natural e dever primordial dos pais a assistência e a educação dos filhos, garante-se as mesmas condições de desenvolvimento aos filhos ilegítimos, a proteção e a assistência da mãe, e reserva-se à lei a possibilidade de separação dos filhos do seio familiar.

A Constituição belga não faz menção direta à família e trata dela indiretamente em três artigos. No artigo 22º, ao garantir o direito ao respeito da vida privada e familiar; no artigo 23º, n° 6, quando trata do direito a benefícios familiares no âmbito do direito à dignidade humana; e no artigo 24º, § 1º, ao garantir aos pais a livre escolha do ensino de seus filhos. No entanto, essa omissão constitucional não impediu o desenvolvimento de um verdadeiro direito constitucional da família utilizando como base outros valores presentes na Constituição⁹⁸.

Prevê o artigo 226º da Constituição brasileira que a família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. Não se limita, porém, a esse enunciado e demonstra, ao longo de seu texto, a máxima importância dessa instituição⁹⁹.

Imediatamente após enunciar em seu artigo primeiro que as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos, o texto constitucional chileno expressa a eminente posição da família como núcleo fundamental da sociedade, sendo dever do Estado a proteger e fortalecer (artigo 1º e 19º, n° 4).

Na ordem constitucional colombiana a família é instituição básica, o núcleo fundamental da sociedade, a qual o Estado garante proteção integral (artigos 5º, 15º e 42º).

⁹⁷ A ordem de sucessão legítima é definida no CC alemão, nos artigos 1924º a 1933º; no CC belga, nos artigos 731º a 738º; no CC brasileiro, nos artigos 1829º a 1844º; no CC chileno, nos artigos 983º e 988º a 995º; no CC colombiano, nos artigos 1045º a 1051º; no CC equatoriano, no artigo 1023º; no CC espanhol, nos artigos 930º a 958º; no CC francês, nos artigos 734º a 758º-6; no CC italiano, nos artigos 565º a 586º; no CC português, nos artigos 2131º a 2155º; no CC suíço, nos artigos 457º a 466º; e no CC uruguaio, nos artigos 1025º a 1036º.

⁹⁸ Maria Rosaria Marella e Giovanni Marine (2012, p. 483).

⁹⁹ No artigo 5º, protege a pequena propriedade rural familiar contra a penhora relacionada à atividade produtiva (XXVI); o direito de herança e a sucessão de bens de estrangeiros em benefício do cônjuge ou dos filhos brasileiros, sempre que não lhes seja mais benéfica a lei do falecido (XXX e XXXI); o direito de as presidiárias permanecerem com seus filhos durante o período de amamentação (L); e o direito de que o preso informe a sua família sobre sua detenção (LXII). No artigo 7º prevê o salário-família para trabalhadores de baixa renda (XII); licença maternidade e paternidade (XVIII e XIX); e assistência gratuita a filhos e dependentes até os cinco anos de idade (XXV). Cria o usucapião urbano e rural, com prazo de cinco anos de posse ininterrupta e sem oposição, para utilização como moradia da família ou no caso de tornar produtiva a terra pelo trabalho da família (artigos 183º e 191º); regime mais benéfico de contribuição para seguridade social e de aposentadoria rural nos casos de exercício de atividade em regime de economia familiar ou doméstico (artigos 195º, § 8º e 201º, V, § 7º, II e § 12º); o auxílio-reclusão para garantir renda à família do segurado preso (artigo 201º, IV). Prevê mecanismos de proteção à família contra programas ou programações de rádio e televisão que desrespeitem valores éticos e sociais (artigos 221º, IV e 220º, § 3º, II) e estabeleça deveres e direitos mútuos entre pais e filhos para a proteção do núcleo familiar (artigo 230º).

O Estado equatoriano reconhece a família, em seus diversos tipos, e a protegerá, como núcleo fundamental da sociedade (artigo 67º). Nesse sentido, dentre outras ações, promoverá a maternidade e a paternidade responsáveis; protegerá o património familiar na quantia, condições e limitações que a lei estabelecer, garantindo o direito ao testamento e à herança; e protegerá mães, pais e chefes de família no exercício de suas funções, com especial atenção às famílias desestruturadas (artigo 69º). A assistência à família equatoriana se estenderá ao estrangeiro, qualquer que seja sua condição emigratória, com serviços de assessoria e proteção integral, promovendo seus vínculos com o Equador, facilitando a reunificação familiar e estimulando o retorno voluntário. Protegerá, ainda, as famílias transnacionais e os direitos de seus membros (artigo 40º). Para as famílias com integrantes portadores de deficiência, o Estado garantirá atenção psicológica gratuita, incentivo e apoio para projetos produtivos e, na necessidade de atenção permanente, cobertura pela seguridade social (artigos 47º a 49º).

O ordenamento constitucional espanhol determina, em seu artigo 39º, nº 1, que os poderes públicos asseguram a proteção social, económica e jurídica da família. Apesar de reservar esse artigo específico para ressaltar a essencialidade desse bem jurídico, existem outras referências explícitas e implícitas, como no artigo 50º em que reconhece as obrigações familiares junto aos anciões; no artigo 18º, nº 1 e 4, em que reconhece o direito à intimidade familiar, ou no artigo 35º, nº 1, quanto ao direito à remuneração suficiente para satisfazer as necessidades da família.

Como visto acima, a Constituição francesa não trata de direitos em seu texto, sendo necessário consultar o preâmbulo da *Constitution du 27 octobre de 1946*, incorporado ao ordenamento constitucional, onde está previsto que a Nação assegura à família as condições necessárias ao seu desenvolvimento. Esta norma genérica teve um desenvolvimento significativo por intermédio das decisões do *Conseil constitutionnel* e do *Conseil d'État*, por meio da interpretação e do cruzamento com os dispositivos da *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1798*¹⁰⁰.

A Carta italiana reconhece, em seu artigo 29º, os direitos da família, definindo-a como uma sociedade natural fundada no matrimónio. Define como direitos e deveres dos pais o sustento, a instrução, e a educação dos filhos, obrigando que se conceda igual tratamento aos filhos nascidos fora do casamento (artigo 30º); coloca a obrigação de o Estado auxiliar a formação e o cumprimento das obrigações familiares com medidas económicas e outras providências, especialmente para as famílias com prole numerosa (artigo 31º); prevê a concessão de bolsas de estudo e subsídios às famílias (artigo 34º); e garante à mãe trabalhadora, condições de trabalho que permitam o cumprimento de sua função familiar essencial (artigo 37º).

¹⁰⁰ Maria Rosaria Marella e Giovanni Marine (2012, p. 501-504).

Importante ressaltar que o conceito estrito estabelecido no artigo 29º foi expandido pela jurisprudência constitucional e pelo legislador para abarcar os diferentes modelos familiares existentes na realidade social¹⁰¹.

O artigo 67º da Constituição portuguesa coloca a família como elemento fundamental da sociedade, assegurando sua proteção pela sociedade e pelo Estado, para permitir a realização pessoal de todos os seus membros e enumera, não exaustivamente, as diversas ações protetivas a cargo do Estado¹⁰². Importa assinalar que essa proeminência é irradiada para diversos artigos¹⁰³, que podem ser alinhados em normas de natureza estatutária, as contidas no artigo 36º, e as demais disposições, de natureza programática, mas que gozam de total eficácia jurídica em função de sua natureza constitucional¹⁰⁴.

Com uma redação económica a Constituição suíça, em seu artigo 14º, no capítulo destinado aos direitos fundamentais, declara que “*le droit au mariage et à la famille est garanti*”. Há, no entanto, outras disposições que corroboram a posição de destaque. No artigo 13º, menciona o direito ao respeito à vida privada e familiar; no artigo 41º, letra “c”, assegura o empenho da Confederação e dos cantões, em complemento à responsabilidade individual e da iniciativa privada, para que as famílias sejam protegidas e estimuladas; no artigo 108º, trata da política habitacional com especial consideração dos interesses das famílias; no artigo 116º, institui o abono familiar e o seguro-maternidade; e no artigo 119º, nº 2, garante a proteção, por meio de lei, da dignidade humana, da personalidade e da família nos assuntos relativos à manipulação do património genético e embrionário.

A Carta uruguaia declara que a família é a base da sociedade e que cabe ao Estado velar por sua estabilidade moral e material. O cuidado e a educação dos filhos é dever e direito dos pais que, quando têm a seu cargo extensa prole, terão direito a auxílios compensatórios, caso deles necessitem (artigos 40º e 41º). O direito de suceder é garantido dentro dos limites legais, tendo a linha reta ascendente e descendente um tratamento preferencial (artigo 48º). A constituição, a conservação, o gozo e a transmissão do bem de família será objeto de uma legislação protetora especial (artigo 49º).

A família pode assumir a posição de fundamento constitutivo da ordem jurídica e social (Itália), ser abordada por seus aspectos sociais e económicos (Portugal, Espanha e Suíça), ou mesmo não ser

¹⁰¹ Debora Migliucci (2014, p. 35).

¹⁰² Promover a independência social e económica dos agregados familiares; promover a criação e garantir o acesso a uma rede nacional de creches e de outros equipamentos sociais de apoio à família, bem como uma política de terceira idade; cooperar com os pais na educação dos filhos; garantir, no respeito da liberdade individual, o direito ao planeamento familiar, promovendo a informação e o acesso aos métodos e aos meios que o assegurem, e organizar as estruturas jurídicas e técnicas que permitam o exercício de uma maternidade e paternidade conscientes; regulamentar a procriação assistida, em termos que salvaguardem a dignidade da pessoa humana; regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares; definir, ouvidas as associações representativas das famílias, e executar uma política de família com carácter global e integrado; promover, através da concertação das várias políticas sectoriais, a conciliação da actividade profissional com a vida familiar.

¹⁰³ Artigos 26º, 1 e 2; 36º; 59º, 1, b; 63º, 2, 3 e 5; 65º, 1, 2 e 3; 68º; 69º, 1 e 2; 70º, 3; 71º, 2; 72º, 1; 74º, 2, i e j; 77º, 2; 92º, 2; 94º, 2; 97º, 1; 104º, 1.

¹⁰⁴ Jorge Miranda (2013, p. 62).

referenciada de forma direta (Bélgica)¹⁰⁵. No entanto, é incontestável, independentemente da fórmula empregada, a importância conferida a esse bem jurídico no ordenamento constitucional dos Estados que, quase sempre, definem a família como o núcleo fundamental da sociedade.

2.4. Democracia

A democracia, numa dimensão formal, consiste num conjunto de regras que reservam à dada sociedade, pelo escrutínio da maioria de seus membros, o poder de formação de decisões coletivas, seja de forma direta ou por meio de representantes. No entanto, o simples respeito aos procedimentos que originam a decisão da maioria não seria suficiente para legitimar um regime democrático. Esse poder decisório deve ser limitado juridicamente não somente pela forma, mas também pelo conteúdo. Caso contrário, na ausência de limites, seria possível suprimir a democracia por métodos democráticos, ou seja, extinguir o pluralismo político, a divisão dos poderes, ou qualquer outro dispositivo garantidor do regime democrático¹⁰⁶, pela votação da maioria.

Luigi Ferrajoli, em face desses problemas, sugere um modelo tetradimensional composto por direitos políticos, direitos civis, direitos de liberdade e direitos sociais. Os direitos políticos e civis, na esfera da autonomia política e privada, serviriam para legitimar a democracia em seu aspecto formal, no que tange aos procedimentos de tomada de decisões políticas e económicas. Os direitos de liberdade e sociais legitimariam a democracia em relação ao seu conteúdo, seu aspecto substancial¹⁰⁷, por criarem limites à atuação política e privada.

Podemos identificar essa conformação no Estado Democrático de Direito, em que o regime democrático opera e autolimita-se pela reunião de diversos traços contidos na Constituição, tais como soberania popular, garantia da liberdade, igualdade de direitos (civis, políticos, económicos, sociais e culturais), justiça social, pluralismo, multipartidarismo, proteção dos direitos fundamentais¹⁰⁸.

Nesse sentido, a democracia é um bem jurídico coletivo que tem por objeto um complexo de direitos – interdependentes ou subordinados – a suportar a tomada de decisões pela maioria, com o devido respeito e garantia dos direitos da minoria. Por óbvio, a coletividade é a titular e a beneficiária desse bem jurídico que surge da relação de disponibilidade entre a sociedade e esse conjunto de direitos.

A igualdade, em suas diversas acepções, é valor primordial nos Estados Democráticos de Direito e tem como um de seus flancos mais frágeis a dimensão económica. A desigualdade patrimonial cavou um abismo intransponível nas sociedades capitalistas no período anterior às duas guerras mundiais,

¹⁰⁵ Maria Rosaria Marella e Giovanni Marine (2012, p. 482-483).

¹⁰⁶ Luigi Ferrajoli (2003, p. 227-228).

¹⁰⁷ Luigi Ferrajoli (2003, p. 230-232).

¹⁰⁸ Nina Ranieri (2013, p. 317)

situação atenuada pelos fatores estruturais que se fixaram ao término desses conflitos. No entanto, esse desequilíbrio económico tornou a crescer e ameaça alcançar – talvez mesmo ultrapassar – os elevados níveis do início do século XX, criando desigualdades insustentáveis e arbitrárias que podem desafiar a sobrevivência da própria democracia¹⁰⁹.

Quando o regime democrático permite ou promove o aumento da desigualdade – ainda que o faça de forma democrática –, renega elementos importantes sobre os quais se fundamenta e destrói a sua própria legitimidade¹¹⁰. Numa sociedade desigual não há igualdade de direitos nem justiça social.

Nesse ponto, a tributação das transmissões *causa mortis*, por meio de uma imposição progressiva sobre as sucessões, pode influenciar diretamente a diminuição da concentração do património e, por conseguinte, a diminuição das desigualdades, reafirmando, assim, a legitimidade dos regimes democráticos¹¹¹.

Todos os ordenamentos constitucionais mencionados¹¹² estruturam, cada um a sua maneira, regimes reconhecidamente democráticos. Liberdade, igualdade de direitos, soberania popular, multipartidarismo político, proteção dos direitos fundamentais, dentre outros, estão presentes em todas essas Constituições.

Logo, optamos por, em vez de apresentar cada uma das estruturas que conferem a esses Estados o *status* de regime democrático, o que consumiria demasiado espaço para demonstrar uma realidade incontestável, selecionar os dispositivos constitucionais que reforçam a importância conferida a esse bem jurídico.

A Constituição alemã define de forma expressa que a República Federal da Alemanha é um Estado Federal, democrático e social (artigo 20º, nº1), e reserva à Federação a função de legislar, de forma exclusiva, sobre a proteção da ordem fundamental livre e democrática (artigo 73º, nº 10, letra “b”). A fundação de partidos é livre, sendo inconstitucionais os partidos que, pelos seus objetivos ou

¹⁰⁹ Considerando que a taxa de rendimento do capital ultrapassou de forma constante a taxa de crescimento da produção e da renda até o século XIX, e há grande probabilidade de este ser o padrão no século XXI, o capitalismo produz automaticamente desigualdades insustentáveis e arbitrárias, colocando em risco valores sobre os quais se apoiam as sociedades democráticas (Thomas Piketty, 2013, p. 16). Nessas sociedades a desigualdade pode se decompor em três termos: rendimentos do trabalho, propriedade do capital e rendimentos dele advindos, e a ligação entre essas duas dimensões. Ressalte-se que a desigualdade na repartição do património e de seus rendimentos sempre foi maior do que na repartição dos rendimentos do trabalho (Thomas Piketty, 2013, p. 375-388). No início do século XX, considerando os dados disponíveis no contexto europeu, os 10% mais ricos detinham 90% do património nacional, o que determinava uma desigualdade muito forte. Após as duas guerras mundiais, fatores estruturais impediram a reconstituição de uma sociedade de rentistas tão extrema quanto à existente antes da Primeira Guerra Mundial. Dentre os fatores que limitaram a acumulação de património estava uma fiscalidade fortemente progressiva sobre património e sucessões. As alíquotas anteriores à Primeira Guerra Mundial eram de no máximo 5% incidente uma vez por geração, não gerando efeitos sobre a concentração patrimonial, de outra forma, alíquotas de 20% a 30%, e algumas vezes até superiores, impostas a partir dos choques militares, económicos e políticos dos anos 1914-1945, foram aplicadas às sucessões mais significativas na maior parte dos países ricos permitindo uma diminuição da concentração patrimonial. Ocorre que o movimento de queda iniciado na década de 1910 se inverte a partir da década de 1970, prenunciando um novo ciclo de concentração que possivelmente ocasionará forte progressão das desigualdades (Thomas Piketty, 2013, p. 391-598).

¹¹⁰ John Ferejohn (2009, p. 45-46).

¹¹¹ Thomas Piketty (2013, p. 793-833) demonstra o importante papel da tributação progressiva sobre as sucessões para a diminuição da concentração do património e das desigualdades no século XX e defende a sua utilização também na atualidade. No mesmo sentido, Liam Murphy e Thomas Nagel (2002, p. 142-162), defendem uma tributação mais pesada sobre as sucessões.

¹¹² Alemanha, Bélgica, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Espanha, França, Itália, Portugal, Suíça e Uruguai.

pelas atitudes de seus adeptos, tentarem prejudicar ou eliminar a ordem democrática (artigo 21º, nº 2). Os Estados da Federação são autônomos, mas suas Constituições devem corresponder aos princípios do Estado republicano, democrático e social (artigo 28º, nº 1). Uma ameaça à ordem fundamental e democrática possibilita o acionamento, pela Federação, das Forças Armadas em apoio às forças policiais (artigo 87ºa, nº 4), bem como podem os Estados requerer a cooperação das forças especiais de outros Estados e da Polícia Federal de Proteção das Fronteiras (artigo 91º, nº 1).

A liberdade de imprensa, de ensino, de reunião, de associação; o sigilo da correspondência, das comunicações postais e das telecomunicações; o direito de propriedade e de asilo – todos direitos fundamentais – são cassados se forem usados para combater a ordem democrática (artigo 18º). A lei pode limitar o sigilo da correspondência, das comunicações postais e das telecomunicações, bem como a liberdade de locomoção e de domicílio, se tiver por objetivo a proteção da ordem fundamental livre e democrática (artigos 10º, nº 2 e 11º, nº 2).

No ordenamento constitucional belga não é feita nenhuma referência textual expressa ao regime democrático.

A República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, nos termos do *caput* do artigo 1º da Carta Constitucional, que ecoa disposição prevista no preâmbulo. O artigo 5º, XLIV, prevê como crime inafiançável e imprescritível a ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado democrático. De forma similar à Carta alemã, define ser livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos, desde que não se ofenda, dentre outros, o regime democrático (artigo 17º, *caput*), e permite a intervenção nos Estados para assegurar esse regime (artigo 34º, VII, letra “a”).

Na estrutura do Poder Executivo cabe ao Conselho de Defesa Nacional – órgão de assessoria ao Presidente da República nos assuntos relacionados à proteção do Estado democrático – estudar, propor e acompanhar o desenvolvimento de iniciativas necessárias à sua defesa (artigo 90º). O Ministério Público Federal, órgão essencial à justiça, tem entre suas incumbências a defesa do regime democrático (artigo 127º).

No Chile, a referência é direta e econômica, em seu artigo 4º a Constituição declara: “*Chile es una república democrática*”.

O preâmbulo constitucional colombiano expressa o compromisso de assegurar o desenvolvimento da nação dentro de um marco jurídico democrático, irradiando, assim, o ideal democrático ao longo de seu texto. No artigo primeiro, declara que a Colômbia é um Estado social de direito organizado como uma República democrática, participativa e pluralista, fundado no respeito à

dignidade humana, no trabalho e na solidariedade. Exige que as ordens profissionais, os sindicatos, os partidos políticos, as organizações sociais e grêmios, sejam organizados em conformidade com os princípios democráticos (artigos 26º, 39º, 78º e 107). Determina, ainda, que a formação escolar deverá incutir o respeito aos direitos humanos e à democracia, sendo currículo obrigatório, em especial na formação profissional dos membros das forças públicas (artigos 67º e 222º).

A Carta equatoriana, em seu texto preambular, declara que o povo soberano decidiu construir um país democrático, convicção que percorre a redação constitucional. O artigo primeiro declara que o Equador é um Estado consitucional democrático, sendo seu dever garantir aos seus habitantes o direito a uma sociedade democrática (artigo 3º). A educação deverá incutir o respeito à democracia; a gestão das cidades será democrática, de forma a permitir a todos a fruição de seus espaços públicos; a participação cidadã estará presente em todos os níveis de governo, por meio órgãos de participação compostos por autoridades eleitas, representantes do regime dependente, e representantes da sociedade no âmbito territorial de cada nível de governo, que funcionarão regidos por princípios democráticos, a que também estão subordinados os partidos e movimentos políticos, os conselhos nacionais de igualdade, e os sindicatos patronais e de trabalhadores. O efetivo das forças armadas e da polícia nacional serão formados sob os fundamentos da democracia e dos direitos humanos (artigos 27º, 31º, 95º, 100º, 108º, 157º, 158º e 326º).

A Carta espanhola proclama no preâmbulo a vontade de estabelecer uma sociedade democrática avançada, e afirma no seu artigo 1º que a Espanha se constitui em um Estado social e democrático de Direito. Prevê a livre criação de partidos políticos e sindicatos de trabalhadores e associações empresariais, desde que respeitem a Constituição e a lei, com estrutura interna e funcionamento democráticos (artigos 6º e 7º).

O artigo 1º da Constituição francesa define que a França é uma República indivisível, laica, democrática e social. Em seu artigo 4º, prevê que os partidos e agrupamentos políticos se formam e exercem sua atividade livremente, devendo respeitar os princípios da soberania nacional e da democracia.

A Itália é uma República democrática baseada no trabalho (artigo 1º). O estrangeiro ao qual é impedido o efetivo exercício das liberdades democráticas garantidas na Constituição italiana tem direito de asilo no território italiano, segundo as condições estabelecidas em lei (artigo 10º). A organização sindical é livre, sendo condição para o seu registo a elaboração de um regimento interno de caráter democrático (artigo 39º).

O artigo 2º da Carta portuguesa declara que a República é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa. Reforça – em seu artigo 3º, nº 2 – que o Estado subordina-se à Constituição e funda-se na legalidade democrática; e define como tarefas fundamentais do Estado a garantia dos direitos e liberdades fundamentais, o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático, a defesa da democracia política, e a garantia e o incentivo da participação democrática de seus cidadãos (artigo 9º, letras “b” e “c”). Garante o direito de asilo aos estrangeiros e apátridas perseguidos ou gravemente ameaçados de perseguição, em consequência de sua atividade em favor da democracia (artigo 33º, nº 8). Obriga a que os partidos políticos e as associações sindicais obedeçam os princípios da organização e da gestão democráticas (artigos 51º, 5 e 55º, 3).

O preâmbulo constitucional suíço expressa a intenção de fortalecer a liberdade, a democracia, a independência e a paz, voltando a mencionar seu apego ao princípio democrático no artigo 51º, no qual determina que as Constituições cantonais devem ser democráticas; e no artigo 54º, ao declarar seu empenho na promoção da democracia nas suas relações externas.

A Constituição uruguaia é económica nas referências diretas à democracia. No artigo 82º, declara que o Estado adota a forma democrática republicana, e no artigo 77º, obriga a que os partidos políticos exerçam de forma efetiva a democracia interna na eleição de suas autoridades.

3. Sumário conclusivo

No estudo do ordenamento constitucional dos doze Estados selecionados resta clara a importância reconhecida aos bens jurídicos propriedade, arrecadação tributária, família e democracia.

Esses bens são, em nosso entender, diretamente afetados pela tributação que incide sobre as transmissões *causa mortis*, e a forma como tal tributação for estruturada em cada Estado irá os atingir positiva ou negativamente, demonstrando uma maior tendência a beneficiar certos bens jurídicos em detrimento de outros. Esse confronto, no entanto, não significa a negação ou a desimportância do bem jurídico eventualmente tratado de maneira menos favorável.

Uma tributação mais pesada sobre o fenómeno sucessório ocasiona um tratamento mais rigoroso dos bens jurídicos propriedade e família, beneficiando a arrecadação tributária e a democracia, esta em função de proporcionar uma diminuição da concentração do património associada à possibilidade de redirecionamento desses recursos para o combate das desigualdades sociais e económicas existentes. De forma alguma se renega o direito de propriedade ou a família, simplesmente

faz-se a opção de proporcionar maior arrecadação tributária que pode ser utilizada para diminuir o fosso económico e social porventura existente, promovendo com maior ênfase a democracia. Tudo se resume à escolha que o legislador, a princípio um legítimo representante da sociedade, tem de fazer para a prossecução do Interesse público.

No Parte II deste trabalho analisaremos a forma como a tributação das transmissões *causa mortis* foi delineada em dez dos doze Estados até aqui referidos, e como esta atinge os quatro bens jurídicos aqui destacados.

Parte II – A tributação das transmissões *causa mortis* numa abordagem comparada

O. Nota introdutória

Nesta Parte II investigaremos o tratamento conferido à tributação das transmissões *causa mortis* no ordenamento jurídico de dez Estados e o seu reflexo em relação aos bens jurídicos que foram apresentados na primeira parte deste trabalho. Tal pesquisa não pretende corresponder a uma análise exaustiva do marco jurídico da imposição sobre o fenómeno sucessório em cada um desses ordenamentos, nosso foco vai se dirigir especificamente aos aspetos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da norma tributária, aspetos esses que serão estudados na Parte III.

Importa observar que em virtude das características de cada Estado pesquisado, foi necessário efetuar certas escolhas que passamos a expor.

Enquanto Chile, Colômbia, Equador, França, Itália, Portugal¹¹³ e Uruguai possuem norma jurídica tributária de carácter nacional que regula a tributação das transmissões *causa mortis* em todo o seu território, tal não ocorre na Bélgica, no Brasil e na Espanha.

Na Bélgica a tributação das transmissões *causa mortis* é afeta às regiões da Valônia, de Flandres e de Bruxelas, cada uma com normas jurídicas próprias que devem obedecer às regras gerais de uma norma federal. Nossa análise será feita considerando apenas o *Code des droits de succession* da região da Valônia.

No Brasil, a tributação está a cargo do Distrito Federal, capital do país, e de mais 26 Estados, tendo cada um a sua própria lei – que deve respeito a certas regras de carácter nacional –, pelo que restringiremos nossa pesquisa ao Distrito Federal e aos Estados do Rio Grande do Sul, do Rio de Janeiro e de São Paulo.

Em relação à Espanha¹¹⁴, há normas de carácter nacional que não se aplicam às comunidades autónomas do País Basco e de Navarra, que possuem normas próprias. A partir de 2009, contudo, foi transferido às comunidades autónomas o produto da arrecadação do *impuesto sobre sucesiones y donaciones*, além da competência para alterar a taxa do imposto, os intervalos de progressividade, as reduções na base imponible, as deduções e as bonificações aplicáveis. Optou-se, assim, por abordar tão somente a legislação que se aplica em âmbito nacional, sem considerar as alterações que por acaso tenham sido realizadas pelas 15 comunidades autónomas que a ela se subordinam.

Com exceção da Bélgica, que conta com um imposto que incide exclusivamente sobre as transmissões *causa mortis*, nos demais Estados a exação abrange outras situações – na maior parte das

¹¹³ Portugal tributa as transmissões *causa mortis* por meio do imposto do selo, para pessoas naturais, e pelo imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ambos de carácter nacional.

¹¹⁴ Na Espanha, de forma similar ao que ocorre em Portugal, o *impuesto sobre sucesiones y donaciones* grava as transmissões *causa mortis* para as pessoas naturais, e o *impuesto sobre sociedades*, as destinadas às pessoas coletivas.

vezes alcança também as doações – pelo que foram extraídas da norma somente as regras afetas ao fenómeno sucessório, não sendo abordadas as demais situações por ele gravadas.

Os Estados foram agrupados tomando por critério as bases de tributação que elegeram. No primeiro bloco estão os que tributam as transmissões *causa mortis*, a depender da situação, como rendimento ou património. No segundo bloco, os que as tributam como rendimento e, por fim como património. Em cada bloco os aspetos do facto tributário dos Estados são expostos para ao fim comparar a forma como atingem os bens jurídicos. Fechando esta Parte II, segue um resumo geral das comparações.

Por fim, essencial ressaltar uma importante premissa que estará presente na análise do impacto da tributação sobre os bens jurídicos: em virtude da legislação civil, a transmissão *causa mortis* tendencialmente tem por destino os herdeiros legitimários que, em geral, são o cônjuge ou parceiro legal, os descendentes e os ascendentes¹¹⁵.

1. Estados que tributam as transmissões *causa mortis* como rendimento ou património

1.1. Portugal

Em Portugal, as transmissões *causa mortis* são tributadas em função da natureza do sujeito passivo. Pessoas naturais são oneradas pelo imposto do selo, e pessoas coletivas, no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

O aspeto material do facto tributário que alcança as pessoas naturais é a transmissão de bens móveis ou imóveis em função do decesso do *de cuius*, tendo por marco temporal a data de abertura da sucessão, isto é, a data da morte do autor da herança¹¹⁶ ou a data fixada na sentença de declaração da morte presumida¹¹⁷ (artigos 1º, nº 1 e 5, letra “e”; e 5º, nº 1, letra “p” do CIS).

Nas transmissões *causa mortis*, sujeitam-se ao imposto somente os bens e direitos localizados em território português, qualquer que seja o domicílio fiscal do *de cuius* ou dos beneficiários¹¹⁸ (artigo 4º, nº 3 do CIS).

¹¹⁵ Hugo Flores da Silva (2017, p.35-36) ao discorrer sobre a tributação das heranças e doações em Portugal resalta essa premissa, realidade presente na legislação civil dos países analisados.

¹¹⁶ Artigo 2031º do CC.

¹¹⁷ Artigo 118º do CC.

¹¹⁸ Os critérios de localização dos bens e direitos constam do nº 4, artigo 4º do CIS.

Uma listagem meramente exemplificativa relaciona os bens e direitos sujeitos à incidência do imposto¹¹⁹.

O sujeito ativo é o Estado português, que arrecada e administra o imposto por intermédio da Autoridade Tributária e Aduaneira. Ressalte-se que em relação às regiões autónomas dos Açores e da Madeira, conforme o artigo 31º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, em vez de a arrecadação reverter para o Estado, a receita do imposto incidente sobre as transmissões *causa mortis* devida pelos beneficiários com domicílio fiscal nessas regiões é a elas destinada, tratem-se de herdeiros ou legatários.

São sujeitos passivos do imposto os legatários e a herança, esta representada pelo cabeça de casal (artigos 2º, nº 2, letra “a”; e 3º, nº 3, letra “a” do CIS).

As pessoas que, nos factos sujeitos a registo, tenham autorizado ou procedido à sua realização sem certificarem que o imposto se encontrava liquidado, que fora promovida a sua liquidação ou que não era devido, são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto. Também respondem solidariamente pelo imposto a pessoa singular ou colectiva, bem como seus administradores, diretores ou gerentes, que tomaram ou sancionaram a decisão de autorizar a entrega de depósitos de valores monetários, participações sociais, valores mobiliários, títulos e certificados de dívida pública a si confiados, objeto de transmissão *causa mortis* por eles conhecida, sem a comprovação do pagamento do imposto devido ou, no caso de isenção, da comprovação desta (artigos 42º, nº 2 e 63º-A do CIS).

A base de cálculo do imposto que incide sobre a herança é obtida subtraindo-se do valor da massa hereditária sujeita ao imposto o valor dos legados, dos encargos e das dívidas do autor da herança à data do decesso. Em relação aos legados, deduz-se do valor destes os encargos sobre eles pendentes¹²⁰ (artigo 20º combinado com o artigo 3º do CIS).

A avaliação dos bens e direitos transmitidos é feita, regra geral, pelo valor de mercado na data de abertura da sucessão. Os bens imóveis; objetos de arte, de coleção e antiguidades; participações sociais, títulos de crédito e valores mobiliários; estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas; sociedades de transparência fiscal e estabelecimentos afetos a profissões liberais; propriedade ou

¹¹⁹ Conforme o artigo 1º, nº 3 do CIS, são consideradas transmissões *causa mortis*, designadamente, as que tenham por objeto: direito de propriedade e suas figuras parcelares; bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição; participações sociais, valores mobiliários e direitos de crédito associados, mesmo que transmitidos autonomamente, títulos e certificados da dívida pública, valores monetários, incluindo depósitos em contas bancárias; estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas; direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos; direitos de crédito dos sócios sobre prestações pecuniárias não comerciais associadas à participação social, independentemente da designação, natureza ou forma do acto constitutivo ou modificativo; e valores distribuídos em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias a sujeitos passivos que não as constituíram.

¹²⁰ Nos termos da legislação civil a herança responde pelas despesas do funeral e sufrágios (missas, preces, esmolas e outras obras de caridade na altura e sequência do funeral) de seu autor; encargos com a testamentaria, administração e liquidação do património hereditário, pagamento das dívidas do falecido, e pelo cumprimento dos legados; o legatário pelo cumprimento do legado e dos encargos que lhe são impostos. Se a herança for toda distribuída em legados, os encargos são suportados por todos os legatários na proporção do que a cada um couber, exceto se o testador houver disposto de outra forma (artigos 2068º, 2276º e 2277º do CC).

usufruto com encargos; e direitos parcelares de propriedade, a depender da natureza, da situação ou da utilização que deles se faz, possuem regras específicas para aferir o seu valor (artigos 13º a 19º, e 21º do CIS).

Os valores depositados em contas, guardados em cofres ou confiados a terceiros de forma conjunta, presumem-se pertencentes em partes iguais ao *de cujus* e aos demais depositantes, salvo prova em contrário (artigo 1º, nº 7 do CIS).

A taxa aplicada é de 10%, não variando em função do valor transmitido ou do grau de parentesco com o *de cujus* (artigos 22º do CIS).

São isentos do imposto: o cônjuge ou unido de facto, os descendentes e os ascendentes; o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as suas associações e federações de direito público e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial; as instituições de segurança social; as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública; as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas; e as transmissões de imóveis para entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, destinadas direta ou indiretamente à realização dos seus fins estatutários (artigo 6º e 7º, nº 1, letra “t” do CIS).

São isentos de tributação os seguintes bens e direitos: o abono de família devido à data do decesso, os créditos provenientes de seguros de vida e as pensões e subsídios atribuídos por sistemas de segurança social; os valores aplicados em fundos de poupança-reforma, fundos de poupança-educação, fundos de poupança-reforma-educação, fundos de poupança-ações, fundos de pensões, e ou fundos de investimento mobiliário e imobiliário; liberalidades efetuadas nos termos da Lei do Mecenato; donativos até o montante de € 500; transmissões a favor de sujeitos passivos de IRC; e os bens de uso pessoal e doméstico (artigos 1º, nº 5 do CIS).

No que diz respeito à tributação das transmissões feitas a pessoas coletivas, o IRC tem por aspeto material do facto gerador a percepção de rendimentos, de qualquer natureza, no período tributável, pelas sociedades e demais entidades subordinadas à exação que tenham sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português, desde que seus rendimentos nele obtidos não se sujeitem ao IRS. Os acréscimos patrimoniais provenientes de transmissões *causa mortis* integram as variações patrimoniais positivas do lucro das empresas, ou o rendimento global das pessoas coletivas que não forem empresas, tomados por seus valores de mercado. O facto tributário considera-se verificado no

último dia do período impositivo que, regra geral, coincide com o ano civil (artigos 1º; 2º; 8º; e 21º, n.º 2 do CIRC).

O sujeito ativo é o Estado português, que arrecada e administra o imposto por intermédio da Autoridade Tributária e Aduaneira. Porém, as regiões autónomas dos Açores e da Madeira, em função de disposição constitucional expressa¹²¹, podem, nos termos da lei, adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais e dispor das receitas fiscais nelas geradas. Nesse sentido, a Lei das Finanças das Regiões Autónomas autoriza, dentre outras alterações de impostos, a diminuição das taxas nacionais do IRC em até 30%, por meio de decreto legislativo regional; e define que a receita gerada por esse imposto no território das regiões autónomas a elas pertence (artigos 26º, 56º e 59º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas).

Podem assumir a sujeição passiva: sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas colectivas de direito público ou privado; entidades desprovidas de personalidade jurídica, incluídas heranças jacentes, pessoas coletivas com registo inválido, associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo, cujos rendimentos não sejam onerados pelo IRS ou coletivas na titularidade de pessoas singulares ou colectivas com residência em território português. Também são sujeitos passivos as entidades, com ou sem personalidade jurídica, não residentes em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos ao IRS (artigo 2º do CIRC).

A base de cálculo para as sociedades e demais pessoas coletivas de natureza empresarial residentes é o lucro tributável; para as outras pessoas coletivas residentes, o rendimento global. Para as entidades não residentes, o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português ou os rendimentos considerados para fins de IRS e acréscimos obtidos a título gratuito, quando não possuam estabelecimento estável ou quando, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis (artigos 3º CIRC).

O lucro tributável é determinado pelo resultado líquido do período imputável, computadas as variações patrimoniais positivas e negativas, com base na contabilidade e corrigidos pelas disposições legais aplicáveis (artigo 17º do CIRC).

O rendimento global é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos nos termos do IRS, incluídos os acréscimos obtidos a título gratuito, aplicando-se as disposições relativas à determinação do lucro tributável, sendo que os prejuízos fiscais de atividades comerciais, industriais ou agrícolas e as menos-valias só podem ser deduzidos dos rendimentos da mesma categoria num ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores. Gastos comprovados, desde que indispensáveis à obtenção de

¹²¹ Conforme o artigo 227, n.º 1, letras “i” e “j”.

rendimentos e que não tenham sido computados no rendimento global, mesmo que não especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC, podem ser deduzidos, no todo ou em parte, do rendimento global, respeitadas as disposições legais. Aplica-se uma dedução correspondente a 50% dos rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros distribuídos por entidades residentes, sujeitas e não isentas de IRS, bem como aos rendimentos que, na qualidade de associado, auferiram da associação em participação, tendo aqueles rendimentos sido efetivamente tributados, sendo, ainda, dedutíveis os gastos comprovados relacionados aos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional desenvolvidos, desde que inexista interesse direto ou indireto dos membros de órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas (artigos 53º e 54º do CIRC).

À determinação do lucro tributável de estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes aplica-se, no que couber, as disposições relativas às sociedades residentes, deduzindo-se, ainda, os encargos gerais de administração relacionados ao estabelecimento estável, desde que compatíveis com os praticados entre entidades independentes e, caso não seja possível, imputam-se esses encargos tendo como critérios de repartição o volume de negócios, os gastos diretos, e o ativo fixo intangível. Já os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, obtidos por sociedades e outras entidades não residentes, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS, computados os acréscimos patrimoniais obtidos a título gratuito (artigos 55º e 56º do CIRC).

O lucro tributável também pode ser obtido por métodos indiretos, nos termos da Lei Geral Tributária (artigos 57º do CIRC).

A matéria coletável – montante sobre o qual incidirá a taxa para o cálculo do imposto devido –, no caso de sociedades e demais pessoas coletivas de natureza empresarial residentes em território português, é obtida subtraindo-se do lucro tributável os prejuízos fiscais e os benefícios fiscais eventuais que tenham sido deduzidos desse lucro; para as outras pessoas coletivas residentes, deduzindo do rendimento global os gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos ao imposto e não isentos, e os benefícios fiscais que consistam em deduções desses rendimentos; para as entidades não residentes, mas com estabelecimento estável em Portugal, deduzindo do lucro tributável do estabelecimento os prejuízos fiscais a ele imputáveis e os benefícios fiscais eventuais que tenham sido deduzidos desse lucro; e para as entidades não residentes que obtenham em território português rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, pelos rendimentos das várias

categorias e pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, sem quaisquer deduções (artigo 15º do CIRC).

A taxa geral é de 21%, contudo, para a pequena ou média empresa que exerça, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial a taxa é de 17% até os primeiros € 15.000; para as entidades não residentes e sem estabelecimento estável no país a taxa é de 25%, excepto para os rendimentos oriundos de prémios de rifas, totoloto, jogo de lotto, bem como importâncias ou prémios de sorteios ou concursos, em que a taxa é de 35%; para rendimentos de capitais pagos ou colocados à disposição em contas em nome de um ou mais titulares, mas por conta de terceiros não identificados, a taxa é de 35%, exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo; e para rendimentos de capitais, tal como definidos no CIRS, obtidos por entidades não residentes em território português, domiciliadas em local sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, a taxa é de 35%. Sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português incidem as seguintes taxas adicionais, conhecidas como derrama estadual: até € 7.500.000, 3%; acima desse valor até € 35.000.000, 5%; acima de € 35.000.000, de 9%¹²² (artigos 87º e 87º-A do CIRC).

O CIRC contém um extenso rol de isenções, de natureza subjetiva e objetiva, subordinadas ao cumprimento das condições exigidas, dentre as quais as conferidas: ao Estado, às Regiões Autónomas, às autarquias locais, as suas associações de direito público e às federações e instituições de segurança social; às associações e federações de municípios e às associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas; aos fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social; às pessoas coletivas de utilidade pública administrativa; às instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas; aos rendimentos diretamente derivados de actividades culturais, recreativas e desportivas; e ao lucro de pessoas coletivas e outras entidades de navegação marítima e aérea não residentes provenientes da exploração de navios ou aeronaves, desde que haja reciprocidade (artigos 9º ao 14º do CIRC).

Importante registar que os municípios, nos termos do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, em seu artigo 18º, podem instituir anualmente um imposto – a derrama municipal – até o limite máximo de 1,5% do lucro tributável sujeito e não isento de IRC, sobre a proporção

¹²² Conforme acima mencionado, essas taxas podem ser diminuídas em até 30% pelas regiões autónomas.

do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável no seus territórios. Dessa forma, em relação à derrama municipal, o município exercerá o poder tributário, e será o destinatário da receita, cabendo ao Estado português a sujeição ativa, a administração e a arrecação do tributo.

1.2. Espanha

Na Espanha, a tributação das transmissões *causa mortis*, de forma similar ao que se verifica em Portugal, ocorre por intermédio de dois impostos. O *impuesto sobre sucesiones y donaciones*, que grava as pessoas naturais¹²³; e o *impuesto sobre sociedades*, ao qual se submetem, em termos gerais, as pessoas jurídicas coletivas¹²⁴.

Quanto às pessoas naturais, a *Ley 29/1987, de 18 de diciembre* vigora em todas as Comunidades Autónomas e nas Cidades com Estatuto de Autonomia, com exceção do País Basco e da Comunidade Autónoma de Regime Foral de Navarra. No País Basco, em cada um dos seus três Territórios Históricos – *Álava, Guipúzcoa* e *Vizcaya* – há uma normativa própria¹²⁵. Em Navarra também há norma distinta da Estatal, o *Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre*. Para as pessoas coletivas, de forma similar, a *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades* vigora em todo país, com exceção das comunidades do País Basco e de Navarra que possuem normas próprias¹²⁶.

O *Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco* e o *Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*¹²⁷ garantem uma harmonização entre a leis de âmbito geral e as normas específicas vigentes em Navarra e no País Basco.

Tomando por base a legislação que abrange a maior parte do território espanhol¹²⁸, o aspeto material do facto tributário, para as pessoas naturais – sujeitas ao *impuesto sobre sucesiones y donaciones* –, é a obtenção de incrementos patrimoniais em função da aquisição de bens e direitos por

¹²³ Conforme artigo 1º da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*.

¹²⁴ O artigo 7º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades* exclui de seu âmbito as sociedades civis sem objeto mercantil; e grava algumas entidades sem personalidade jurídica como, por exemplo, fundos de pensão, fundos de garantia de investimento, e uniões temporárias de empresas.

¹²⁵ Para *Álava*, a *Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo*, para *Guipúzcoa*, a *Norma Foral 3/1990, de 11 de enero*, e para *Vizcaya*, a *Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo*.

¹²⁶ Para *Álava*, a *Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre*, para *Guipúzcoa*, a *Norma Foral 2/2014, de 17 de enero*, e para *Vizcaya*, a *Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre*. Em Navarra, a *Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre*.

¹²⁷ Respectivamente *Ley 12/2002, de 23 de mayo* e *Ley 28/1990, de 26 de diciembre*.

¹²⁸ O Estado espanhol é composto por 17 Comunidades Autónomas e duas Cidades com Estatuto de Autonomia – Ceuta e Melilha – que se subordinam às regras do regime comum previstas na *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*. As Comunidades de Navarra e os três territórios do País Basco, com normas próprias, situam-se ao norte, ocupando uma pequena porção do território espanhol.

herança, legado ou qualquer outro título sucessório¹²⁹, que se reputa realizado – aspeto temporal – no dia do decesso do *de cuius*, ou na data que consta da declaração de falecimento, nos casos de morte presumida¹³⁰ (artigos 1º; 3º, nº 1, letras “a” e “c”; e 24º, nº 1 da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*).

Os beneficiários que tenham residência habitual na Espanha serão gravados pela obtenção de incremento patrimonial, onde quer que estejam situados os bens e direitos adquiridos; para os não residentes, oneram-se somente os bens e direitos que estiverem situados, puderem ser exercidos ou devam ser cumpridos em território espanhol, inclusive os seguros de vida contratados com entidades espanholas, ou estrangeiras operando na Espanha (artigos 6º e 7º da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*).

Se o beneficiário for residente na Espanha e o *de cuius* tinha sua residência habitual na Espanha à época do decesso, o imposto sobre as aquisições *causa mortis* e os seguros de vida recebidos é devido na Comunidade Autónoma onde o *de cuius* residia, qualquer que seja a localização dos bens e direitos transmitidos. Quando o *de cuius* não tinha residência na Espanha e o beneficiário for residente, o imposto sobre todos os bens e direitos, independentemente de sua localização, é devido ao Estado Central. Nos casos em que o beneficiário não é residente, tenha tido o *de cuius* residência na Espanha ou no estrangeiro, o imposto incide somente sobre os bens e direitos localizados em território espanhol e é devido ao Estado Central (artigos 6º; 7º da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*, combinado com o artigo 32º, nº 2, letra “a” da *Ley 22/2009, de 18 de diciembre*)

A Comunidade Autónoma de Regime Foral de Navarra e cada um dos três territórios do País Basco, detêm o poder tributário, a competência tributária, a posição de sujeito ativo e são os destinatários da arrecadação do *impuesto sobre sucesiones y donaciones*, cada qual com suas próprias normas. No restante do país, contudo, o poder tributário reside no Estado central que, por meio da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*, instituiu o *impuesto sobre sucesiones y donaciones*.

Ocorre que, com a promulgação da *Ley 22/2009, de 18 de diciembre*, o Estado espanhol transferiu às Comunidades Autónomas o rendimento dessa exação produzido em seus territórios, outorgando a gestão, a liquidação, a arrecadação, a inspeção e a revisão administrativa, bem como o poder de legislar sobre a taxa do imposto, os intervalos de progressividade, as reduções na base imponible, as deduções e as bonificações aplicáveis, restando as demais características do imposto subordinadas à lei de âmbito nacional (artigos 25º, nº 1, letra “c”; e 48º da *Ley 22/2009, de 18 de diciembre*).

¹²⁹ O *Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre*, que aprovou o *Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, relaciona em seu artigo 11º, de forma não exaustiva, o que considera título sucessório, além da herança e do legado, como, por exemplo, os contratos e pactos sucessórios, e a percepção de valores entregues por empresas ou outras entidades aos familiares de membros ou empregados falecidos.

¹³⁰ Artigos 193º a 197º do CC espanhol.

Portanto, cabe às Comunidades Autónomas a sujeição ativa, a competência tributária, a gestão, o produto da arrecação e o poder de legislar sobre determinadas características desses impostos quando produzidos em seus territórios, isto é, quando o beneficiário tem residência na Espanha e o *de cujus* era residente na Comunidade Autónoma. O Estado central, além de conservar o poder tributário, continua a exercer a sujeição ativa, a competência tributária, a gestão, e a ser o destinatário da arrecação nas situações em que o *de cujus* não era residente, ou o beneficiário reside fora do território espanhol.

São sujeitos passivos do *impuesto sobre sucesiones y donaciones* as pessoas naturais, beneficiárias das transmissões que resultarem em incremento patrimonial, seja na qualidade de herdeiro ou legatário (artigo 5º, letra “a” *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*).

No fideicomisso, em termos gerais, se o fiduciário encarregado de transmitir a herança ou legado puder desfrutar no todo ou em parte, temporária ou vitaliciamente, ou tiver a faculdade de dispor do produto ou da renda dos bens até a entrega ao fideicomissário, será sujeito passivo e responderá pelo imposto em relação ao usufruto, considerado seu grau de parentesco com o *de cujus*. Nesse caso, o fideicomissário, ao receber o que lhe cabe ao fim do fideicomisso, pagará o imposto sobre a totalidade do que recebeu, não se computando em seu favor o que foi pago pelo fiduciário. Quando o fiduciário não disfruta do objeto do fideicomisso, deve pagar o imposto, que será computado em favor do fideicomissário quando este for conhecido, preservado o direito à devolução por pagamento feito em excesso em virtude da diferença de taxas aplicáveis dado o parentesco que o fiduciário e o fideicomissário têm com o *de cujus* (artigo 54º do *Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre*, que aprovou o *Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*).

São subsidiariamente responsáveis, salvo quando aplicáveis as normas de responsabilidade solidária da *Ley General Tributaria*³¹, pelo pagamento do imposto: nas transmissões de depósitos, garantias ou contas correntes, os intermediários financeiros e demais entidades ou pessoas que entregaram numerário, valores depositados ou devolveram garantias constituídas; as seguradoras, pela entrega aos beneficiários de valores relativos a seguro de vida; os mediadores, nas transmissões de títulos que sejam parte da massa hereditária (artigo 8º da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*).

A base de cálculo do *impuesto sobre sucesiones y donaciones* é o valor líquido da aquisição individual de cada beneficiário, isto é, o valor de mercado dos bens e direitos transmitidos, diminuído das cargas, dívidas e gastos deduzíveis – não se aplicando aos legados, que são excluídos da massa hereditária e gravados pelo seu valor venal. Podem ser deduzidos do valor dos bens e direitos: os encargos ou ônus de natureza perpétua, temporária ou redimível que recaiam sobre o património

³¹ Artigo 42º da *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.

transmitido e efetivamente diminuam o valor deste; as dívidas deixadas pelo *de cujus*, inclusive as de natureza tributária, desde que não sejam a favor de herdeiros ou legatários, e dos cônjuges, ascendentes, descendentes ou irmãos, mesmo que estes renunciem à herança; e os gastos relativos à última enfermidade, ao funeral, e aos litígios incorridos na sucessão que sejam de interesse comum dos sucessores. Os bens de uso doméstico, vestuário e mobiliário que compõem a habitação são parte da massa hereditária e serão avaliados em 3% do acervo sucessório, podendo os interessados lhes conferir valor superior, ou fazer prova de que seu valor é inferior (artigo 9º, 12º, 13º, 14º, 15º da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*).

Cabe ressaltar que, para fins de determinar a participação individual de cada beneficiário no património transferido, presume-se que fazem parte da massa hereditária e portanto devem ser adicionados à base de cálculo individualizada: os bens pertencentes ao *de cujus* até um ano antes de seu falecimento, salvo prova concludente de que foram transmitidos por ele e não estejam na posse de herdeiro, legatário, cônjuge, parente de terceiro grau ou cônjuge deste; os bens e direitos que nos três anos anteriores ao decesso foram adquiridos a título oneroso em usufruto pelo *de cujus* tendo como nus-proprietários herdeiro, legatário, cônjuge, parente de terceiro grau ou cônjuge deste; os bens e direitos que foram transmitidos pelo autor da herança nos quatro anos anteriores a sua morte, com reserva do usufruto destes ou de outros do adquirente, ou qualquer outro direito vitalício, exceto quando se trate de seguro de renda vitalícia; os títulos de crédito endossados em depósito, se antes do falecimento do endossante não tiverem sido levantados ou não tenha sido registrada a razão do endosso nos livros do depositário; e os valores nominativos objeto de endosso, se a transferência não tiver sido registrada nos livros da entidade emitente antes da morte do *de cujus*. A presunção não tem lugar se provado que a contrapartida dos valores transmitidos foi incorporada ao património do falecido (artigo 11º da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*).

Da base de cálculo apurada para as aquisições *causa mortis*, incluídos os seguros de vida do *de cujus* pagos aos beneficiários – caso não tenham sido reguladas de forma diferente pelas Comunidades Autônomas subordinadas ao regime comum¹³² – são previstas diversas deduções¹³³ para que se determine a base liquidável, dentre as quais cabe ressaltar: para descendentes e adotados menores de 21 anos, € 15.956,87, mais € 3.990,72 por cada ano que falte para completar 21 anos, limitada a dedução a € 47.858,59; para descendentes e adotados maiores de 21 anos, cônjuges, ascendentes e adotantes, € 15.956,87; para colaterias de segundo e terceiro graus, ascendentes e descendentes por afinidade, €

¹³² A título de exemplo, a Comunidade Autónoma da Andaluzia instituiu deduções próprias e aumentou as reduções estatais (artigos 20º a 26º do *Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio*); a Comunidade Autónoma de Madri alterou as reduções estatais (artigos 21º e 22º do *Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre*); e a Comunidade Autónoma Valenciana também alterou as deduções estatais (*artigo 10º da Ley 13/1997, de 23 de diciembre*).

¹³³ Artigo 20º, nº 1 a 4 da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*.

7.993,45; uma dedução adicional de € 47.858,59 ou de € 150.253,03, além das aplicáveis em função do grau de parentesco com o *de cuius*, para o portador de deficiência, a depender do grau de incapacidade a ser aferido nos termos legais; uma redução única de 100% do valor recebido por cônjuges, ascendentes, descendentes, adotante ou adotado, beneficiários de seguros de vida do *de cuius*, independentemente das reduções anteriores, até o limite de € 9.159,49, qualquer que seja o número de seguros existentes¹³⁴; uma redução de 95% do valor de empresa individual, negócio profissional ou participações em entidades, quando o pleno domínio se consolide no cônjuge, descendentes ou adotados e, na ausência de descendentes ou adotados, nos ascendentes, adotantes ou colaterais até o terceiro grau, sempre que a aquisição se mantenha pelos dez anos seguintes ao decesso do *de cuius*; uma redução de 100%, até o limite de € 122.606,47 para cada sujeito passivo, em relação à moradia habitual do *de cuius* quando transmitida para cônjuge, ascendentes, descendentes, ou parente colateral maior de 65 anos que houver convivido com o *de cuius* nos dois anos anteriores ao falecimento do autor da herança, desde que habitem o imóvel pelo prazo de dez anos; uma redução de 95% do valor de bens integrantes do património histórico ou cultural do Estado central ou das Comunidades Autónomas transferido a cônjuge, descendentes ou adotados, sempre que a aquisição se mantenha pelos dez anos seguintes ao decesso do *de cuius*. Se no prazo máximo de 10 anos os mesmos bens forem objeto de uma ou mais transmissões *causa mortis* em favor de descendentes, na segunda e nas ulteriores o imposto pago nas transmissões precedentes será deduzível da base de cálculo.

As taxas aplicáveis sobre a base liquidável do *impuesto sobre sucesiones y donaciones* – base de cálculo menos as deduções legais – são progressivas e variam conforme o montante recebido e, para as Comunidades Autónomas do regime comum que não adotaram taxas e intervalos próprios¹³⁵, variam de 7,65%, (para valores até € 7.993,46) a 35% (acima de € 199.291,40), com 14 taxas intermediárias (artigo 21º da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*).

O produto da multiplicação da base liquidável pelas taxas denomina-se quota íntegra, que é um valor pecuniário sobre o qual será aplicado um coeficiente, que varia em função do património preexistente – de propriedade do beneficiário – e do grau de parentesco com o *de cuius*, para assim se obter o valor do imposto devido, a chamada quota tributária. Os coeficientes do regime comum, que também podem ser modificados pelas Comunidades Autónomas¹³⁶, são os seguintes: para descendentes

¹³⁴ Nos casos de óbito relacionado a atos de terrorismo ou em missões internacionais humanitárias ou de paz de caráter público, a redução de 100% aplicada ao recebido em função de seguros de vida não terá limite quantitativo (Artigo 20º, nº 2, letra “b” da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*)

¹³⁵ A título de exemplo, a Comunidade Autónoma da Andaluzia aumentou as taxas dos dois últimos intervalos para 31,75% e 36,50% (artigo 33º do *Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio*); a Comunidade Autónoma de Madri (artigo 23º do *Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre*) e a Comunidade Autónoma Valenciana (artigo 11º da *Ley 13/1997, de 23 de diciembre*) não alteraram as taxas.

¹³⁶ A título de exemplo, a Comunidade Autónoma da Andaluzia, a Comunidade Autónoma de Madri (artigo 24º do *Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre*); e a Comunidade Autónoma Valenciana (artigo 12º da *Ley 13/1997, de 23 de diciembre*) não alteraram os coeficientes aplicados à quota íntegra.

e adotados, cônjuge, ascendentes e adotantes, que possuam um património pessoal de até de € 402.678,11, coeficiente 1; acima desse valor até € 2.007.380,43, coeficiente 1,05; acima desse valor até € 4.020.770,98, coeficiente 1,1; e acima desse valor, coeficiente 1,2. Para colaterais de segundo e terceiro grau, ascendentes e descendentes por afinidade, até o valor de património pessoal de € 402.678,11, coeficiente 1,5882; acima desse valor até € 2.007.380,43, coeficiente 1,6676; acima desse valor até € 4.020.770,98, coeficiente 1,7471; e acima desse valor, coeficiente 1,9059. Para parentes a partir do quarto grau e beneficiários sem grau de parentesco, até o valor de € 402.678,11, coeficiente 2; acima desse valor até € 2.007.380,43, coeficiente 2,1; acima desse valor até € 4.020.770,98, coeficiente 2,2; e acima desse valor, coeficiente 2,4 (artigo 22º da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*).

No que tange às pessoas coletivas, o *impuesto sobre sociedades* tem por aspeto material a obtenção de renda, qualquer que seja sua fonte ou origem, pelas sociedades e demais entidades subordinadas à exação. O incremento patrimonial obtido a título gratuito, no caso em comento, o promovido pelas transmissões relacionadas ao fenómeno sucessório, integrará a base tributável do período impositivo em que este ocorreu. O período impositivo coincide com o exercício económico de cada entidade, conforme determinado no estatuto social, e não pode exceder a 12 meses. No silêncio estatutário, termina em 31 de dezembro. O facto tributário considera-se consumado no último dia do período impositivo. O imposto alcança unicamente as entidades residentes na Espanha e incide sobre a totalidade da renda que recebam, independentemente do lugar onde o rendimento foi produzido (artigos 1º; 4º; 7º, nº 1 e 2; 17º, nº 4, letra “a”, e 5; 27º; e 28º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*).

O Estado central, Navarra e os três territórios do País Basco são os titulares do poder tributário, exercem a condição de sujeito ativo, a competência tributária e são os destinatários da arrecadação.

O *impuesto sobre sociedades*, tem por sujeitos passivos, desde que estes sejam residentes em território espanhol: as pessoas jurídicas coletivas, excluídas as sociedades civis que não tenham objeto mercantil; as sociedades agrárias de transformação; os fundos de inversão; as uniões temporais de empresas; os fundos de capital de risco e de inversão coletiva; os fundos de pensão; os fundos de regulação de mercado hipotecário; os fundos de titularização; os fundos de garantia de investimentos; as comunidades titulares de montes vizinhos em comunhão, e os fundos de ativos bancários (artigo 7º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre*).

Os casos de responsabilidade solidária e subsidiária aplicáveis a todos os tributos estão consignados nos artigos 41º a 43º da *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.

A base de cálculo do *impuesto sobre sociedades* é constituída pelo importe de renda – tendo como um de seus elementos os valores recebidos como legado – obtido no período impositivo, minorada pela compensação das bases de cálculo negativas de períodos impositivos anteriores. A base de cálculo é aferida por estimativa direta, quando se corrige o resultado contábil, obtido conforme as normas do *Código de Comercio*, mediante a aplicação dos preceitos legais relativos ao *impuesto sobre sociedades*, por estimativa objetiva, em que esta é determinada total ou parcialmente pela aplicação de sinais, índices ou módulos legalmente previstos a determinados setores de atividade; ou por estimativa indireta, nos termos da *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Como regra geral, os legados transmitidos em função do fenómeno sucessório serão avaliados pelo seu valor de mercado (artigo 10º e 17º, nº 4, letra “a” da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre*).

A taxa geral é de 25%, todavia, para as entidades em início de atividade, a taxa é de 15% no primeiro período impositivo em que a base de cálculo seja positiva, bem como no período seguinte, salvo se legalmente lhe seja atribuída taxa menor. Importante registrar que, a depender da atividade exercida, são impostas taxas diferenciadas nos termos do artigo 29º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre*. Se o resultado dessas operações gerar uma base de cálculo negativa ou de valor zero não haverá imposto a recolher.

Da quota íntegra, obtida pela aplicação da taxa sobre a base de cálculo, são feitas deduções para evitar a dupla tributação internacional; aplicadas bonificações, em forma de isenções parciais para certos sujeitos passivos, territórios ou atividades; e deduções para incentivar determinadas atividades, obtendo-se então o valor do imposto devido (artigo 31º a 38º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre*).

Estão isentos do *impuesto sobre sociedades*³⁷: o Estado, as Comunidades Autónomas e as entidades locais; os órgãos autónomos do Estado e as entidades de direito público similares das Comunidades Autónomas e das entidades locais; o *Banco de España*, o *Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito* e os fundos de garantia de investimento; as entidades gestoras e os serviços comuns da *Seguridad Social*; o *Instituto de España*, as Reais Academias oficiais a ele integradas e as instituições das Comunidades Autónomas com língua oficial própria que tenham fins análogos aos da *Real Academia Española*; a *Agencia Estatal de Administración Tributaria*, o *Consejo Económico y Social*, o *Instituto Cervantes*, a *Comisión Nacional del Mercado de Valores*, o *Consejo de Seguridad Nuclear*, o *Ente Público RTVE*, as Universidades não transferidas, a *Agencia de Protección de Datos*, o *Consortio de la Zona Especial Canaria*, a *Comisión del Sistema Eléctrico Nacional* e a *Comisión del Mercado de las*

³⁷ Artigo 9º, nº 1 da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*.

Telecomunicaciones; o *Consejo Internacional de Supervisión Pública*; e as *Agencias Estatales* legalmente agraciadas com essa isenção.

São parcialmente isentas¹³⁸ as entidades e instituições sem fins lucrativos; as uniões, federações e confederações cooperativas; as ordens profissionais, as associações empresariais, as câmaras oficiais e os sindicatos de trabalhadores; os fundos de promoção de emprego; as associações privadas de empresários que colaboram com a *Seguridad Social*; os portos públicos do Estado e das Comunidades Autônomas e as *Autoridades Portuarias*. Também estão parcialmente isentos os partidos políticos, nos termos estabelecidos na legislação sobre o seu financiamento (artigo 9º, nº 3; 109º e 110º da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre*).

1.3. Os bens jurídicos e a tributação

Ao analisar a norma tributária portuguesa que grava o fenómeno sucessório, em relação às pessoas naturais, verifica-se que esta favorece o direito de propriedade em detrimento da arrecadação tributária. Inicialmente por atingir somente o património localizado no país, diminuindo assim a base de incidência. Confere, ainda, isenção objetiva a diversos bens e direitos, culminando com a isenção subjetiva do cônjuge ou unido de facto, dos ascendentes e dos descendentes, e onerando os demais sujeitos passivos com uma taxa fixa de 10% qualquer que seja o valor da transmissão.

Considerando que tendencialmente, como já dito, a transferência ocorre do *de cuius* para esses herdeiros legitimários, beneficiada está a família, e afetada negativamente a arrecadação tributária. Do mesmo modo, em função de proporcionar a manutenção da totalidade do património transferido aos herdeiros legitimários, pouca importância oferece em termos da diminuição da concentração patrimonial com a consequente possibilidade de diminuição das desigualdades, facto relevante para o reforço do bem jurídico democracia. Os que sob a égide do *de cuius* desfrutavam de determinado património, não o tem alterado pela tributação.

A tributação das pessoas naturais na Espanha onera de forma mais incisiva o bem jurídico propriedade, alargando, em relação aos beneficiários com domicílio no país, sua base de imposição ao património localizado no estrangeiro. Presume – *iuris tantum* – que certas transferências efetuadas antes do decesso do *de cuius* compõem os bens e direitos transferidos, num movimento de preservação da integridade do património hereditário. Embora permita, além das subtrações usuais – débitos do *de cuius* e encargos que oneram o património transferido –, a dedução de gastos com a última enfermidade, o

¹³⁸ A isenção aplica-se somente às rendas que provenham da realização de atividades que constituam seu objeto ou finalidade específica e não sejam atividades económicas; às derivadas de aquisições e transmissões gratuitas que tenham sido obtidas em cumprimento do seu objeto ou finalidade específica; e às oriundas de cessão onerosa para realização de seu objeto ou finalidade específica quando o produto se destine a novos investimentos em ativos fixos relacionados com sua atividade.

custo do funeral e dos litígios sucessórios de interesse comum, de forma distinta do que ocorre em Portugal, grava os bens de uso doméstico, vestuário e mobiliário, presumindo – *iuris tantum* – o seu valor em 3% do acervo sucessório.

Permite deduções de até € 47.858,59 que variam regressivamente até o terceiro grau de parentesco, bem como outras deduções sobre bens e direitos específicos que também beneficiam o núcleo familiar mais próximo, não adotando isenção irrestrita para nenhuma situação. As taxas variam de 7,65% a 35%, por faixas em função do valor do património transmitido, aplicando-se, ainda, um coeficiente multiplicador sobre o valor do imposto devido, que varia progressivamente em função do património pessoal do beneficiário e do grau de parentesco com o *de cuius*, e pode alcançar o valor de 2,4.

Com relação ao regime português o bem jurídico propriedade é mais afetado em função de uma base de cálculo mais alargada, a ausência de isenção total para o núcleo familiar próximo, as taxas mais elevadas e a existência de um fator multiplicador ligado ao património preexistente, o que implica numa tendência de reforço da arrecadação tributária. A família também desfruta de tratamento favorável.

Em relação à redução da concentração patrimonial, além das taxas mais elevadas, a consideração do património preexistente dos beneficiários é paradigmático, favorecendo o combate às desigualdades, e fomentando a democracia por meio do combate a concentração patrimonial.

Para as pessoas coletivas as transmissões *causa mortis*, em ambos os países, são incorporadas ao lucro tributável, tendo taxas gerais com ordem de grandeza próximas – em Portugal 21% e na Espanha 25%. O objetivo da tributação do rendimento das pessoas coletivas é onerar o seu resultado económico, não havendo reflexo direto nos bens jurídicos família e democracia, que podem, por outro lado, ser favorecidos pelo destino que o Estado der aos recursos arrecadados.

Embora a transmissão *causa mortis* para pessoas jurídicas seja facto pouco frequente, o que resulta em pequena relevância em termos de receita tributária, propriedade e arrecadação tributária são os bens jurídicos diretamente afetados e, considerando que a tributação onera tão somente o resultado das pessoas coletivas ao final do período de imposição, há certo equilíbrio no tratamento desses bens jurídicos na tributação das transmissões *causa mortis* direcionadas às pessoas coletivas.

2. Estados que tributam as transmissões *causa mortis* como rendimento

2.1. Colômbia

Na Colômbia, as transmissões *causa mortis* são tributadas pelo *impuesto sobre la renta y complementarios*, previsto no *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*, norma que dispõe acerca dos impostos de carácter nacional. O referido imposto é tratado no *Libro Primero*, e abrange as seguintes situações tratadas separadamente: a percepção de renda (*Título I* – artigos 26° a 260°-11), a titularidade de património¹³⁹ (*Título II* – artigos 261° a 298°-8) e o ingresso de ganhos ocasionais (*Título III* – artigos 299° a 318°).

As transmissões *causa mortis* são tratadas como ganhos ocasionais, ao lado dos ganhos com a alienação de bens que tenham feito parte do ativo fixo do contribuinte pelo período mínimo de dois anos; os gerados pela liquidação de sociedades; os provenientes de loterias, prêmios, rifas, apostas ou similares; e os oriundos de doações.

O aspeto material do facto tributário consiste no ingresso de ganho ocasional proveniente de heranças, legados ou porção conjugal¹⁴⁰, e ocorre – aspeto temporal – na data em que a sentença que aprova a partilha é executada ou a escritura pública de liquidação da sucessão é autorizada (para os casos passíveis de liquidação em serviço notarial público – *Decreto n° 902, de 10 de mayo de 1988*), ou seja, na data em que herdeiros e legatários recebem a posse efetiva dos haveres transmitidos, consumando assim o ingresso dos ganhos ocasionais (artigo 7°, 299° e 302° do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*, e artigo 765° CC colombiano).

Quanto ao aspecto espacial, as pessoas singulares, nacionais ou estrangeiras, com residência fiscal no país, estão sujeitas ao imposto sobre as transmissões *causa mortis* qualquer que seja a localização do património transferido, independentemente do local de residência do *de cuius* ao tempo do decesso. As que não possuem residência fiscal no país, são gravadas somente em relação às transmissões em que o autor da herança tinha residência no país. De forma similar, as sociedades e entidades nacionais – pessoas coletivas – estão sujeitas ao imposto sobre as transmissões *causa mortis* independentemente do local de residência do falecido, e as sociedades e entidades estrangeiras, somente quando o *de cuius* era residente no país (artigos 9° e 12° do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*). Os conceitos de residência e de sociedades e entidades nacionais, para fins tributários, são os definidos nos artigos 10° e 12°-1 do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*.

¹³⁹ Trata-se de um imposto extraordinário a ser exigido nos anos de 2019, 2020 e 2021 (artigo 292°-2 do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*).

¹⁴⁰ Nos termos do artigo 1230° do CC colombiano, a porção conjugal é uma fração do património do autor da herança atribuída por lei ao cônjuge sobrevivente que não dispõe do suficiente para a sua sobrevivência.

Por se tratar de um imposto nacional, o sujeito ativo é o Estado colombiano, que arrecada e administra esses recursos por meio da *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*. É sujeito passivo todo aquele que obtém ganhos ocasionais oriundos de transmissões *causa mortis*, pessoa natural ou coletiva, na qualidade de herdeiro ou legatário, e o cônjuge, em função da porção conjugal recebida (artigo 1º, 7º, 12º, 302º do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*).

Os obrigados ao cumprimento de deveres formais de terceiros – por exemplo, os pais em relação aos filhos; e os tutores e curadores, pelos tutelados e curatelados – respondem subsidiariamente pelo imposto devido, quando deixem de cumprir tais deveres. Os procuradores e mandatários especiais respondem solidariamente pelos impostos resultantes do descumprimento das obrigações do representado (artigo 572º, 572º-1, 573º do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*).

Como regra geral, o valor adotado para determinar a base tributável dos bens e direitos transmitidos é o valor destes em 31 de dezembro do ano imediatamente anterior à data da liquidação da sucessão, ou pelo valor de aquisição, se adquirido no mesmo ano. Para determinados bens e direitos, a depender de sua natureza, são fixadas outras formas de aferir a base tributável (artigo 303º do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*). A norma tributária não prevê a dedução de quaisquer custos ou despesas por parte dos beneficiários, permitindo somente os abatimentos relativos às isenções legalmente previstas que abaixo relacionamos.

O *impuesto sobre la renta y complementarios* define taxas distintas para as três situações por ele gravadas. A renda das pessoas coletivas tem taxa geral de 33% para o ano fiscal de 2019¹⁴¹, e a das pessoas naturais, taxas progressivas em função do valor que variam de 19% a 39%, incluindo uma faixa inicial isenta. O imposto sobre o património tem taxa de 1% sobre o valor de património líquido igual ou superior a € 1.379.378,84¹⁴², possuído no dia 1º de janeiro dos anos de 2019, 2020 e 2021 (artigos 240º, 241º, 294º-2, 295º-2, 296º-2 do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*).

Por sua vez, os ganhos ocasionais relativos às transmissões *causa mortis* são sujeitos a uma taxa uniforme de 10% aplicada a pessoas naturais e coletivas (artigos 313º, 314º e 316º do *Decreto n° 624, de 30 de marzo de 1989*).

Não estão sujeitos ao imposto: o Estado; as entidades territoriais; as *Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible*; as áreas metropolitanas; a *Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana* e seu sistema federado; as superintendências e as unidades administrativas especiais; as sociedades de melhorias públicas; as associações de pais de família; os organismos de ação comunitária;

¹⁴¹ A taxa se altera para os anos fiscais de 2020 (32%), 2021 (31%) e, a partir de 2022 (32%).

¹⁴² Os valores em euros foram obtidos considerando o valor da UVT de \$ 34.270, fixada para o ano de 2019 pela *Resolución n° 56, de 22 de noviembre de 2018* da *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*, e o câmbio operado pelo Banco de Portugal em 30 de abril de 2019.

as juntas de defesa civil; as juntas de coproprietários administradores de edifícios organizados em propriedade horizontal ou de coproprietários de conjuntos residenciais, as associações de ex-alunos; as associações de lares comunitários e infantis do *Instituto Colombiano de Bienestar Familiar* ou as autorizadas por este e as associações de adultos autorizadas pelo *Instituto Colombiano de Bienestar Familiar*; as reservas e conselhos indígenas; e a propriedade colectiva das comunidades negras. Também estão isentas, embora obrigadas a apresentar a declaração dos ingressos: os sindicatos, as associações gremiais, os fundos de empregados, os fundos mútuos de inversão, as igrejas e confissões religiosas reconhecidas pelo *Ministerio del Interior* ou por lei, os partidos ou movimentos políticos aprovados pelo *Consejo Nacional Electoral*; as associações e federações de Departamentos e de Municípios; as sociedades ou entidades de alcoólicos anónimos; os estabelecimentos públicos e qualquer estabelecimento oficial descentralizado, quando não seja definido em lei o contrário (artigo 22º, 23º e 307º do *Decreto n.º 624, de 30 de marzo de 1989*).

Estão isentos os ganhos ocasionais de até € 72.797,82 do valor de um imóvel urbano de propriedade do *de cujus* destinado à habitação; de até € 72.797,82 do valor de um imóvel rural de propriedade do *de cujus*, independentemente de estar destinado à habitação ou à exploração económica, não incluídas as propriedades recreativas; de até € 32.995,29 do valor do património transmitido ao cônjuge sobrevivente; aos descendentes, pessoalmente ou representados; e aos ascendentes, no que tange à porção conjugal, à herança ou ao legado; de 20% do valor dos bens e direitos recebidos como herança ou legado por pessoas que não sejam ascendentes, descendentes ou cônjuge sobrevivente, desde que esse valor não ultrapasse € 21.650,26; e os livros, as roupas e os utensílios de uso pessoal, bem como o mobiliário da casa do falecido. A partir do ano de 2019, as indemnizações pagas por seguro de vida estão isentas até o valor de € 118.178,28¹⁴³ (artigo 303º-1 e 307º do *Decreto n.º 624, de 30 de marzo de 1989*, e artigo 1240º do CC).

2.2. Equador

No Equador, as transmissões *causa mortis* são tributadas pelo *impuesto a la renta* previsto no *Título Primero* (artigos 1º a 51º) da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*, que elenca os impostos cuja titularidade cabe ao Estado equatoriano.

¹⁴³ Os valores em euros foram obtidos considerando o valor da UVT de \$ 34.270, fixada para o ano de 2019 pela *Resolución n.º 56, de 22 de noviembre de 2018* da *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*, e o câmbio operado pelo Banco de Portugal em 30 de abril de 2019.

Todavia, até o ano de 1990, ano a partir do qual foi integrada ao *impuesto a la renta* – situação que se manteve de forma ininterrupta até os dias atuais – a tributação do fenómeno sucessório era gravada pelo *impuesto a las herencias, legados y donaciones*¹⁴⁴.

A tributação das transmissões geradas pelo fenómeno sucessório foi incluída no imposto sobre a renda em função do acréscimo patrimonial que configura, embora possua taxas independentes e forma de apuração da base de cálculo distinta. Observe-se ainda que a declaração do imposto sucessório é independente da declaração do imposto relativo às rendas (artigos 36º, letra “d” e artigo 40º da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*).

A extensa redação da letra “d”, do artigo 36º da referida lei, concentra quase a totalidade dos aspetos da incidência do imposto sobre as transmissões *causa mortis*.

O aspeto material do facto tributário é o incremento patrimonial proveniente de heranças ou legados, sendo o aspeto temporal a data da aceitação da herança ou do legado, seja esta feita de forma expressa ou tácita, isto é, o momento em que a norma determina que ocorreu o aperfeiçoamento da transmissão com o efetivo ingresso dos valores na esfera económica dos beneficiários. Quanto ao aspeto espacial, estão sujeitos ao imposto todas as transferências de bens e direitos localizados no Estado equatoriano, independentemente do lugar do falecimento, da nacionalidade, do domicílio ou residência do *de cuius*, seus herdeiros ou legatários. Para os beneficiários residentes, também será gravado o incremento patrimonial proveniente de transmissões de bens e direitos existentes no exterior. Nos casos em que o incremento patrimonial originado no exterior foi objeto de imposto em função do mesmo facto, tal montante pago no estrangeiro será tido como crédito tributário e poderá ser utilizado para abater o devido no país. Tal crédito, porém, será limitado ao imposto gerado por tais incrementos patrimoniais no Equador (artigo 36º, letra “d” da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*).

O sujeito ativo é o Estado, que arrecada e administra o imposto por meio do *Servicio de Rentas Internas del Ecuador*. São sujeitos passivos as pessoas naturais; as sociedades, nacionais ou estrangeiras, com domicílio no país ou no exterior, bem como as partes a elas relacionadas (artigo 3º, 4º da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*). Os conceitos, para fins tributários, de residência de pessoas naturais e sociedades estão definidos nos artigos 4º.1, 4º.2 e 4º.3 da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*.

São responsáveis pelo imposto devido: os executores testamentários, os representantes legais, os tutores, os procuradores, os curadores, os administradores fiduciários ou fideicomissários, e outros

¹⁴⁴ Cindy Gabriela Rodríguez Tapia (2017, p. 61-64). No Equador, a primeira norma gravando as transmissões *causa mortis*, a *Ley de Impuestos Patrióticos*, é do ano de 1910. Uma sucessão de leis manteve a tributação como um imposto independente, sendo a última delas a *Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, de 29 de septiembre 1986*, até que, em 1990, com a aprovação do *Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta*, foi agregado ao imposto sobre o rendimento.

envolvidos, em relação aos atos que praticarem em desrespeito às normas legais (artigo 36º, letra “d” da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*).

A base de cálculo é obtida subtraindo-se do valor dos bens e direitos que compõem os ingressos – excluídos os legados, para os quais não há valores a deduzir –, as seguintes deduções autorizadas: os gastos com a última enfermidade, com o funeral, com a abertura da sucessão e a publicação do testamento; as dívidas pendentes à época do óbito sobre o património do *de cujus*, inclusive as tributárias; e os honorários do executor do testamento, desde que comprovados por documentos idôneos e que não tenham sido cobertos por seguros, ou de qualquer outra forma (artigo 36º, letra “e” da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*)

Os bens e direitos que compõem os ingressos tributáveis serão avaliados conforme previsto no artigo 58º do *Decreto n.º 374, de 8 de junio de 2010 (Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno)*.

O imposto que incide sobre os ingressos oriundos de transmissões *causa mortis* tem taxas específicas que são distintas das aplicadas para as rendas oriundas do trabalho e do capital – para as pessoas naturais –, bem como para as que gravam a renda das atividades desenvolvidas pelas sociedades¹⁴⁵.

Para os ingressos relativos a heranças e legados, sejam seus beneficiários pessoas naturais ou coletivas, as taxas são progressivas e variam por faixas conforme o montante dos ingressos recebidos, sendo os seus valores atualizados anualmente pelo índice de *Precios al Consumidor de Area Urbana*. As taxas gerais para o ano de 2019 iniciam com uma faixa sem tributação, para valores até € 64.253,23. A primeira faixa tributada, para valores acima de € 64.253,23 até € 128.506,46, tem taxa de 5%; a taxa mais elevada, para valores superiores a € 771.065,54, é de 35%; existindo, ainda, taxas intermediárias de 10%, 15%, 20%, 25% e 30%¹⁴⁶. Para os beneficiários com relação de parentesco de primeiro grau – filhos e genitores – as taxas aplicadas são reduzidas à metade (artigo 36º, letra “d” da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*).

Estão isentos os ingressos oriundos de transmissões *causa mortis* recebidos pelos filhos menores de dezoito anos, e para os que tenham deficiência na percentagem e proporcionalidade indicadas em lei. Também são isentos os ingressos oriundos de seguro de vida do *de cujus*, desde que obtidos pelos beneficiários constantes da apólice correspondente (artigo 21º do CC e artigo 36º, letra “d” da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*).

¹⁴⁵ Para a renda oriunda do trabalho e do capital das pessoas naturais, a tributação é progressiva e varia em faixas com valores diferentes das aplicadas aos ingressos de heranças e legados, embora tenham as mesmas taxas; para a renda oriunda das atividades das sociedades a taxa geral é de 25% (artigo 36º, letra “a” e 37º da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004*).

¹⁴⁶ Os valores são os vigentes para o ano de 2019, convertidos para euro conforme o câmbio operado pelo Banco de Portugal em 17 de julho de 2019.

O artigo 9º da *Ley de régimen tributario interno, del 17 de noviembre de 2004* lista uma série de isenções de carácter geral aplicáveis aos ingressos obtidos por meio de transmissões *causa mortis*, dentre as quais podemos ressaltar as obtidas por instituições do Estado e por empresas públicas reguladas pela *Ley Orgánica de Empresas Públicas*; por instituições de carácter privado sem fins lucrativos, legalmente constituídas, e que atendam todas as exigências legais para gozar da isenção, sempre que seus ingressos se destinem a seus fins específicos e somente na parte que seja diretamente neles utilizada; e por institutos de educação superior estatais, amparados pela *Ley de Educación Superior*.

2.3. Os bens jurídicos e a tributação

Apesar de terem optado por tributar o fenómeno sucessório no âmbito do rendimento tanto para pessoas naturais como para pessoas coletivas, Colômbia e Equador, por meio de regras especiais para avaliação dos bens e direitos, baremas específicos para obtenção da base tributável, taxas distintas dos demais ingressos, e isenções específicas, conferem tratamento diferenciado para os ingressos dele provenientes.

Para os beneficiários residentes, o acervo hereditário transmitido é onerado, em ambos os países, independentemente de sua localização. No Equador, quando os beneficiários não forem residentes, o tributo incide somente sobre o património localizado no país. Na Colômbia, os beneficiários não residentes serão gravados apenas em relação às transmissões em que o *de cuius* tinha residência no país.

A norma colombiana não permite quaisquer deduções ao valor dos bens e direitos transmitidos, enquanto que no Equador, podem ser subtraídas do valor do património destinado aos herdeiros, além das dívidas do *de cuius*, os gastos com a última enfermidade, o custo do funeral, as despesas com a abertura da sucessão e com a publicação do testamento, além dos honorários do executor testamentário.

No entanto, embora tenha a base tributável reduzida, a taxa aplicada no Equador é mais severa em sua progressividade: inicia com uma faixa de isenção até € 65.295,40 e avança até 35%. Na Colômbia a taxa é fixa em 10%, havendo uma uma faixa de isenção geral de 20% do valor do património transferido, limitado a € 21.650,26; e para cônjuge, ascendentes ou descendentes, um valor fixo de € 32.995,29. Nesse sentido, a tributação no Equador impacta com maior severidade o bem jurídico propriedade.

Na Colômbia, temos ainda isenções para livros, roupas, utensílios de uso pessoal, e o mobiliário da casa do falecido; para um imóvel urbano de propriedade do *de cuius* destinado à habitação, limitada

ao valor de € 72.797,82; e para um imóvel rural de propriedade do *de cujus*, também limitada ao valor de € 72.797,82. Importante observar que embora sejam isenções objetivas, todas beneficiam tendencialmente o núcleo familiar, visto que a transmissão, usualmente, é direcionada a ele. Percebe-se, assim, o tratamento preferencial conferido ao bem jurídico família.

No Equador tal situação se repete pela aplicação de taxas reduzidas à metade para ascendentes e descendentes em primeiro grau, pela isenção total para os filhos menores de dezoito anos, e para os que sejam acometidos de deficiência.

Consequentemente, na equação que envolve os bens jurídicos propriedade, família e arrecadação tributária, em ambos os países, temos a prevalência dos bens jurídicos família e propriedade em relação à arrecadação tributária.

Embora sua percepção seja mais sutil, ao beneficiar a propriedade e o núcleo familiar a tributação favorece a concentração do património, prejudicando uma melhor distribuição deste e afetando, por esse viés, o bem jurídico democracia.

3. Estados que tributam as transmissões *causa mortis* como património

3.1. Bélgica

Na Bélgica, desde a edição da *Loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989*, os impostos sobre as transmissões *causa mortis* – os *droits de succession* – são regionais (artigo 3º, nº 4). Cabe às regiões (Valónia, Flandres e Bruxelas) determinar as taxas, a base imponible e as exonerações aplicáveis (artigo 4º, § 1º), respeitando, porém, os demais elementos constantes do *Arrêté royal n° 308 du 31 mars 1936*, que anteriormente regulava toda a matéria a nível nacional e assumiu o *status* de norma geral.

Os *droits de succession* compreendem duas exações: o *droit de succession*, quando o *de cujus* é residente fiscal; e o *droit de mutation par décès*, quando o *de cujus* não é residente (artigo 5º, § 2º, nº 4 da *Loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989*). Em Flandres, são designados por *impôt sur la succession*, que engloba o *droit de succession* e o *droit de mutation* (artigos 2.7.1.0.1 e 2.7.1.0.2 do *Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013*).

O aspeto material do *droit de succession* é a transmissão do património, onde quer que esteja localizado; para o *droit de mutation par décès*, é a transmissão dos bens imóveis localizados na Bélgica. Considera-se consumado o facto tributário – aspecto temporal – na data do falecimento, na data fixada

na sentença de declaração da morte presumida, ou na data da lavratura do ato de ausência (artigo 1º do *Code des droits de succession – Région wallonne* e artigos 718º, 131º e 121º, § 2º¹⁴⁷ do CC belga).

O *droit de succession* é devido no local – aspecto espacial – onde o *de cuius* tinha o seu domicílio fiscal à época do falecimento; se nos últimos cinco anos teve vários domicílios na Bélgica, é no local onde esteve domiciliado por mais tempo. O *droit de mutation par décès*, por sua vez, é devido na região da Bélgica onde os bens imóveis estão localizados; se localizados em mais de uma região, é devido naquela em que estiverem os imóveis de maior valor, conforme registo constante de cadastro federal (artigo 5º, § 2º, nº 4 da *Loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989*).

Nas regiões da Valônia e de Bruxelas o sujeito ativo é o Estado central, que arrecada, administra, e repassa os recursos relativos a esses impostos para as regiões, destinatárias finais da arrecadação. Tal ocorre em função da previsão de que o *Service Public Fédéral-Finances* continuaria a efetuar gratuitamente o serviço de arrecadação do imposto, em nome e em coordenação com a região, até que fosse notificado do interesse desta em assumir o serviço do imposto, o que ocorreria efetivamente a partir do segundo ano orçamentário seguinte à notificação da respectiva região. A região de Flandres, que fez a opção de assumir o serviço de gestão de seus impostos a partir de 01/01/2015¹⁴⁸, é o sujeito ativo, e a responsável pela arrecadação e administração desses impostos, o que faz por meio do órgão gestor *Vlaamse Belastingdienst* (artigo 5º, §§ 3º e 4º, da *Loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989*).

Podem figurar como sujeito passivo os herdeiros; os legatários; ou os beneficiários de doações¹⁴⁹ realizadas nos três anos anteriores ao falecimento, pelas quais não foi pago imposto sobre a doação, que serão tratados como se legatários fossem. Em relação ao *droit de succession*, devido nas transmissões em que o *de cuius* é residente fiscal, todos os favorecidos são solidários pela dívida total, com direito de regresso contra os demais em relação ao que extrapolou a sua quota na dívida (artigos 7º, 8º, 70º e 75º do *Code des droits de succession – Région wallonne*).

São responsáveis pelos *droit de succession* e *droit de mutation par décès*, os representantes dos herdeiros, legatários, beneficiários de doação; os curadores de sucessões vacantes; ou administradores; os executores testamentários; e todos ou que devam apresentar a declaração de sucessão, na medida

¹⁴⁷ Artigo 121º, § 2. *La décision déclarative d'absence produit tous les effets du décès à la date de l'établissement de l'acte d'absence.*

¹⁴⁸ Cour des Comptes (2016, p. 3)

¹⁴⁹ São considerados herdeiros os descendentes, o cônjuge, os ascendentes, os parentes colaterais, o coabitante legal e, na falta destes, o Estado, na ordem e de acordo com as regras dos artigos 731º a 772º do CC. Os herdeiros necessários são os filhos e seus descendentes, e o cônjuge (artigos 913º a 919º do CC). Os legatários podem ser pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado.

em que deles dependa o cumprimento das disposições legais (artigos 74º do *Code des droits de succession – Région wallonne*).

Como regra geral, a avaliação dos bens e direitos é feita pelo valor de mercado na data do falecimento (artigo 19º do *Code des droits de succession – Arrêté royal n° 308 du 31 mars 1936*). Para certos bens e direitos, a depender de sua natureza, são fixadas outras formas de aferir o seu valor (artigo 21º do *Code des droits de succession – Arrêté royal n° 308 du 31 mars 1936*).

Base imponible, taxas e exonerações podem diferir em função da competência de cada região para fixá-las.

Na Valônia, a base imponible do *droit de succession* devido pelos herdeiros é obtida subtraindo-se do valor dos bens e direitos transmitidos, os débitos do *de cuius* ao tempo do decesso e o custo do funeral; no *droit de mutation*, os débitos limitam-se aos que se referem exclusivamente aos bens imóveis transmitidos. Para os legatários, a base de cálculo é o valor do legado subtraído das dívidas a ele relativas. Aos débitos são aplicadas as mesmas regras de avaliação dos bens e direitos transmitidos (artigos 27º, 27ºbis e 28º do *Code des droits de succession – Région wallonne*).

As taxas, idênticas para o *droit de succession* e para o *droit de mutation*, são progressivas e variam conforme o montante do património transmitido e o grau de parentesco com o *de cuius*. Na Valônia, para ascendentes, descendentes, cônjuge ou coabitante legal as taxas variam de 3% (para valores até € 12.500) a 30% (acima de € 500.000), com taxas intermediárias de 4%, 5%, 7%, 10%, 14%, 18% e 24%; entre irmãos, de 20% (até € 12.500) a 65% (acima de € 175.000), com taxas intermediárias de 25%, 35% e 50%; entre tios e sobrinhos, de 25% (até € 12.500) a 70% (acima de € 175.000), com taxas intermediárias de 30%, 40% e 55%; para outras pessoas, de 30% (até € 12.500) a 80% (acima de € 175.000), com taxas intermediárias de 35% e 60%¹⁵⁰.

Taxas específicas, que variam progressivamente de zero a 30% em função do valor do imóvel e da ligação entre o *de cuius* e o beneficiário, são aplicadas ao imóvel localizado na Valônia, em que o autor da herança residia há pelo menos cinco anos antes de sua morte, quando este for transmitido a ascendentes, descendentes, cônjuge ou coabitante legal (artigos 48º e 60ºter do *Code des droits de succession – Région wallonne*).

¹⁵⁰Nas regiões de Flandres e de Bruxelas as taxas também variam progressivamente por faixas em função do montante transmitido e do grau de parentesco. Em Flandres, os limites inferior e superior são os seguintes: para ascendentes, descendentes, cônjuge ou coabitante legal, 3% (para valores até € 50.000) e 27% (acima de € 250.000); para outras pessoas, 25% (até € 35.000) e 55% (acima de € 75.000) (artigo 2.7.4.1.1 do do *Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013*). Em Bruxelas, para ascendentes, descendentes, cônjuge ou coabitante legal, 3% (para valores até € 50.000) e 30% (acima de € 500.000); entre irmãos, 20% (até € 12.500) e 65% (acima de € 250.000); entre tios e sobrinhos, 35% (até € 50.000) e 70% (acima de € 175.000); para outras pessoas, 40% (até € 50.000) e 80% (acima de € 175.000); (https://finances.belgium.be/fr/particuliers/famille/decès/droits_de_succession/tarifs_region_Bruxelles-Capitale#q12, acesso em: 23/05/2019).

Uma relação extensa de isenções consta do *Code des droits de succession* da Valônia. Dentre as isenções podemos destacar a concedida a ascendentes, descendentes, cônjuge ou coabitante legal até o limite de 12.500 €, mais um adicional de 12.500 € se o valor líquido transmitido não exceder 125.000 €. A isenção aumenta, para os filhos menores, em 2.500 € por ano inteiro que falte para que completem 21 anos e, a favor do cônjuge ou coabitante legal, em metade dos subsídios complementares que beneficiam os filhos comuns. Os colaterais até o segundo grau, chamados à sucessão de menor falecido, são isentos até o limite de 12.500 €, mais um adicional de 12.500 €, se o valor líquido transmitido não exceder 125.000 €. Para outros herdeiros, legatários e donatários, a isenção se aplica até o valor líquido transmitido que não ultrapasse 620 € (artigo 54°). Podem ser isentos, até o limite de € 250.000, os ascendentes, descendentes, cônjuge, coabitante legal, parentes colaterais até o segundo grau, bem como seus descendentes de primeiro grau, que sucederem à vítima de ato excepcional de violência¹⁵¹ (artigo 55°quater).

São isentos os legados feitos às regiões, às comunidades linguísticas nacionais, à aglomeração de Bruxelas, às comissões comunitárias e instituições análogas de outro Estado membro do Espaço económico europeu, ao Estado federal e a Estados membros do Espaço económico europeu, e às pessoas coletivas criadas por essas instituições (artigo 55°).

São também isentas, desde que obedecidas as condições impostas: a transmissão de empresa em que o *de cuius* exercia, sozinho ou com outras pessoas, ao tempo de sua morte, atividade industrial, comercial, artesanal, agrícola, florestal, ou profissão liberal; a transmissão de terras agrícolas ao agricultor ou co-proprietário da atividade nelas exercida, aos ascendentes, aos descendentes, ao cônjuge ou coabitante legal, desde que não tenham área superior a 130 hectares, caso em que a taxa aplicada é de 3% à condição de que a exploração agrícola dessas terras se estenda por 15 anos; e ações ou créditos de empresa localizada num Estado membro do Espaço Económico Europeu que exerça, por ela mesma ou por suas filiais, atividade industrial, comercial, artesanal, agrícola, florestal, ou profissão liberal (artigo 60°bis).

Destacamos ainda as seguintes deduções a serem aplicadas ao valor do imposto devido: para os beneficiários com três ou mais filhos menores de 21 anos, considerada a data do decesso, uma dedução de 2%, limitado ao valor de € 62 por filho nesta condição, caso o beneficiário seja cônjuge ou coabitante legal, essa dedução é de 4%, limitada a € 124 por filho menor; no caso de ocorrer no ano da morte do *de cuius* uma ou mais transmissões envolvendo os mesmos bens, o imposto devido por essas

¹⁵¹ Nos termos do § 1° do artigo 55°quater é considerado ato excepcional de violência "...*tout acte de violence posé de manière intentionnelle, par une personne isolée ou un groupe de personnes, ayant fait naître au sein de la population un sentiment de peur et d'insécurité en raison, d'une part, de la violence de l'acte lui-même et, d'autre part, des conséquences graves qui en ont découlé, telles que le décès ainsi que l'atteinte à l'intégrité physique et/ou morale portée à la population présente au moment de l'acte.*"

últimas transmissões é reduzido à metade, sendo que a redução não pode superar o valor do imposto pago na transmissão imediatamente anterior (artigos 56º e 57º do *Code des droits de succession – Région wallonne*).

Quando a sucessão incluir imóveis localizados em outros Estados e neles houver sido pago imposto sobre a transmissão destes, esse valor pode ser subtraído do imposto *causa mortis* cobrado na Bélgica sobre os referidos bens, até o limite do imposto devido (artigos 17º do *Code des droits de succession – Arrêté royal n° 308 du 31 mars 1936*).

3.2. Brasil

Dentro do rígido sistema fiscal brasileiro a tributação da transmissão *causa mortis* é feita por meio do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação. A exação tem aspectos regulados diretamente pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional que, apesar de anterior ao texto magno¹⁵², foi por este recepcionado parcialmente pela nova ordem constitucional.

Dessa forma, embora seja um imposto da competência dos Estados e do Distrito Federal, estes não são de todo livres para exercer seu poder tributário, devendo obedecer a uma moldura normativa previamente estabelecida. Fora dessa moldura traçada pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, os 26 Estados e o Distrito Federal têm liberdade para legislar, o que ocasiona uma diversidade no tratamento de certas características da exação.

O aspecto material é a transmissão da propriedade de bens, móveis ou imóveis, e de direitos em função do decesso do seu titular¹⁵³.

O aspecto temporal é regulado pela legislação civil e ocorre na data do decesso ou na data fixada na sentença que declara a morte presumida, momento em que se considera aberta a sucessão¹⁵⁴ (artigos 1784º e 1785º; 6º e 7º do CC brasileiro). Na sucessão provisória – quando a pessoa é considerada ausente –, em 180 dias contados da publicação da sentença que mandar abrir a sucessão (artigos 28º do CC brasileiro).

¹⁵² O Código Tributário Nacional foi implantado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, tendo sofrido, desde então, diversas alterações em seu texto. Nos artigos 35º a 42º regulava o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, de competência dos Estados, fosse a transmissão operada *inter vivos* ou *causa mortis*. A Constituição Federal de 1988, dividiu a exação, destinando a tributação das transmissões *inter vivos* de imóveis aos Municípios; e incorporou os bens móveis e direitos no campo do imposto estadual sobre a transmissão *causa mortis*, mantendo nele as doações.

¹⁵³ O aspecto material depreende-se da conjugação do artigo 155º, inciso I e § 1º da Constituição Federal com o artigo 35º do Código Tributário Nacional com interpretação conforme o texto constitucional, em virtude de este regular, à época, somente a transmissão de bens imóveis.

¹⁵⁴ Na substituição fideicomissária, a regra é que ocorra a incidência na data da abertura da sucessão, quando instituído o fideicomisso, seja a título universal ou singular. Contudo, a revelia do posicionamento da Superior Tribunal de Justiça, há membros da federação que consideram também haver incidência quando da transferência do fiduciário para o fideicomissário (Rio Grande do Sul, artigo 4º da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989; e Distrito Federal, artigo 3º da Lei nº 3.804, de 8 de fevereiro de 2006), situações que vêm sendo corrigidas pelo referido tribunal, tal como ocorrido na declaração de invalidade de disposição similar de lei do Estado do Rio de Janeiro, no Recurso Especial nº 1004707/RJ. Na ocasião ficou decidido que não há incidência sobre a extinção do fideicomisso, entendimento que perdura atualmente.

Nas transmissões de bens imóveis e respectivos direitos, o imposto é devido nos Estados ou no Distrito Federal, conforme a localização do imóvel; para os bens móveis, títulos e créditos, no membro da federação onde se processar o inventário ou o arrolamento (artigo 155º, § 1º, incisos I e II da Constituição Federal). Nos casos em que o *de cuius* era titular de bens, era residente ou domiciliado, ou teve seu inventário processado no exterior, a competência para instituir o imposto será regulada por lei complementar¹⁵⁵ (artigo 155º, § 1º, inciso III) que ainda não foi editada. Logo, até a edição dessa lei complementar pelo poder legislativo federal permanece a lacuna normativa e, a princípio, não poderiam os Estados nem o Distrito Federal, por total ausência de competência, instituir a exação sobre essas situações¹⁵⁶.

Os Estados e o Distrito Federal são os sujeitos ativos, bem como os responsáveis pela arrecadação e pela administração do imposto, o que fazem por meio dos seus órgãos especializados.

Os sujeitos passivos são os herdeiros e os legatários¹⁵⁷. No caso da substituição fideicomissária somente o fiduciário, a título de herdeiro ou legatário, é sujeito passivo, não sendo tributada a transferência ocorrida deste para o fideicomissário. Todavia, conforme já mencionado, há membros da federação que preveem a sujeição passiva do fideicomissário, posição que vem sendo derrubada quando da apreciação dessas disposições pelo Superior Tribunal de Justiça¹⁵⁸.

Na impossibilidade de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária principal, respondem solidariamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: os pais, pelos tributos devidos pelos filhos menores; os tutores e os curadores, pelo imposto devido por tutelados e curatelados; os tabeliães, os escrivães e os demais serventuários de ofício, pelo imposto devido sobre os atos por eles praticados, ou pelos atos realizados em sua presença, e em razão de seu ofício¹⁵⁹. A responsabilidade solidária se estende à empresa, à instituição financeira ou bancária, e a quem caiba a responsabilidade pelo registo ou pela prática de ato que implique a

¹⁵⁵ A aprovação de lei complementar exige quorum qualificado de mais de metade dos integrantes das duas casas do Legislativo Federal (Câmara dos Deputados e Senado Federal), enquanto as leis ordinárias exigem maioria simples (mais da metade nos presentes para deliberação). Importante observar que não há uma hierarquia entre essas espécies legislativas, sendo a lei complementar reservada a determinadas matérias (artigo 69º da Constituição Federal).

¹⁵⁶ O Supremo Tribunal Federal analisa, no Recurso Extraordinário nº 851108, em sede de repercussão geral, a possibilidade dos Estados e do Distrito Federal estabelecerem normas sobre a matéria. O recurso, Tema 825, aguarda julgamento com manifestação contrária da Procuradoria-Geral da República. Embora pendente de decisão, os Estados e o Distrito Federal têm legislado sobre o assunto, como por exemplo, o Estado de São Paulo, no artigo 4º da Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000; o Estado do Rio Grande do Sul, no artigo 3º da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989; e o Distrito Federal, no artigo 2º, § 3º, inciso I da Lei nº 3.804, de 8 de fevereiro de 2006.

¹⁵⁷ Embora o artigo 42º do Código Tributário Nacional permita que sejam tributadas quaisquer das partes envolvidas nas transmissões, da leitura do artigo 35º, § único, infere-se que, em função de ocorrerem “tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”, a herança personificada não pode ocupar a posição de sujeito passivo.

¹⁵⁸ Conforme já mencionado na nota 154.

¹⁵⁹ Código Tributário Nacional, artigo 135º, incisos I, II e VI. Tais previsões, de cunho geral, aplicáveis ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* estão consignadas na legislação correlata do Distrito Federal (artigo 11º, inciso I da Lei nº 3.804, de 8 de fevereiro de 2006); dos Estados do Rio de Janeiro (artigo 11º, inciso II da Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015), do Rio Grande do Sul (artigo 11º, incisos I, II e V da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989), e de São Paulo (artigo 8º, incisos I, V e VI da Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000).

transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações; bem como a qualquer pessoa física ou jurídica que detenha a posse de bem transmitido¹⁶⁰.

A base de cálculo está prevista no artigo 38º do Código Tributário Nacional, e remonta, como regra geral, ao valor de mercado dos bens. Para determinados bens e direitos, conforme a sua natureza, são estabelecidas regras especiais de avaliação¹⁶¹. De forma distinta da prevista na legislação dos Estados do Rio Grande do Sul e de São Paulo, que não autorizam a subtração de quaisquer dívidas do *de cuius* para a determinação da base de cálculo do imposto, o Distrito Federal permite a dedução das dívidas do autor da herança (artigo 7º, inciso I da Lei nº 3.804, de 8 de fevereiro de 2006); e o Estado do Rio de Janeiro, além dessas dívidas, as despesas relativas ao funeral. Tais deduções são aplicadas ao patrimônio transmitido aos herdeiros (artigo 14º, § 2º, inciso I e II da Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015).

O Distrito Federal e os Estados estão limitados na fixação das alíquotas do imposto ao teto máximo definido pelo Senado Federal que, atualmente, é de 8%, com a possibilidade de serem estas fixadas de forma progressiva¹⁶². Na ausência de lei complementar que regule a nível nacional a exação, coube ao Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 557367, decidir pela impossibilidade de fixar alíquotas diferenciadas em função da relação de parentesco com o *de cuius*.

Estabelecido o percentual máximo para o imposto de transmissão *causa mortis*, essas alíquotas foram definidas de forma livre pelo Distrito Federal e pelos Estados, gerando grande diversidade nas taxas praticadas. No Distrito Federal as taxas variam progressivamente e foram fixadas em 4% para base de cálculo que não exceda a € 250.686,84; acima deste valor até € 501.373,68, em 5%; e para valores superiores, em 6%. No Estado do Rio de Janeiro as taxas variam de 4% (para valores até € 52.953,52) a 8% (para valores superiores a € 302.591,54), com taxas intermediárias de 4,5%, 5%, 6% e 7%. O Estado do Rio Grande do Sul adotou uma faixa sem tributação até € 8.639,48; acima deste valor até € 43.197,40, taxa de 3%; acima desse valor até € 129.592,20, taxa de 4%; acima deste valor até € 215.987,00, taxa de 5%; e acima desse valor 6%. O Estado de São Paulo adotou uma taxa única de 4%¹⁶³.

¹⁶⁰ Distrito Federal (artigo 11º, inciso II e IV da Lei nº 3.804, de 8 de fevereiro de 2006), Rio de Janeiro (artigo 11º, inciso III e VI da Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015), e São Paulo (artigo 8º, incisos III e IV da Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000).

¹⁶¹ Distrito Federal (artigo 7º da Lei nº 3.804, de 8 de fevereiro de 2006), Rio de Janeiro (artigo 14º a 25º da Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015), Rio Grande do Sul (artigo 12º a 17º da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989), e São Paulo (artigo 9º a 15º da Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000).

¹⁶² Tal disposição decorre do artigo 155º, § 1º, inciso IV da Constituição Federal – em consonância com o anteriormente previsto no artigo nº 30 do Código Tributário Nacional – que conferiu ao Senado Federal a atribuição de fixar a taxa máxima, hoje prevista na Resolução nº 9, de 5 de maio de 1992. Houve certa controvérsia sobre a progressividade aplicada ao imposto que foi resolvida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 562045.

¹⁶³ Distrito Federal (artigo 9º da Lei nº 3.804, de 8 de fevereiro de 2006), Rio de Janeiro (artigo 26º da Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015), Rio Grande do Sul (artigo 18º da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989), e São Paulo (artigo 16º da Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000). Os valores são os vigentes para o ano de 2019, convertidos para euro conforme o câmbio operado pelo Banco de Portugal em 23 de agosto de 2019.

A Constituição Federal concede imunidade tributária recíproca à União, aos Estados e aos Municípios, bem como as suas autarquias e fundações, o que ocasiona a não incidência do imposto sobre transmissão *causa mortis* quando a transferência beneficia essas entidades político-administrativas. Também gozam de imunidade em relação ao imposto os templos de qualquer culto, os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, e as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos¹⁶⁴.

Inexistindo normas de âmbito nacional, os Estados e o Distrito Federal, atendendo a interesses regionais distintos, instituíram suas próprias normas isentivas. No Distrito Federal, as isenções se resumem ao herdeiro ou ao legatário beneficiado com transmissões patrimoniais que não ultrapassem o valor de € 26.564,93; e à transmissão de imóvel incluído no Programa de Assentamento de População de Baixa Renda desde que seja feita para o legítimo ocupante do lote, em razão da morte do destinatário original. O Estado do Rio de Janeiro apresenta um rol mais alargado de situações, considerando isenta a transmissão *causa mortis*: de valores relativos a salário, remuneração, aposentadoria e pensão, honorários, saldos da conta do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participação PIS-PASEP não recebidos em vida pelo *de cuius*, de bens e direitos integrantes de patrimônio que não ultrapasse o valor de € 9.731,36; de imóveis residenciais a pessoas físicas, desde que a soma do valor dos mesmos não ultrapasse o valor de € 44.914,99; de um único imóvel destinado à residência própria, por uma única vez, quando feita a herdeiros necessários de policiais militares e civis, e agentes penitenciários mortos em decorrência do desempenho da atividade profissional; de imóveis dos Programas de Arrendamento Residencial e do Programa Minha Casa Minha Vida, observados os valores dos programas; de imóveis localizados em Unidades de Conservação da Natureza onde os residentes pertençam à comunidades tradicionais e quilombolas; e de um único imóvel residencial localizado em comunidades de baixa renda. Também são isentas as fundações de direito privado com sede no Estado do Rio de Janeiro, bem como as associações de assistência social, saúde e educação, ou das que mantenham atividades em prol da comunidade, as instituições sem finalidade econômica financiadoras, e daquelas dedicadas a constituição de fundos para financiamento das instituições isentas ou de suas atividades, excluídas as entidades constituídas na forma de Organizações Sociais. O Rio Grande do Sul, por sua vez, isenta a transmissão *causa mortis*: de um imóvel urbano (até o valor de € 18.718,71), ou um rural (até 25 hectares cujo valor não ultrapasse € 26.229,28), para ascendente, descendente, cônjuge ou a ele equiparado, que não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão; de roupas, de utensílios agrícolas de uso manual, bem como de

¹⁶⁴ Constituição Federal, artigo 150º, inciso VI, letra "a" a "c" e §§ 2º, 3º e 4º.

móveis e aparelhos, de uso doméstico; cujo valor do imposto devido seja inferior a € 17,10. No Estado de São Paulo, estão isentas as transmissões: de imóvel urbano ou rural, de até € 29.025,62, cujos beneficiados sejam familiares do falecido, que nele residam e não tenham outro imóvel; de imóvel cujo valor não ultrapasse € 14.512,81, desde que seja o único transmitido; de ferramentas e equipamentos agrícolas de uso manual, roupas, aparelhos de uso doméstico e demais bens móveis de pequeno valor que guarneçam os imóveis isentos transferidos, cujo valor total não ultrapasse € 8.707,69; de depósitos bancários e aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapasse € 5.805,12; de valores relativos a salário, remuneração, aposentadoria e pensão, honorários, saldos da conta do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participação PIS-PASEP não recebidos em vida pelo *de cuius*; e de quaisquer bens ou direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente¹⁶⁵.

3.3. Chile

O *impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones*, previsto na *Lei n° 16.721, de 19 de junho de 1965*, é a exação que grava as transmissões *causa mortis* no Chile.

O aspeto material do facto tributário é a transmissão dos bens e direitos operada em função do decesso de seu titular (artigos 1° e 2° da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*), o que ocorre no momento de sua morte ou; no caso de morte presumida, na data da sentença que concede a posse provisória ou definitiva dos bens do desaparecido, tempo em que se dá a abertura da sucessão definitiva ou provisória (artigos 80° a 97°, e 955° do CC).

No que tange ao aspeto espacial, estão subordinados ao gravame todos os bens e direitos do *de cuius* residente, inclusive os situados no estrangeiro. Quando o autor da herança não for residente, o imposto grava os haveres situados no país e os localizados no estrangeiro quando estes tiverem sido adquiridos com recursos provenientes do território chileno. O imposto de transmissão *causa mortis* pago no exterior em função de bens e direitos subordinados ao imposto similar chileno, servirá de abono ao montante devido no país, sendo que o valor a ser pago após esse abatimento não poderá ser inferior ao que seria devido considerados somente os bens situados no país (artigo 1° da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

O sujeito ativo é o Estado chileno, que arrecada e administra o imposto por meio do *Servicio de Impuestos Internos*. São sujeitos passivos os beneficiários, a título universal ou singular, ou seja, os

¹⁶⁵ Distrito Federal (artigo 6° da Lei n° 3.804, de 8 de fevereiro de 2006), Rio de Janeiro (artigo 8°, incisos VI, VII, XI a XIV, XVII, XVIII e § 3° da Lei n° 7.174, de 28 de dezembro de 2015), Rio Grande do Sul (artigo 7°, incisos I, IV, VIII, X e §§ 3° e 4° da Lei n° 8.821, de 27 de janeiro de 1989), e São Paulo (artigo 6°, inciso I, letras “a” a “e” e § 2° da Lei n° 10.705, de 28 de dezembro de 2000). Os valores são os vigentes para o ano de 2019, convertidos para euro conforme o câmbio operado pelo Banco de Portugal em 26 de agosto de 2019.

herdeiros e os legatários em relação ao que a cada um é transmitido. (artigos 2º, 3º e 50ºbis da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

No fideicomisso é sujeito passivo tanto o fiduciário, quanto o fideicomissário. O primeiro responde pelo imposto incidente sobre a metade do valor da coisa recebida em fideicomisso e, caso o patrimônio se consolide com este, deverá calcular e pagar o imposto sobre o valor total do recebido, deduzindo o montante já pago. Cumprindo-se a condição e ocorrendo a restituição ao fideicomissário, este é gravado pelo valor total líquido do que recebe (artigos 3º, 5º, 8º e 23º da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e das sanções pecuniárias aplicáveis: todas as pessoas que intervierem dolosamente como parte em ato ou contrato, que resulte em fraude com o objetivo de evitar o imposto; os responsáveis pelo registo da transferência de ações de pessoa falecida antes da data da solicitação desse registo, sem que haja prévia autorização do *Servicio de Impuestos Internos*; os depositários de dinheiro, joias ou outros valores de pessoa falecida que entreguem esse valores sem a comprovação da identidade, do pagamento ou da garantia do imposto correspondente, de que esses bens constam do inventário legal, e da autorização do *Servicio de Impuestos Internos*; o comprador de bem não incluído em inventário; os notários que autorizem escrituras públicas de adjudicação ou alienação de bens hereditários, e os conservadores que as registrem, sem que seja anexado o comprovante de pagamento ou da garantia efetuada pelo imposto devido; os herdeiros, os árbitros de partilha, e os executores testamentários com a posse de bens que os entreguem sem que seja efetuada a satisfação ou a garantia do imposto devido (artigo 43º, 44º, 53º, 54º, 59º, 64º, 68º a 71º da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

A base de cálculo é o valor dos bens e direitos transmitidos, deduzidas as despesas em aberto incorridas com a última doença; os custos do funeral; as despesas com a publicação do testamento, as relativas à abertura da sucessão, as necessárias à posse efetiva, e as da partilha, inclusos os honorários do testador e dos responsáveis pela partilha, no que não excedam as tarifas em vigor; as dívidas do *de cuius*; e as pensões alimentícias forçosas. Tais deduções são efetuadas antes da repartição dos quinhões hereditários, subtraindo-se da massa hereditária os legados, que são computados por seu valor individual para a obtenção da base de cálculo a ser utilizada para os legatários (artigos 2º e 4º da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

Os bens que o herdeiro ou legatário tiverem recebido do *de cuius* em data anterior ao falecimento deste, serão somados ao recebido em função do decesso, tomando o valor utilizado para o cálculo do imposto relativo à doação, de forma a que o imposto incida sobre o resultado dessa soma. Calculado o

imposto a pagar, deduz-se desse montante o valor do imposto pago em função das doações (artigo 23º da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

Bens e direitos, como regra geral, são avaliados pelo valor de mercado, existindo regras específicas para determinadas categorias. Inexistindo justificativa para a ausência dos bens móveis que constavam de inventário, e na impossibilidade de os avaliar, seu valor, para fins de percepção do imposto, será estimado em 20% do valor do imóvel que guarneciam (artigos 5º ao 11º, 46º, 46ºbis e 47º da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

As taxas incidentes sobre o valor líquido do que couber a cada beneficiário são progressivas e variam conforme o montante recebido e o grau de parentesco com o de *cujus*.

Para cônjuge ou equiparado, ascendente ou adotante, filhos ou adotados e seus descendentes, as taxas variam de 1% (para valores até € 60.012,98) a 25 % (acima de € 900.194,68), com taxas intermediárias de 2,5%, 5%, 7,5%, 10%, 15%, e 20%. Para parentes colaterais de segundo, terceiro ou quarto grau, as taxas variam de 1,2% (para valores até € 60.012,98) a 30 % (acima de € 900.194,68), com taxas intermediárias de 3%, 6%, 9%, 12%, 18%, e 24%. Na ausência de parentesco ou para graus de parentesco além do quarto grau, as taxas variam de 1,4% (para valores até € 60.012,98) a 35 % (acima de € 900.194,68), com taxas intermediárias de 3,5%, 7%, 10,5%, 14%, 21%, e 28%¹⁶⁶.

Estão isentas até o valor de € 37.508,11 as transmissões efetuadas em favor de cônjuge ou equiparado, ascendente ou adotante, filhos ou adotados e seus descendentes; para parentes colaterais de segundo, terceiro e quarto grau, o limite da isenção é de € 3.750,81. Também gozam de isenção as transmissões a *Beneficencia Pública Chilena*, aos municípios, e as corporações ou as fundações de direito público custeadas ou subvencionadas pelo Estado; a título de pensão alimentícia periódica devida a pessoas a quem o *de cuius* está obrigado por lei; as destinadas à construção ou reparação de templos religiosos; cujo fim seja a beneficência, a difusão de instrução ou o avanço da ciência no país; as destinadas exclusivamente ao bem público, decretadas pelo Presidente da República; e as feitas em favor de entidades beneficiárias para os efeitos e nos termos da *Ley de donaciones con fines culturales*¹⁶⁷ (artigos 2º e 18º da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

Outras isenções foram instituídas por legislação especial, dentre as quais a conferida pelo artigo 3º da *Ley n° 9.135, de 8 de octubre de 1948*, que isenta as transmissões relacionadas com as habitações económicas, nas condições que determina; e pelo artigo 16º do *Decreto con fuerza de Ley n° 2, de 7 de julio de 1959*, que isenta habitações de baixo custo, nos termos estabelecidos pela norma.

¹⁶⁶ Artigo 2º da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*. Os valores são os vigentes para mês de agosto de 2019, convertidos para euro conforme o câmbio operado pelo Banco de Portugal em 28 de agosto de 2019.

¹⁶⁷ A *Ley de donaciones con fines culturales* foi aprovada e consta do artigo 8º da *Ley n° 18.895, de 22 de junio de 1990*.

Quanto às taxas e isenções aplicáveis, o fiduciário é considerado pessoa sem parentesco com o *de cuius*, e ao representando aplicam-se as disposições relativas à pessoa do representado (artigo 3º da *Ley n° 16.271, de 19 de junio de 1965*).

3.4. França

Na França, as transmissões *causa mortis* são tributadas por meio dos *droits de mutations à titre gratuit*, imposto previsto no *Code Général des Impôts*.

O aspeto material do facto tributário é a transmissão de bens e direitos ocorrida em virtude do falecimento do *de cuius*, que se considera ultimado – aspeto temporal – na data da abertura da sucessão que, nos termos da legislação civil, é o dia do falecimento; a data fixada em sentença, quando do desaparecimento de pessoa em circunstâncias em que se pode supor a sua morte; ou a data da transcrição da sentença declarativa da ausência no registo civil. Quanto ao aspeto espacial, o imposto incide sobre todos os bens e direitos transmitidos pelo *de cuius*, estejam localizados no país ou no exterior, quando este tinha domicílio fiscal na França; se o autor da herança não tinha domicílio fiscal no país, somente sobre o património localizado em território francês. O imposto também incide sobre o património localizado no país ou no exterior, se os herdeiros ou legatários tiveram domicílio fiscal na França por pelo menos seis anos, nos dez anos anteriores ao ano em que o património lhes foi transmitido. Para evitar a dupla imposição sobre as transmissões de património localizado fora do território francês, o imposto pago no exterior poderá ser usado para abater o devido na França em relação a esses bens. Importante ressaltar que a união do usufruto à nua-propriedade, em função do decesso do usufrutuário não é facto gerador do imposto (artigos 88º, 90º, 112º, 128º, 720º do CC; e artigo 750ºter, 784ºA, 1133º do *Code Général des Impôts*).

O sujeito ativo é o Estado francês que institui, arrecada e administra o imposto por meio da *Direction générale des Finances publiques*. Podem figurar como sujeito passivo herdeiros e legatários. Os herdeiros, com exceção daqueles isentos do imposto, são solidariamente responsáveis pelo imposto devido, inexistindo solidariedade entre legatários ou entre herdeiros e legatários. No caso de legados concedidos de forma gradual ou residual, o primeiro legatário é o responsável pelo imposto, com a sua morte, o ativo transmitido é taxado de acordo com o parentesco do segundo legatário com o testador, e o regime fiscal da transmissão feita ao segundo legatário é o da data de falecimento do primeiro beneficiado (artigos 784ºC, 1709º e 1710º do *Code Général des Impôts*).

A base de cálculo do imposto é o valor do património transmitido, subtraído dos débitos e despesas autorizados. Como regra geral, bens e direitos são avaliados pelo valor de mercado na data do

decesso do *de cuius*. Para bens móveis e imóveis, direitos de habitação e bens transmitidos em nua-propriedade ou usufruto, empresas, e bens situados no estrangeiro, a depender da natureza, da situação ou da utilização que deles se faz, são aplicadas outras formas de se aferir o seu valor (artigos 669° e 758° a 766° do *Code Général des Impôts*).

Presumem-se fazer parte da sucessão, salvo prova em contrário, devendo ser adicionados à base de cálculo: os bens móveis ou imóveis pertencentes por usufruto ao *de cuius* e por nua-propriedade ao beneficiário ou pessoa interposta¹⁶⁸, a não ser que configure doação prevista em contrato de casamento, doação regular consentida ou desmembramento da propriedade realizados três meses antes da data do decesso; os valores mobiliários, partes sociais, bens ou direitos colocados em um *trust*¹⁶⁹ e demais créditos que o *de cuius* tinha a propriedade ou recebia os rendimentos, ou em razão dos quais tenha efetuado alguma operação menos de um ano antes do falecimento; os títulos ou valores existentes em depósito objeto de contas conjuntas, considerados como propriedade conjunta dos depositantes; os títulos e valores existentes em cofre alugado em conjunto, considerados propriedade conjunta dos locatários; os bens oriundos de contratos de aquisição conjunta em que a parcela de propriedade das pessoas que vierem a morrer é transmitida aos sobreviventes até sua consolidação no último supérstite, considerada como transmissão *causa mortis* aos beneficiários do acréscimo; os valores mobiliários não nominativos que não foram devidamente registrados pelos gerentes, pelo presidente do conselho de administração, ou pelo diretor da sociedade emissora, que são assim considerados de propriedade destes; os imóveis inscritos na matriz cadastral em nome do *de cuius*, pelos quais este pagou imposto de propriedade, e os fundos de comércio pelos quais o *de cuius* esteja inscrito como proprietário e tenha pago os impostos sobre eles incidentes (artigos 751° a 754°B, 1881° e 1882° do *Code Général des Impôts*).

As doações feitas pelo *de cuius* nos últimos quinze anos, bem como as operadas em períodos anteriores quando não se sujeitaram aos *droit de mutations à titre gratuit*, devem ser adicionadas ao então transmitido, para aplicação das taxas progressivas ao montante de cada beneficiário, de forma a obter o valor do imposto devido, considerando nesse cálculo o valor do imposto pago nas doações anteriores (artigo 784° do *Code Général des Impôts*).

¹⁶⁸ Nos termos do artigo 911° do CC, aplicável no caso em questão, presume-se, salvo prova em contrário, serem pessoas interpostas: o pai e a mãe, os filhos e descendentes, bem como a esposa.

¹⁶⁹ Nos termos do artigo 792°-Obis do *Code Général des Impôts*, o *trust* é um conjunto de relações jurídicas criadas no ordenamento de um Estado estrangeiro, por uma pessoa na qualidade de constituinte, por ato entre vivos ou *causa mortis*, para consignar bens ou direitos sob o controle de um administrador, no interesse de um ou mais beneficiários, ou na consecução de um objetivo específico.

Para a obtenção da base de cálculo são deduzíveis do valor do património transmitido aos herdeiros¹⁷⁰ os débitos do *de cuius* à data do decesso¹⁷¹, exceto, salvo prova em contrário, os vencidos há mais de três meses da data do falecimento; as dívidas com herdeiros ou pessoas interpostas; os débitos reconhecidos no testamento; os débitos hipotecários expirados há mais de três meses antes do decesso. Também podem ser subtraídos: os gastos com o funeral no valor fixo de € 1.500, sem necessidade de justificativa; rendas e indemnizações por lesões corporais devidas pelo *de cuius*; aluguéis e valores relativos ao alojamento temporário¹⁷² reembolsados pela massa hereditária ao cônjuge ou ao parceiro legal; a remuneração, fixada em testamento, do administrador da sucessão eleito pelo *de cuius*, no período de seis meses, limitada a 5% do património administrado e a um valor de € 10.000; e as despesas com a reconstituição de títulos de propriedade de bens imóveis e direitos imobiliários, desde que efetuados em até 24 meses após o decesso (artigos 768º a 770º, 773º, 775º, 775ºbis, 775ºquater, 775ºquinquies, 775ºsexies do *Code Général des Impôts*).

Sobre o valor líquido que couber a cada um dos ascendentes e dos filhos deve ser efetuada uma dedução de € 100.000. No caso em que os filhos são representados em função de renúncia ou falecimento, a dedução é dividida entre os representantes. Para cada um dos irmãos a dedução será de € 15.932 e, para seus representantes, seja em função de renúncia ou falecimento, a dedução é dividida entre estes. Cada um dos sobrinhos têm direito a uma dedução é de € 7.967. Aos portadores de deficiência física ou mental – herdeiros ou legatários – incapazes de trabalhar de forma prover o seu sustento, cabe uma dedução de € 159.325. Os mutilados de guerra acometidos de invalidez de no mínimo 50% têm o imposto devido reduzido à metade, não podendo essa redução exceder a € 305. Ressalte-se que as deduções à base de cálculo em função de laços familiares são aplicáveis somente para cidadãos franceses e pessoas originárias de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Mayotte, da Nova-Caledônia, da Polinésia francesa, das ilhas Wallis e Futuna, e das Terras austrais e antárticas francesas, salvo quando houver reciprocidade (artigos 779º, 782º, 783º do *Code Général des Impôts*).

Os bens doados por qualquer beneficiário a uma fundação de utilidade pública reconhecida pelo Estado, desde que a doação seja feita de forma definitiva e plena, no prazo de até seis meses da morte do *de cuius*, serão deduzidos do montante líquido recebido para fins de cálculo do imposto devido, considerado o seu valor na data de abertura da sucessão. Não sendo o beneficiário elegível à aplicação

¹⁷⁰ Os legados são deduzidos da massa hereditária e os legatários pagam o imposto incidente sobre o seu valor de mercado.

¹⁷¹ Os débitos relativos à compra de bens constantes da sucessão e isentos do pagamento do imposto são imputados prioritariamente ao valor desses bens, conforme artigo 769º do *Code Général des Impôts*.

¹⁷² Nos termos do artigo 763º do CC, o cônjuge ou parceiro legal que ocupava como habitação principal, junto com o *de cuius*, imóvel alugado, tem o direito a que o aluguel lhe seja reembolsado pela massa hereditária pelo período de um ano, na medida que seja por ele pago.

de quaisquer deduções, excepcionada a relativa às doações a fundações de utilidade pública, é permitido a dedução de € 1.594 (artigo 788º do *Code Général des Impôts*).

As taxas são progressivas e variam em função do montante transmitido e do grau de parentesco do beneficiário com o *de cujus*.

Para as transmissões operadas em linha reta – para ascendentes e descendentes – as taxas variam de 5% (para valores até € 8.072) a 45 % (acima de € 1.805.677), com taxas intermediárias de 10%, 15%, 20%, 30%, e 40%. Para irmãos e seus representantes, as taxas são de 35% para valores até € 24.430 e de 45% para valores superiores. Os demais parentes até o quarto grau são gravados a uma taxa de 55%, e os parentes mais distantes, ou na ausência de parentesco, a uma taxa de 60%. Legados feitos a estabelecimentos públicos ou de utilidade pública são gravados com as taxas aplicadas aos irmãos, excepcionadas as entidades isentas (artigo 777º do *Code Général des Impôts*).

São isentas do pagamento do imposto, desde que atendam aos requisitos legais exigidos: 75% do valor das partes ou ações de sociedades industriais, comerciais, artesanais, agrícolas ou de profissões liberais; 75% do valor dos bens móveis ou imóveis afetados à empresa individual industrial, comercial, artesanal, agrícola ou de profissão liberal; 75% do valor das participações societárias de grupos florestais, de grupos fundiários agrícolas, de bosque e florestas, e dos bens rurais arrendados a longo termo. Também gozam de isenção os bens imóveis, por natureza ou destinação, classificados como monumentos históricos e os bens móveis que os guarnecem, desde que seus beneficiários atendam as exigências legais; os imóveis sem construção e os direitos a eles relativos (terrenos), desde que atendam as condições legais; e as pensões alimentícias no valor que não superar € 2.700 (artigos 757ºA, 787ºB, 787ºC, 793º, 793ºbis, 793ºter, 795ºA, e 797º do *Code Général des Impôts*).

São isentos dos *droits de mutations à titre gratuit*: o Estado francês, as regiões, os departamentos, os municípios, bem como suas instituições e hospitais públicos, os organismos de administração e gestão da seguridade social, e a caixa geral de previdência dos marítimos, desde que o património transferido seja afetado a atividades não lucrativas; os estabelecimentos que albergam coleções artísticas ou históricas, nas transmissões de obras de arte e objetos de valor histórico quando destinados a compor acervo de carácter público; instituições públicas de caridade ou de utilidade pública cujos recursos sejam utilizados em obras de assistência, na defesa do meio ambiente ou na proteção dos animais; as fundações universitárias, os estabelecimentos de ensino superior, as sociedades de educação popular gratuitas subvencionadas pelo Estado, as associações de ensino superior e os estabelecimentos de utilidade pública que trabalhem em obras de ensino escolar e universitário; os organismos de habitações de baixo valor de aluguel; a oficina nacional dos antigos combatentes e vítimas

de guerra; as associações e uniões de associações culturais. Tais isenções também são aplicadas às entidades de mesma natureza estabelecidas em um estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (artigos 794°, 795°, 795°-0A e 795°B do *Code Général des Impôts*).

São isentos o cônjuge ou parceiro legal; os irmãos celibatários, viúvos, divorciados ou separados desde que tenham, à época do decesso, mais de 65 anos ou sejam acometidos de doença que os torne incapazes de prover sua subsistência, e tenham morado com o de cujus nos cinco anos anteriores ao decesso (796°-0bis, 796°-0ter do *Code Général des Impôts*).

Também gozam de isenção os beneficiários: de militares franceses e aliados mortos em guerra; de militares falecidos em função de ferimentos ou doenças contraídas durante a guerra nos três anos posteriores ao término das hostilidades; de militares mortos quando da participação em operações externas ou de segurança interna, ou em função de ferimentos ou doenças contraídas durante a operação nos três anos posteriores ao término das hostilidades; de franceses ou aliados cujo falecimento ocorreu, seja no curso da guerra, ou nos três anos posteriores ao seu término, em função de factos de guerra; de pessoas mortas em cativeiro ou em consequência deste nos três anos seguintes, após terem sido internadas por atos de resistência; de pessoas falecidas no curso de sua deportação ou por consequências advindas desta nos três anos seguintes; de militares e civis mortos na África do Norte, vítimas de operações militares ou atos de terrorismo; de pessoas mortas por ato de terrorismo e vítimas da guerra ou de consequências diretas desses nos três anos seguintes; de bombeiros profissionais ou voluntários mortos em operação ou em função de ferimentos nela recebidos; de policiais mortos em missão ou de ferimentos nela recebidos; de oficiais aduaneiros mortos no cumprimento da missão ou de ferimentos nela recebidos (artigo 796° do *Code Général des Impôts*).

As transmissões *causa mortis* de imóveis e direitos imobiliários situados na Córsega, cuja abertura da sucessão ocorrer entre primeiro de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2027, são isentas dos *droits de mutations à titre gratuit* até a metade de seu valor. As transmissões *causa mortis* de imóveis e direitos imobiliários situados no arquipélago de Mayotte, quando da primeira transmissão posterior a reconstituição dos títulos de propriedade, desde que transcritos entre primeiro de janeiro de 2018 e 31 de dezembro de 2025, são isentas dos *droits de mutations à titre gratuit* (1135bis e 1135ter do *Code Général des Impôts*).

3.5. Itália

Na Itália, as transmissões *causa mortis* são tributadas pela *imposta sulle successioni e donazioni*, exação com fundamento explícito no artigo 42º da Constituição, que confere à lei o poder de regular os direitos do Estado sobre a sucessão.

Esse imposto foi restabelecido pelo artigo 2º, nº 47 do *Decreto-legge 3 ottobre 2006, n° 262*¹⁷³ e retomou, com pequenas alterações, o texto único aprovado pelo *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*, que vigorou até sua revogação em 2001¹⁷⁴.

O aspeto material do facto tributário é a transmissão de bens e direitos em função da morte – real ou presumida – do *de cuius*, ou da imissão na posse temporária de bens de ausente, o que ocorre, respectivamente, na data do falecimento (artigo 456º do CC) ou na data fixada na sentença de declaração de óbito presumido (artigos 58º, 60º e 61º do CC), e na data da imissão de posse temporária (artigo 50º CC). Quando o *de cuius* é residente fiscal, o imposto é devido em relação a todos os bens e direitos, independentemente de sua localização; quando não o for, somente em relação aos bens e direitos localizados na Itália (artigos 1º, nº 1 e 3; e 2º, nº 1, 2 e 3 do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

O sujeito ativo é o Estado italiano, que arrecada e administra o imposto por meio da *Agenzia delle entrate*. Podem figurar como sujeitos passivos herdeiros e legatários. Para fins desse imposto são considerados parentes em linha reta: pais e filhos naturais, e seus respectivos ascendentes e descendentes; pais adotivos e filhos adoptados, *affilianti* e *affiliati*¹⁷⁵. Os herdeiros são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto devido por eles e pelos legatários, salvo se o co-herdeiro optar pela aceitação a benefício de inventário (artigo 470º do CC), caso em que a solidariedade tem por limite a sua quota hereditária. Não há solidariedade entre legatários e herdeiros, ou entre legatários (artigos 5º e 36º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

Na substituição fideicomissária¹⁷⁶, o imposto onera o fideicomissário pelo valor do usufruto do objeto em fideicomisso. Ocorrendo a morte do fideicomissário, o fiduciário é gravado pelo valor do objeto em fideicomisso na data de abertura da sucessão, sem prejuízo do imposto pago inicialmente. Cessando a substituição, o imposto é devido pelo fideicomissário com base no valor da propriedade plena na data

¹⁷³ Convertido em lei pela *Legge 24 novembre 2006, n° 286*.

¹⁷⁴ A revogação do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346* ocorreu por meio do artigo 13º da *Legge 18 ottobre 2001, n° 383*.

¹⁷⁵ A *affiliazione* foi um instituto jurídico introduzido no direito positivo italiano pelo CC de 1942, pelo qual uma pessoa a quem foi dada a guarda de uma criança, por instituição pública de assistência, pelo período de três anos, ou que durante três anos, manteve a criança sem que lhe tenha sido confiada sua guarda, podia pedir a criação de um vínculo que concedia à criança uma posição de “quase” filho – *affiliato* –, obtendo os poderes e deveres inerentes à autoridade parental – *affiliante*. O instituto foi revogado pela *Legge 4 maggio 1983, n° 184*, sendo que ainda existem pessoas sob essa condição.

¹⁷⁶ Artigo 692º do CC. A substituição fideicomissária é restrita aos casos em que: o instituidor do fideicomisso é pai, mãe, ascendente ou cônjuge do fideicomissário; o fideicomissário é interdito, ou menor de idade, com enfermidade mental; e o fiduciário é pessoa natural ou entidade que cuida do fideicomissário, devendo a assistência existir à abertura da sucessão e continuar após esta.

da abertura da sucessão, deduzido do imposto pago anteriormente (artigo 45º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

A base tributável da herança ou da quota hereditária é o valor de todos os bens e direitos, diminuído dos legados e de outros encargos que a oneram; a dos legados, o valor destes subtraído dos gravames a eles relativos. Compõem a base tributável, dinheiro, jóias e mobiliário, no valor presumido de 10% da base tributável, salvo se elaborado o inventário analítico¹⁷⁷ que comprove valor diverso. A esse resultado devem ser somados, apenas para fins de determinação das taxas aplicáveis, todos as doações feitas pelo *de cuius* a herdeiros e legatários, pelo valor que possuírem na data da abertura da sucessão. Presume-se, salvo prova em contrário, fazer parte da massa hereditária: quaisquer títulos presentes na última declaração de imposto de renda do falecido; bens móveis e títulos ao portador de qualquer natureza de propriedade do *de cuius* ou depositados em seu nome junto a terceiros, sendo que, se o depósito for em conjunto presumem-se possuídos em partes iguais; as participações em quaisquer sociedades, mesmo quando previsto no contrato social o direito de aumento ou aquisição a favor de outros sócios (artigos 8º, 9º e 11º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

Os artigos 12º e 13º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346* excluem da massa hereditária diversos bens e direitos dentre os quais cabe destacar: as indenizações devidas aos herdeiros pelo seguro obrigatório da segurança social; e os bens culturais, assim considerados por lei, desde que tenham sido reconhecidos como tal antes da abertura da sucessão, sendo que, nos casos em que sejam descumpridas as restrições legais a eles impostas, voltam a compor o património hereditário.

O passivo deduzível compreende as dívidas do *de cuius* na data de seu falecimento; as despesas médicas e cirúrgicas do falecido nos últimos seis meses de vida, quando suportadas pelos herdeiros; e as despesas do funeral (artigos 20º a 24º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

Como regra geral, a avaliação dos bens e direitos que compõem a massa hereditária é feita pelo valor de mercado na data do falecimento. Para certos bens e direitos, a depender de sua natureza, são fixadas outras formas de aferir o seu valor (artigos 14º a 19º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

A taxa do imposto é de 4% sobre o valor que exceda a € 1.000.000 por beneficiário, para o cônjuge, ascendentes e descendentes; 6% sobre o valor que exceda a € 100.000 por beneficiário, para irmão ou irmã; 6% para outros parentes até o quarto grau e para os afins em linha reta e colateral até o terceiro grau; e 8% para os demais casos. Se o beneficiário da transmissão é pessoa com deficiência

¹⁷⁷ O inventário deve ser elaborado nos termos dos artigos 769º a 777º do *Codice di Procedura Civile*.

grave, a taxa será aplicada ao valor que exceda a € 1.500.000 (artigo 2º, nº 48 e 49-bis do *Decreto-legge 3 ottobre 2006, n° 262*).

São previstas as seguintes reduções sobre o imposto devido: se a sucessão ocorrer no período de cinco anos posteriores a outra sucessão dos mesmos bens e direitos, o imposto é reduzido num montante inversamente proporcional ao tempo decorrido, à razão de um décimo por cada ano ou fracção de ano, se não incluir todos os bens e direitos que foram objecto da sucessão anterior, a redução aplica-se proporcionalmente ao valor dos bens e direitos incluídos em ambas as sucessões; quando incluir bens imóveis de carácter cultural, assim declarados após a abertura da sucessão, o imposto devido pelo herdeiro ou legatário a quem são transmitidos é reduzido em 50%, desde que obedecidas as condições impostas; caso inclua terrenos rurais ou edificios rurais transmitidos ao cônjuge, aos familiares em linha recta ou aos irmãos ou irmãs do falecido, o imposto devido pelo herdeiro ou legatário a quem são transmitidos é reduzido em 40% até o limite estabelecido, sujeito à condição de que explorem pessoal e habitualmente os imóveis para agricultura ou criação de animais, e que a força de trabalho da família não seja inferior a um terço da força total; se incluir bens imóveis ou partes de bens imóveis utilizados na gestão de empresa transmitidos para o cônjuge ou parentes do falecido em linha recta até ao terceiro grau no âmbito de uma empresa artesanal familiar, o imposto devido pelo herdeiro ou legatário é reduzido em 40% até o limite estabelecido, desde que a existência da empresa familiar artesanal resulte de escritura pública ou contrato particular autenticado; quando incluir empresas, participações em parcerias ou equipamento situados em municípios de montanha com menos de cinco mil habitantes ou em povoações com menos de mil habitantes, transmitidos para o cônjuge ou parente do falecido até o terceiro grau, o imposto é reduzido em 40%, desde que estes prossigam efectivamente a sua actividade empresarial durante um período não inferior a cinco anos a contar da data da transferência. Os impostos pagos a um Estado estrangeiro, relativamente à mesma sucessão e bens, podem ser deduzidos até o limite do imposto devido, resguardada a aplicação de tratado ou acordo internacional (artigos 25º e 26º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

São isentos do imposto: o Estado e as suas diversas subdivisões político-administrativas; as entidades públicas; as entidades privadas legalmente constituídas – com ou sem fins lucrativos –, que desenvolvam actividades de utilidade pública, isenção esta extensiva às entidades similares de Estados membros da União Europeia e de aderentes ao Acordo sobre o Espaço Económico Europeu e, ante reciprocidade, a organismos públicos, fundações e associações de quaisquer Estados; os movimentos e partidos políticos; e as transferências de sociedades ou suas sucursais, partes sociais e ações de

sociedades, efetuadas por pactos familiares¹⁷⁸ a favor de descendentes e cônjuges, desde que estes continuem a exercer a atividade ou o controlo societário por cinco anos, contados da transferência (artigos 3º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

Não incide o imposto na reunião do usufruto com a nua-propriedade (artigos 61º do *Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346*).

3.6. Uruguai

No Uruguai, a tributação das transmissões *causa mortis* ocorre por intermédio do *impuesto a las trasmisiones patrimoniales*, previsto no *Título 19* do *Texto Ordenado*, que foi aprovado pelo *Decreto n° 338, de 28 de agosto de 1996*, e alcança unicamente os bens imóveis localizados no país.

O aspeto material do facto tributário consiste na transmissão de bens imóveis localizados no Uruguai – já definindo assim o aspeto espacial – em função da morte do *de cuius* ou em consequência da posse definitiva dos bens imóveis de ausente, o que ocorre – aspeto temporal – na data do falecimento, ou na data da sentença que concede a posse definitiva dos bens do ausente, em função da morte presumida determinada pela ausência. Ressalte-se que a incidência ocorre somente em relação à transmissão da propriedade plena dos imóveis, pelo que não são oneradas: a transmissão do domínio desmembrado, a consolidação do domínio pela morte do usufrutuário e a transmissão de direitos possessórios (*Texto Ordenado, Título 19, impuesto a las trasmisiones patrimoniales*, artigos 1º, letra “e”; artigos 12º e 13º do *Decreto n° 252, de 16 de septiembre de 1998*; e artigos 68º, 1037º e 1039º do CC).

O sujeito ativo é o Estado uruguaio, que arrecada e administra esses recursos por meio da *Dirección General Impositiva*. Podem figurar como sujeito passivo herdeiros; legatários; ou outros beneficiários, no caso de posse definitiva dos bens de ausente. São responsáveis solidários pelo total do imposto devido, sem prejuízo da distribuição da dívida conforme as regras de direito privado: os herdeiros, inclusive em relação ao devido pelos legatários; e todos os beneficiários em relação à posse definitiva dos bens do ausente. (*Texto Ordenado, Título 19, impuesto a las trasmisiones patrimoniales*, artigo 3º, letras “c” e “d”, e n° 2 e 3; e artigo 14º do *Decreto n° 252, de 16 de septiembre de 1998*).

Na substituição fideicomissária, o sujeito passivo é o fiduciário, não havendo incidência do imposto quando da eventual substituição deste, ou quando da transmissão do bem imóvel para o fideicomissário (*Texto Ordenado, Título 19, impuesto a las trasmisiones patrimoniales*, artigo 1º, parte final).

¹⁷⁸ Artigos 768º-bis a 768º-octies do CC italiano.

A base tributável é o valor do imóvel constante do cadastro da *Dirección General del Catastro*, atualizado de acordo com a variação do índice de preços ao consumidor até o mês anterior ao do falecimento. Para os imóveis localizados em zonas urbanas e suburbanas com construções que não tiveram o seu valor fixado, caberá a *Dirección General del Catastro* determinar esse valor (*Texto Ordenado, Título 19, impuesto a las transmisiones patrimoniales*, artigo 4º; e *Texto Ordenado, Título 1, normas generales de derecho tributario nacional*, artigo 10º).

A taxa do imposto é de 3% para ascendentes e descendentes em linha reta, nos demais casos é de 4%, não variando em função do montante do patrimônio imobiliário transferido (*Texto Ordenado, Título 19, impuesto a las transmisiones patrimoniales*, artigo 6º).

O Título 3 do Texto Ordenado, ao longo de seus 160 artigos, relaciona as isenções objetivas e subjetivas de interesse geral, bem como as condições que porventura se apliquem. Dentre as pessoas e instituições de direito privado isentas de todos os tributos, nacionais ou departamentais, podemos destacar: as instituições culturais e de ensino, as federações ou associações desportivas, bem com as instituições que as integram, sempre que possuam personalidade jurídica; as entidades religiosas, quanto às atividades ligadas ao culto, à assistência social, à educação e ao desporto; os partidos políticos, e os sindicatos de trabalhadores. O Estado e os governos departamentais são imunes a qualquer tributo em relação a seus bens e atividades não comerciais ou industriais. As pessoas e as instituições de direito público isentas, bem como as condições a elas impostas constam dos artigos 30º a 53º (*Texto Ordenado, Título 3, algunas exoneraciones de interés general*, artigos 1º a 59º)

Está isenta do *impuesto a las transmisiones patrimoniales* a *Comisión Honoraria ProErradicación de la Vivienda Rural Insalubre* (*Texto Ordenado, Título 19, impuesto a las transmisiones patrimoniales*, artigo 7º, letra “d”).

Um *adicional al impuesto a las transmisiones patrimoniales*, previsto no mesmo Título 19, é aplicado na transferência de bens imóveis rurais localizados no país – aspecto material – e comunga os mesmos aspetos temporal e espacial, sujeitos ativo e passivos, e base tributável do imposto principal, possuindo taxas de 4% para ascendentes e descendentes em linha reta, e de 5% para os demais casos. Além das isenções de interesse geral mencionadas, o adicional não incidirá sobre os imóveis rurais transmitidos a pessoas públicas estatais ou não estatais (*Texto Ordenado, Título 19, adicional al impuesto a las transmisiones patrimoniales*, artigos 1º, 2º, 3º e 4º; e *Decreto n° 38, de 29 de enero de 2007*, artigos 1º, 2º e 4º).

3.7. Os bens jurídicos e a tributação

Dos seis Estados que tributam as transmissões *causa mortis* como património, o Uruguai possui a base de cálculo mais restrita, gravando somente as transmissões da propriedade plena de bens imóveis. Considera-se o valor do imóvel que consta num cadastro nacional, sem a possibilidade de quaisquer subtrações dessa base de cálculo. A alíquota aplicada é a menor dentre os países pesquisados, uma taxa fixa de 3% para ascendentes e descendentes, e de 4% para os demais beneficiários.

Dessa forma, a propriedade é flagrantemente favorecida pelas baixas taxas aplicadas, tendo a família um tratamento privilegiado em função de uma menor taxa para a transmissão feita a descendentes e ascendentes. Tal base restrita somada às baixas taxas de imposição contribuem para uma maior concentração patrimonial e uma menor arrecadação tributária.

A Itália prevê uma base de imposição mais abrangente para as situações em que o *de cujus* tinha residência no país, gravando todo o património transferido independentemente de sua localização, e incidindo somente sobre o que está localizado no país quando o *de cujus* ali não residia à época do decesso. Presume-se, salvo prova em contrário, que dinheiro, jóias e o mobiliário que guarnece os imóveis representam 10% da base tributável, devendo ser somado ao montante transmitido todas as doações feitas pelo falecido, somente para fins determinação das taxas aplicáveis. É permitida a dedução das dívidas do *de cujus*, as despesas médicas dos últimos seis meses e as despesas do funeral do falecido. As taxas são fixas em 4%, com uma faixa de isenção individual de um milhão de euros para o cônjuge, os ascendentes e os descendentes; 6%, com isenção até cem mil euros para irmão ou irmã; 6% para parentes até 4º grau e afins até o 3º grau; e 8% para os demais beneficiários. Nas sucessões consecutivas operadas dentro de um lustro, é autorizada a redução do valor do imposto devido em até 50%, além de outras deduções ligadas ao parentesco e à natureza do bem.

As baixas taxas de imposição aliadas ao elevado valor da faixa de isenção que alcança cônjuge, ascendentes e descendentes, e as reduções do imposto devido permitidas em função do grau de parentesco com o *de cujus*, favorece os bens jurídicos família e propriedade, promovendo a continuidade da concentração patrimonial no âmbito familiar, e refletindo negativamente na arrecadação tributária e no fomento da democracia.

No Brasil, em virtude da ausência da lei complementar prevista pelo texto constitucional que regularia os casos em que o *de cujus* possui bens, tinha domicílio ou residência, ou teve seu inventário processado no exterior, tais situações não podem ser tributadas pelo Distrito Federal e pelos Estados que, apesar disso, vêm legislando nesse sentido e sendo contestados judicialmente. Logo, a princípio, a base tributável se encontra reduzida por essas situações até a decisão final da Corte Suprema. A taxa

máxima é de 8%, podendo ser adotada de forma progressiva ou fixa, sendo proibida a diferenciação em virtude do grau de parentesco. O Distrito Federal e os Estados, regra geral, adotam como base de cálculo o valor de mercado dos bens e direitos, alguns negando quaisquer subtrações dessa base e outros permitindo a dedução das dívidas do *de cuius* e das despesas do funeral.

No Distrito Federal e nos Estados objeto deste estudo, as regras isentivas em geral estão direcionadas a favorecer o núcleo familiar.

As baixas taxas aplicadas, a base de cálculo reduzida e o favorecimento do núcleo familiar, favorecem os bens jurídicos propriedade e família, reduzindo a arrecadação tributária e a desconcentração patrimonial.

Por seu lado, Bélgica, França e Chile, gravam com mais intensidade o patrimônio transmitido, adotando taxas progressivas que variam em função do montante de bens e direitos transferidos e do grau de parentesco do beneficiário com o *de cuius*. Da mesma forma que a Itália, tributam a transmissão do patrimônio do *de cuius* residente em bases mundiais, sendo que na França, caso herdeiros e legatários tenham domicílio fiscal por pelos menos seis anos nos últimos dez anos anteriores à transferência, também serão tributados bens e direitos transmitidos independentemente da sua localização. Na Bélgica, para o *de cuius* não residente somente os bens imóveis localizados no país sujeitam-se à exação; no Chile, o patrimônio no país e o que foi adquirido no estrangeiro com recursos oriundos do território chileno; e na França, apenas os bens e direitos em território nacional.

A base de cálculo parte do valor do patrimônio transmitido, sendo comum aos três Estados o abatimento das dívidas do *de cuius* e o custo do funeral. França e Chile permitem ainda a subtração de outras despesas relativas ao *de cuius* e ao processo sucessório. Na França, busca-se preservar a integridade da massa hereditária adicionando a ela, por meio de presunções relativas, os bens móveis ou imóveis em que o *de cuius* é o usufrutuário e o beneficiário o nu-proprietário, bens colocados em *trust*, operações próximas ao decesso, valores adquiridos ou depositados em conjunto, valores mobiliários não nominativos, os imóveis inscritos em nome do *de cuius* e os fundos de comércio em relação aos quais o falecido pagou os tributos devidos, devendo, ainda, ser adicionadas as doações dos últimos quinze anos, bem como as doações anteriores quando não se sujeitaram à tributação, considerando-se o imposto então pago. No Chile as doações também devem somar-se ao patrimônio transferido, com a dedução do imposto eventualmente pago à época da doação.

As taxas mais elevadas são as praticadas na Bélgica, e variam de 3% (primeira faixa de tributação para ascendentes, descendentes, cônjuge ou coabitante legal) a 80% (última faixa para parentes mais distantes e na ausência de parentesco); seguida da França, com variação de 5% a 60%; e do Chile, de

1% a 35%. Importante ressaltar que para ascendentes e descendentes, tendencialmente os mais beneficiados com as transmissões, a França aplica as maiores taxas, com faixas de 5% a 45%.

Nos três Estados, além das taxas mais favoráveis, as isenções e as deduções ao imposto apurado são direcionadas com maior intensidade aos familiares do autor da herança.

Dessa forma, em virtude das taxas mais elevadas e da base de cálculo mais ampla o bem jurídico propriedade tem um tratamento mais severo na Bélgica, na França e no Chile, o que beneficia a arrecadação tributária. Apesar do maior avanço sobre a propriedade, a família recebe proteção especial em função das taxas, das isenções e das deduções ao imposto devido que são aplicadas aos beneficiários com grau de parentesco mais próximo.

4. Sumário conclusivo

O bem jurídico família recebe tratamento privilegiado nas normas jurídicas que gravam as transmissões *causa mortis* em todos os Estados analisados. Seja por meio da aplicação de menores taxas¹⁷⁹; da existência de isenções subjetivas e objetivas, totais¹⁸⁰ ou parciais¹⁸¹; da previsão de deduções ao imposto devido¹⁸² e, especificamente na Espanha, pela utilização de índices multiplicadores mais favoráveis relacionados ao património preexistente – ou pela utilização de mais de uma dessas medidas –, o núcleo familiar formado pelo cônjuge ou parceiro legal, pelos ascendentes, pelos descendentes; e, por vezes, por parentes mais distantes, é favorecido. Dado que a transmissão *causa mortis* tendencialmente é feita ao núcleo familiar, até as isenções objetivas, como a concedida ao imóvel de habitação ou a empresa de propriedade do *de cuius*, a ele beneficia.

Ao favorecer o bem jurídico família, também resta favorecido o bem jurídico propriedade, visto que o património transferido pode estar isento ou gravado em menor grau pelo imposto, prejudicando, por conseguinte a arrecadação tributária. Tais factos contribuem para a manutenção da concentração do património nas famílias, com a consequente permanência da situação de desigualdade económica e social, situação prejudicial ao bem jurídico democracia.

A carga fiscal do imposto sobre as transmissões *causa mortis* nos Estados estudados, considerando a base de cálculo adotada, as isenções e deduções permitidas e, principalmente, as taxas aplicadas, vai determinar a maior ou menor intensidade com que o bem jurídico propriedade será gravado, com o respectivo reflexo inverso na arrecadação tributária. Escalonando os Estados analisados, na ordem do que inflige maiores sacrifícios ao bem jurídico propriedade e mais favorece a arrecadação

¹⁷⁹ Bélgica, Chile, Equador, França, Itália e Uruguai.

¹⁸⁰ Equador, França, Itália e Portugal.

¹⁸¹ Bélgica, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Espanha, França e Itália.

¹⁸² Bélgica, Espanha, França e Itália.

tributária, considerando as taxas de imposição e as principais deduções e isenções, teríamos: 1. Bélgica (3% a 80%), 2. França (5% a 60%), 3. Espanha (7,65% a 35%), 4. Chile (1% a 35%), 5. Equador (5% a 35%), 6. Colômbia (10%), 7. Brasil (máximo de 8%), 8. Itália (3% a 4%), 9. Uruguai (3% a 4%, somente sobre bens imóveis localizados no país) e 10. Portugal (10%, com isenção total do cônjuge ou unido de facto, ascendentes e descendentes).

Interessante verificar que um estudo da Comissão Europeia¹⁸³ abordando os impostos sobre a riqueza, incluindo entre estes os que oneram o fenómeno sucessório e as doações, demonstra que o peso desses impostos em relação à arrecadação fiscal coloca os países europeus aqui estudados numa mesma ordem: 1. Bélgica, 2. França, 3. Espanha, 4. Itália e 5. Portugal.

Embora não possamos afirmar que se trata de um dado conclusivo a corroborar o nosso entendimento, em função do estudo também abranger o imposto sobre as doações e reportar-se ao ano de 2012, inevitavelmente aponta numa mesma direção.

Importante ressaltar que o impacto da tributação sobre os bens jurídicos, seja ele positivo ou negativo, não implica necessariamente que essa interferência ocasione de forma efetiva a promoção de determinados bens, ou um tratamento menos favorável a eles. Nenhum sistema tributário, por mais justo que seja ao repartir a carga imposta, alcançaria seus objetivos, caso não fosse acompanhado por políticas públicas que direcionem a despesa pública no mesmo sentido dessa tributação.

Mesmo que a tributação do fenómeno sucessório seja desenhada de forma a beneficiar a arrecadação tributária e a desconcentração patrimonial – promovendo, pelo viés económico e social, a democracia – ao impor um gravame elevado sobre a transmissão do património, as políticas públicas e o consequente gasto público poderiam ser direcionados em outro sentido, isto é, retornando com mais intensidade benefícios aos que foram prejudicados por essa tributação e compensando, de certa forma, a carga inicial a eles imposta. Da mesma forma, um tratamento benéfico à propriedade e à família, embora sacrifique a arrecadação tributária e auxilie na concentração do património, pode ser equilibrado por políticas públicas que proporcionem uma melhor distribuição de renda, com a diminuição das desigualdades económicas e sociais. Logo, embora a análise efetuada chegue a uma conclusão sobre o “viés” da tributação das transmissões *causa mortis*, tal conclusão pode não corresponder à realidade de cada Estado. A coordenação dos dois polos orçamentários – a receita e a despesa, que permitem a promoção das políticas públicas eleitas pelo poder político – é que determina o tratamento efetivamente conferido a esse bens jurídicos.

¹⁸³ European Commission (2014, p. 6, Figure 3 e p. 46, Table 2).

**Parte III – Contributos para uma pequena teoria
da tributação das transmissões *causa mortis***

0. Nota introdutória

Nesta Parte III abordaremos os aspetos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo da norma tributária. Estudando esses aspetos a partir da doutrina, faremos a leitura desses na figura da exação que atinge o fenómeno sucessório, buscando verificar como estes conceitos doutrinários operam na tributação das transmissões *causa mortis* dos ordenamentos analisados na Parte II.

Por conseguinte, todas as informações relativas à tributação do fenómeno sucessório nos Estados que constam da Parte II já se encontram ali devidamente referenciadas no texto ou nas notas de rodapé, pelo que serão aqui apenas mencionadas.

Encerrando esta Parte III, analisaremos a classificação da tributação das transmissões *causa mortis* a partir das bases clássicas: rendimento, consumo e património.

1. Facto tributário

Conforme já mencionado¹⁸⁴, a tributação busca obter recursos que financiem bens públicos e semipúblicos para atender necessidades coletivas da sociedade. No entanto, tal atividade não ocorre de forma aleatória e arbitrária. A necessidade de eleger determinadas situações ou ocorrências que tenham relevância económica como a origem da cobrança de tributos é uma noção intuitiva presente desde os primeiros sistemas fiscais¹⁸⁵.

Jean-Baptiste Say, sem a preocupação de batizar esse pressuposto da tributação, assinala, no início do século XIX, a importância de definir um facto específico que cria a obrigação de pagar tributos:

Nous avons vu que, par l'impôt, ce sont les capiteaux ou les revenus des contribuables qu'il s'agit d'atteindre; mais à moins de taxer arbitrairement les contribuables, on est obligé d'exiger leur contribution à l'occasion d'un fait qui serve de base à la prétention du fisc. Les préposés exigent l'impôt foncier en vertu du fait que le contribuable est propriétaire d'un bien-fonds d'une certaine valeur; la patente, en vertu du fait qu'il exerce une profession industrielle; un droit d'entrée, en raison de l'introduction de telle ou telle marchandise, etc. Ce sont là les faits qui servent de base à l'impôt, c'est sur eux qu'il est assis, et c'est la nature diverse de ces faits qui sert à la classification, à la denomination des impôts¹⁸⁶.

Com o desenvolvimento do Direito tributário, ocorrido após a Primeira Guerra Mundial¹⁸⁷, é que se cunharam diversas expressões¹⁸⁸ para designar essa ideia, sendo “facto tributário” uma delas.

¹⁸⁴ Ver Parte I, item 2.2, p. 31.

¹⁸⁵ No Antigo Império do Egito (3500-2200 a.C.) os gastos públicos eram custeados principalmente por impostos diretos sobre o rendimento e o capital, aferidos num cadastro bienal. Já no Egito ptolemaico (séculos III-I a.C.), o Reino dos Lagídeos baseava sua tributação em taxas devidas em função do exercício de profissões como, por exemplo, o *phoros*, tipo de licença ou patente. A *eisphora*, imposto direto cobrado em Atenas no século IV a.C., era devido em função da propriedade mobiliária e imobiliária, incluídos os escravos. Em Marselha, à época em que constituía uma cidade grega, tributavam-se os eventos de entrada e saída de mercadorias (André Neurrisse, 1978, p. 7-18).

¹⁸⁶ Jean-Baptiste Say (1966, p. 398).

¹⁸⁷ Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 7, nota 8).

¹⁸⁸ Fato gerador, hipótese de incidência, tipo tributário, fato-condição. Na Itália, *fattispecie* e *fattogeneratore*. Nos países hispanófonos, *hecho imponible*, *hecho generador*, *hecho gravado*. No sistema anglo-americano, *tax event*. Nos países francófonos, *fait générateur*. Na Alemanha, *Tatbestand*.

1.1. Definição¹⁸⁹

O facto tributário é a situação, o facto ou conjunto de factos hipoteticamente descritos em lei que, ao serem verificados concretamente, geram como consequência principal a obrigação de que determinada pessoa entregue certa quantia ao poder público, ou a quem a lei de forma expressa definir.

Ressalte-se que o termo facto tributário tem natureza polissêmica, pois se reporta a duas realidades distintas. Uma delas é a descrição hipotética contida na lei, isto é, a previsão normativa que descreve de forma geral e abstrata as situações aptas a gerar a obrigação de pagar o tributo; a outra é a ocorrência, a concreta verificação, a realização do facto descrito na norma jurídica tributária¹⁹⁰.

Essa dupla acepção ocasionou certas discussões doutrinárias sobre a necessidade do uso de expressões distintas para nomear cada uma dessas realidades de forma a anular a possibilidade de confusão no discurso. Surgiram, por exemplo, “hipótese de incidência” para a previsão normativa e “facto imponible” para a ocorrência concreta; “facto gerador abstrato” e “facto gerador concreto”; “*fattispecie* e *fatto generatore*”; “*fattispecie statica*” e “*fattispecie dinamica*”; “*Steuertatbestand*” e “*Tatbestand*”¹⁹¹.

Por óbvio, a utilização de expressões distintas para realidades diversas melhora a precisão do discurso. No entanto, considerando as críticas direcionadas aos vários termos utilizados para descrever essas realidades – em função de supostas impropriedades terminológicas –, parece-nos de um exagerado rigor conceitual o abandono de expressões consagradas na doutrina, visto que, normalmente, o próprio contexto ou uma mera explicação resolveriam o problema¹⁹².

A caracterização do facto tributário, todavia, não se limita à definição do evento que gera a consequência legal – seu aspecto material. Deve também determinar em que momento – aspecto temporal – e em que local – aspecto espacial – considera-se realizado esse evento para definir com precisão a

¹⁸⁹ A definição apresentada reflete os traços comuns a diversas conceituações doutrinárias. “*On entend par là le fait ou l'ensemble de faits, qui permet aux agents du fisc d'exercer leur compétence légale de faire naître une créance de telle somme, au titre de tel impôt, à la charge de tel contribuable*” (Gaston Jéze, 1937, p. 618). Corresponde ao “fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado” (Amílcar de Araújo Falcão, 2013, p.2). A descrição hipotética de um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato que quando realizada concretamente no mundo fenomênico determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo (Geraldo Ataliba, 2018, p. 53). É “o fato, descrito em lei, que, acontecido no mundo fenomênico, faz nascer a relação jurídica tributária, que tem por objeto a dívida tributária” (Roque Antonio Carrazza, 2010, p. 51).

¹⁹⁰ Giuseppe Tinelli (2007, p. 25-27), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 50-53), Ricardo Lobo Torres (2011, p. 244-245), Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 53-59), e Geraldo Ataliba (2018, p. 55-58).

¹⁹¹ Geraldo Ataliba (2018, p. 53-58) reporta essa questão e indica os termos usados na doutrina de diversos países para contornar o problema. Propõe a utilização dos termos “hipótese de incidência” e “fato imponible” no lugar de fato gerador, expressão consagrada na doutrina brasileira e utilizada de forma preponderante (para as duas situações) até os dias de hoje.

¹⁹² Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 5-6) assume que o termo “fato gerador”, cuja utilização por ele é defendida, possui certa impropriedade terminológica, não devendo, porém, ser rejeitado em função da virtude de expressar de forma clara que o momento da ocorrência do fato gerador é o mesmo em que se instaura a obrigação tributária. “Fato gerador” é por ele utilizado para denominar as duas situações. Alberto Xavier (1981, p. 247-248) entende que a discussão sobre a correção da expressão utilizada para nomear essas realidades é um simples problema terminológico sem maior profundidade e opta por “facto tributário”, que também comporta as duas situações. Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 591) não confere maior importância a essa imprecisão terminológica e entende que “o importante é a percepção da questão”. Geraldo Ataliba (2018, p. 54-57) rejeita a expressão “fato gerador” e relaciona autores da doutrina brasileira que a condenam. Luciano Amaro (2014, p. 283-288) relata as discussões doutrinárias em torno da ambiguidade do termo “fato gerador”, mas se posiciona a favor de seu uso por entender ser expressão “bastante feliz e expressiva”.

instauração da relação jurídica tributária¹⁹³. Necessário que se situe o facto no tempo e no espaço para que este alcance sua plenitude como um acontecimento do mundo fenoménico.

Por esse motivo, cabe ao legislador compilar os dados da realidade social que pretende regular e seleccionar as propriedades que julga importantes, incluindo-as no corpo da hipótese, que deverá expressar os três aspetos mencionados.

O aspeto material é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte ao facto tributário, isto é, reflete a figura abstrata de um facto jurídico. Tal imagem é o traço decisivo que permite classificar as diversas espécies tributárias¹⁹⁴.

No caso de o evento eleito descrever uma situação, um facto ou um conjunto de factos que não supõe nem se conecta a uma ação do Estado, estando inteiramente indiferente a qualquer atividade deste, estaríamos diante de um imposto. Assim, a percepção de renda, o consumo de produtos e serviços, a propriedade de imóveis ou veículos, e a transmissão de propriedade de bens móveis ou imóveis, por exemplo, indicariam um facto gerador de imposto.

De forma diversa, o facto tributário que compreende em seu aspeto material uma atividade a ser desenvolvida pelo Estado – mesmo que a referida atividade tenha sido legalmente transferida a outras entidades de Direito público ou privado –, seja esta direta ou indiretamente referida ao obrigado, poderá servir de base a uma taxa ou a uma contribuição.

No caso da taxa, o facto tributário é um acontecimento relacionado diretamente com a utilização, provocação ou disposição de serviço, de bem ou de atividade desenvolvida pelo poder público direta ou indiretamente (prestação concreta de serviço público, utilização de bem de domínio público, remoção de obstáculos jurídicos etc.).

Nas contribuições, a hipótese normativa comporta uma atuação indireta e mediatamente referida ao obrigado, sendo um de seus exemplos mais comuns a contribuição de melhoria¹⁹⁵.

¹⁹³ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 255-268) e Roque Antonio Carrazza (2010, p. 62-84) abordam o facto tributário, o qual nomeiam, respectivamente, por hipótese tributária e hipótese de incidência tributária, por meio desses três aspetos indicados. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 371-373) também entende que o facto tributário abriga esses três aspetos, e julga ser um erro alocar os aspetos subjetivo e quantitativo na hipótese da norma jurídica tributária.

¹⁹⁴ Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 103-104), Geraldo Ataliba (2018, p. 106-107, 130), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 63) e Sacha Calmon Navarro Coêlho (2015, p. 596). A enumeração das espécies tributárias é assunto controverso na doutrina. Há autores que pregam uma classificação dicotômica ou bipartida entre impostos e taxas (José Casalta Nabais, 2015, p. 46; e Alfredo Augusto Becker, 1972, p. 371-372); outros adotam teorias tripartidas, acrescentando as contribuições (Dino Jarach, 1996, p.86; Paulo de Barros Carvalho, 2005, p. 27-29; Roque Antonio Carrazza, 2010, p. 64; e Sacha Calmon Navarro Coêlho, 2015, p. 60); quadripartidas (Ricardo Lobo Torres, 2011, p. 375; Luciano Amaro, 2014, p. 102-108; e Hugo de Brito Machado, 2017, p. 56-67) ou quinquipartidas (Paulo Ayres Barreto, 2011, p. 57-68). As duas últimas são comuns na doutrina brasileira onde, na teoria quadripartida, ao lado dos impostos, das taxas, e das contribuições, aparecem os empréstimos compulsórios; e na quinquipartida, as contribuições são divididas em de melhoria e especiais. Importante destacar que o nosso objetivo neste momento é tão somente diferenciar os impostos das demais espécies tributárias e, para isso, vamos optar pela teoria tripartida e seguir o posicionamento de Geraldo Ataliba (2018, p. 130) que, toma por base o aspeto material presente no facto tributário, e estabelece uma divisão entre situações indiferentes à atividade estatal e situações em que esta é presente, adotando as espécies tributárias imposto, taxa e contribuição.

¹⁹⁵ Geraldo Ataliba (2018, p. 170). Quando o Estado realiza uma obra pública, esta tem por objetivo atender indistintamente à comunidade, ou a uma parcela desta. Porém, pode ocorrer que determinados imóveis, em função dessa obra, tenham uma valorização imobiliária, gerando um benefício especial e individualizado para os seus proprietários. Essa valorização é o elemento intermediário que estabelece a conexão entre a atuação estatal e o obrigado tributário – proprietário do imóvel beneficiado –, e fundamenta a contribuição de melhoria.

Outro aspeto define o momento, o preciso instante em que se reputa consumado o facto descrito na hipótese normativa, marcando a incidência do tributo, o nascimento do liame abstrato que faz surgir direitos e obrigações – a relação jurídica tributária. A fixação das condições temporais para a configuração do facto tributário pode ser feita de forma explícita ou implícita, sendo que, no caso de omissão legal, subentende-se que é o momento em que o evento descrito se realiza¹⁹⁶.

Em relação ao aspeto temporal, certa parte da doutrina classifica o facto tributário em instantâneo (quando se verifica e se esgota em determinado momento); periódico ou complexo (conjunto de factos isolados que ocorrem ao longo de um período que, somados, aperfeiçoam o facto tributário); ou continuado (factos tributários que configuram situações duradouras). No entanto, necessário se faz rechaçar essa classificação visto que o facto tributário sempre ocorrerá num átimo, no momento exato em que todos os requisitos previstos na norma se implementam no mundo real. Na falta de qualquer elemento presente na hipótese, o facto tributário não se pode considerar consumado e simplesmente inexistente¹⁹⁷.

O aspeto temporal é relevante, também, para a identificação do dispositivo legal que vai reger determinado facto, ou seja, é importante para solucionar os conflitos normativos no tempo. Caso o facto tributário tenha ocorrido antes da vigência do dispositivo legal, não tem relevância jurídica; se configurava situação tributável por norma anterior, deve se subordinar às antigas regras, não sendo aplicadas as novas disposições legais. Lembre-se, ainda, que o aspeto temporal marca o termo inicial para contagem de prazos para cumprimento de obrigações ou exercício de direitos em matéria tributária¹⁹⁸.

É por meio da aferição do local da ocorrência do facto tributário – aqui referido como o evento concreto da vida real – que podemos descobrir se existe a sujeição de determinada realidade à tributação¹⁹⁹. Esse aspeto espacial deve estar contido na hipótese normativa, e pode, da mesma forma que no aspeto temporal, ser referido de forma explícita ou implícita.

O aspeto espacial pode se referir a um local específico, a uma área geográfica delimitada ou, de forma mais ampla, ao âmbito da competência territorial do legislador tributário, dado que, como regra, uma norma jurídica tributária terá seu alcance subordinado a essa competência²⁰⁰. Essa designação expressa, em geral, não levanta maiores dúvidas.

Em alguns casos, pode parecer que há uma lacuna na norma em função da ausência de uma disposição expressa acerca desse aspeto. Porém, sempre será possível, por meio de indicações tácitas,

¹⁹⁶ Geraldo Ataliba (2018, p. 94-95), Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 264-265), e Roque Antonio Carrazza (2010, p. 74-75).

¹⁹⁷ Nesse sentido a doutrina de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 268-273) e Roque Antonio Carrazza (2010, p. 75).

¹⁹⁸ Luciano Amaro (2014, p. 292) e Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 60).

¹⁹⁹ Geraldo Ataliba (2018, p. 104-106), Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 260-264), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 70-74), Luciano Amaro (2014, p. 292), e Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 59-60).

²⁰⁰ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 262-263) e Roque Antonio Carrazza (2010, p. 70).

assinalar o local em que deve ser considerado acontecido o facto tributário. Quando implicitamente colocado, poderemos tomar como ponto de partida a competência territorial do legislador tributário e, dentro dessa região, o lugar em que se consuma o facto tributário²⁰¹. O aspeto espacial, portanto, determina o local onde o facto descrito no aspeto material deve ocorrer para dar nascimento à relação jurídica tributária.

Logo, a ocorrência de determinado facto concreto, ainda que espelhe com perfeição o aspeto material da hipótese, será juridicamente irrelevante caso não se realize no espaço geográfico definido na norma.

Os conceitos de incidência, não incidência e isenção, são definidos a partir do facto tributário. Consumado este – isto é, atendidos todos os requisitos dos aspetos material, espacial e temporal – ocorre o que a doutrina denomina incidência. A não incidência advém da imperfeita correspondência entre o facto real e os elementos previstos na hipótese. Na isenção, apesar de a situação concreta ter atendido integralmente a todos os elementos da hipótese – isto é, houve em tese a incidência –, os seus efeitos são paralisados em função da ocorrência de outro facto a que a lei confere eficácia impeditiva, excluindo da condição de jurígeno determinadas situações²⁰².

1.2. Facto tributário nas transmissões *causa mortis*

O facto tributário da transmissão *causa mortis* nos remete a uma realidade social que se escora, de forma lógica, em dois pontos: o decesso ou ausência (morte presumida) de uma pessoa e a transferência de seus haveres para a órbita patrimonial de terceiros.

Podemos apontar a transferência de bens e direitos do *de cuius* como o aspeto material do facto tributário, que, por óbvio, resulta num aumento de património para os beneficiários. O valor do património que se transfere é a substância económica que se busca alcançar com a tributação, que resta afastada na ausência de património a transferir, ou, em geral, na existência de um património negativo (obrigações em valor superior aos bens e direitos).

Evidente, por conseguinte, que em face da materialidade do facto tributário, a transmissão *causa mortis* deve ser obrigatoriamente tributada por meio de um imposto, excluindo a possibilidade de o fazer por meio de taxa ou contribuição, dado que o evento não guarda qualquer relação com a atuação do Estado.

²⁰¹ Geraldo Ataliba (2018, p. 104-106).

²⁰² Alberto Xavier (1981, p. 281-284), Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 151-152). Na doutrina brasileira, Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 86-88) e Luciano Amaro (2014, p. 279-282) incluem ao lado dessas três situações a imunidade. A imunidade seria uma forma especial de não incidência por determinação constitucional e opera no campo da competência tributária, excluindo a possibilidade de o legislador tributar determinada situação.

O primeiro momento a ser considerado pelo legislador como aspeto temporal seria a morte, real ou presumida, de uma pessoa. Dado este evento, tal como ocorre na maior parte dos ordenamentos estudados, considerar-se-ia efetivada a transferência do património e consumado estaria o facto tributário. Neste caso, decesso e transferência comungariam um mesmo momento.

Outra possibilidade seria eleger como aspeto temporal da hipótese um marco legal de transferência descolado do falecimento. O aspeto temporal se situaria, assim, num momento posterior à morte do *de cuius*, por exemplo, na liquidação do processo sucessório com a consequente adjudicação do património do falecido aos beneficiários.

No entanto, os momentos mencionados (decesso e liquidação da sucessão) não esgotam as possibilidades do legislador, que pode eleger outro instante como aspeto temporal, desde que não se descuide da necessária vinculação deste ao decesso e à transferência. Assim, uma linha temporal imaginária ligando os eventos decesso e transferência – que como visto também podem ocorrer de forma simultânea – conteria, a princípio, o conjunto de “momentos” aptos a figurarem como aspeto temporal do facto tributário.

Constata-se, com certa frequência, que o aspeto temporal é referido de forma implícita²⁰³. Na Bélgica, no Brasil, no Chile, e na Itália, por exemplo, a transmissão dos bens e dos direitos do *de cuius* ocorre no exato momento de sua morte, embora tal informação não esteja colocada de forma expressa na norma jurídica tributária. As disposições da legislação civil complementam a norma ao definir que à data do falecimento a sucessão é aberta e o património é transmitido.

Enquanto na tributação da transmissão *causa mortis* é possível determinar o aspeto temporal do facto gerador de forma implícita na própria definição do aspeto material, a princípio, tal não nos parece de todo viável quanto ao aspeto espacial. O problema enfrentado pelo legislador surge em função da localização e da natureza do património da sucessão – ou de parte deste –, do domicílio do *de cuius*, do domicílio dos beneficiários, ou da conjugação desses fatores. Diante dessas realidades, há a incontornável necessidade de delinear de forma expressa o aspeto espacial.

A existência de mais de uma norma jurídica tributária a incidir sobre a materialidade do facto, seja pelo concurso de mais de um Estado, seja pela presença de regiões com autonomia tributária dentro de um mesmo Estado, pode gerar uma dupla tributação, o que reforça a exigência de explicitar esse aspeto.

²⁰³ Roque Antonio Carrazza (2010, p. 70 e 74) ressalta que os aspetos espacial e temporal podem ser determinados de forma implícita quando da escolha do aspeto material.

Essa dupla tributação surge do conflito entre normas de ordenamentos distintos, dada a diversidade dos elementos de conexão eleitos. Tais elementos de conexão dão origem às ligações que se estabelecem entre pessoas, objectos e factos, por um lado; e ordenamentos tributários por outro, tendo por base critérios subjetivos (relacionados às pessoas) ou objetivos (relacionados às coisas e aos factos). Por vezes, pode ser escolhido mais de um desses elementos de conexão para formatar o aspeto espacial do facto tributário²⁰⁴.

Na tributação da transmissão *causa mortis*, temos o confronto de dois elementos de conexão primordiais: o domicílio, do *de cuius* ou do beneficiário, e a localização do património. Ao adotar o domicílio do *de cuius* ou do beneficiário como elemento de conexão, o Estado poderia gravar a totalidade das transmissões de bens e direitos quando estes tivessem nele residência, mesmo que esses haveres não estivessem localizados em seu território, utilizando, assim um critério de tributabilidade ilimitado. Optando pela localização do património, o Estado tributaria somente as transmissões de bens e direitos situados em seu território, não interessando o local de domicílio do autor da herança ou dos beneficiários. Atualmente, porém, a preferência dos Estados em matéria de tributação das transmissões *causa mortis* é pela adoção de regras que tomam por base critérios pertencentes a esses dois elementos de conexão, tributando, em geral, os não residentes em relação aos haveres localizados em seu território, e os transmitentes nele domiciliados pela totalidade do património, incluídos os bens e direitos por acaso localizados em outros Estados²⁰⁵.

Podemos observar as diferentes opções do legislador para cada um desses aspetos nas normas jurídicas tributárias estudadas na Parte II.

Na Bélgica, os *droit de succession* se dividem em dois impostos a depender do domicílio fiscal do *de cuius*: o *droit de succession*, quando este é residente; e o *droit de mutation par décès*, quando não o é. No primeiro caso, o aspeto material é a transmissão de bens e direitos, independentemente de sua localização; no segundo, é a transmissão de bens imóveis localizados na Bélgica. O aspeto temporal, para ambos, é a data do falecimento, a data fixada na sentença que declara a morte presumida, ou a data de lavratura do ato de ausência.

Esses impostos são de competência regional. O *droit de succession* é devido na região onde o *de cuius* tinha seu domicílio fiscal. O *droit de mutation par décès* é devido na região onde se localizam

²⁰⁴ Alberto Xavier (2009, p. 223-226) entende que o elemento de conexão é o principal motivo da dupla tributação e o define como: “o elemento da previsão normativa que, fixando a localização de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desses ordenamentos a essa mesma situação”. Embora o autor esteja a referir-se à tributação internacional, julgamos que os elementos de conexão, de forma similar, também operam internamente nos Estados que são subdivididos em regiões com autonomia tributária, em relação à imposição de determinados impostos comuns, dentre os quais, os que gravam as transmissões *causa mortis*.

²⁰⁵ Alberto Xavier (2009, p. 233-234). O autor menciona, ainda, que poucos países tributam os seus nacionais que residem no exterior, citando os Estados Unidos e a Turquia como exemplos.

os imóveis a transmitir. Utilizam-se, para a definição do aspeto espacial os elementos de conexão “domicílio”, neste caso o do *de cuius*, e “localização” do imóvel.

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação brasileiro, cujo poder tributário cabe aos Estados e ao Distrito Federal, tem por aspeto material a transmissão da propriedade de bens e direitos em função da morte de seu titular, dando-se por consumado o facto tributário na data do decesso, na fixada na sentença que declara a morte presumida, ou em 180 dias contados da publicação da sentença que define a abertura da sucessão provisória quando a pessoa é considerada ausente. Os bens imóveis e respectivos direitos serão tributados no local (Estado ou Distrito Federal) de sua localização, os demais bens e direitos, onde se processar o inventário ou o arrolamento. Quando o autor da herança for titular de bens; residente, domiciliado ou tiver seu inventário processado no exterior, surge uma situação que aguarda resposta da Corte Constitucional, em função de não existir a necessária lei de âmbito nacional para regular essa matéria.

O aspeto material do facto tributário do *impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones* chileno é a transmissão dos bens e direitos motivada pelo decesso do autor da herança, e tem por marco temporal o momento da morte ou; no caso de morte presumida, a data da sentença que concede a posse provisória ou definitiva dos bens do desaparecido, tempo em que se dá a abertura da sucessão definitiva ou provisória.

Os elementos de conexão “domicílio” do *de cuius* e “localização” do bem, combinados com a origem dos recursos utilizados para a aquisição de bem localizado no exterior, são os traços que configuram o aspecto espacial. Logo, para o *de cuius* com domicílio no país, o imposto alcança todos os bens e direitos, independentemente de onde estejam. Para o domiciliado fora do país, subordinam-se ao gravame os haveres localizados no país e os bens no estrangeiro quando adquiridos com recursos oriundos do território chileno.

O imposto que grava as transmissões *causa mortis* na Colômbia – *impuesto sobre la renta y complementarios* – toma por aspeto material do facto tributário a obtenção de ganho ocasional proveniente de heranças, legados ou porção conjugal, e fixa como aspeto temporal a data em que a sentença que aprova a partilha é executada, ou a escritura pública de liquidação da sucessão é autorizada. Importa observar que o momento em que se considera consumada a “obtenção de ganho ocasional” é aquele que a norma define como o da efetiva transmissão do património do *de cuius*, que a partir de então, passa a estar à inteira disposição do beneficiário.

Para os beneficiários – pessoas naturais – residentes, grava as transmissões de património esteja este localizado no país ou no estrangeiro; já os não residentes são tributados somente em relação

às transmissões em que o autor da herança tinha residência fiscal na Colômbia. Tratamento similar é aplicado às pessoas coletivas, quando nacionais, sujeitam-se ao imposto independentemente da localização dos haveres; quando estrangeiras, somente quando o de cujus era residente fiscal no país.

No Equador, as transmissões *causa mortis* são tributadas pelo *impuesto a la renta*, e tem por aspeto material o incremento patrimonial proveniente de heranças ou legados. O facto tributário consuma-se – aspeto temporal – na data de aceitação da herança ou do legado, seja esta formulada expressa ou tácitamente, momento em que se considera ocorrido o efetivo ingresso dos valores gravados.

Todos os bens e direitos localizados no Equador estão sujeitos à exação, quaisquer que sejam o local do falecimento; a nacionalidade, o domicílio ou a residência do causador, de seus herdeiros ou legatários. Os incrementos provenientes do exterior também estarão sujeitos ao gravame nos casos em que herdeiros ou legatários sejam residentes. Adota-se, assim, como elemento de conexão, a “localização” do património e o “domicílio” do beneficiário.

Na Espanha, as transmissões *causa mortis* são tributadas por meio de dois impostos: para as pessoas naturais, o *impuesto sobre sucesiones y donaciones*; para as pessoas coletivas, o *impuesto sobre sociedades*.

O aspeto material do facto tributário do *impuesto sobre sucesiones e donaciones* é a obtenção de incrementos patrimoniais provenientes de herança, de legado, ou de seguros de vida do *de cujus*, e reputa-se ocorrido na data do decesso ou na data da declaração de falecimento – nos casos de morte presumida – do autor da herança.

Embora a exação seja exigível em todo o território espanhol, o País Basco e a Comunidade Foral de Navarra não se sujeitam ao regime comum vigente no resto do país. O regime comum adota de forma conjunta os elementos de conexão “domicílio”, do beneficiário e do *de cujus*, e “localização” dos bens e direitos, de modo que, quando o beneficiário residir na Espanha e o *de cujus*, ao tempo de sua morte, tinha residência na Comunidade Autónoma, o imposto será aí devido sobre todos os bens e direitos, estejam localizados no país ou no exterior. O imposto será devido ao Estado central: sobre todo património, onde quer que este esteja localizado, se o beneficiário for residente na Espanha e o *de cujus* no estrangeiro; somente sobre os bens e direitos localizados em território espanhol, se o beneficiário não é residente, tenha sido o *de cujus* residente ou não residente na Espanha.

A obtenção de renda por meio da transmissão *causa mortis* de legados às pessoas coletivas residentes na Espanha é tributada pelo *impuesto sobre sucesiones*. A exação não onera as transmissões *causa mortis* de forma separada, tal como ocorre na Colômbia e no Equador, visto que os bens e direitos transferidos compõem a base tributável do período aquisitivo em que foram integrados ao património da

empresa ou entidade, só vindo a incidir o tributo se a base de cálculo, obtida conforme as regras legais, for positiva. O facto tributário consuma-se no último dia do período impositivo, que coincide com o exercício económico de cada entidade, isto é, num momento posterior ao efetivo ingresso dos bens transmitidos, afastando-se assim, do conjunto de eventos contidos na linha imaginária que liga o decesso à efetiva transferência do património. Somente as entidades residentes na Espanha são gravadas pelo imposto, que atinge todos os ingressos, seja a fonte da renda localizada no país ou no estrangeiro, destacando, dessa forma, o critério de conexão “domicílio” do beneficiário da renda.

Os *droits de mutations à titre gratuit* francês toma por aspeto material do facto tributário a transmissão de bens e direitos do *de cuius*, que se consuma – aspeto temporal – no dia do falecimento; na data fixada em sentença, se o desaparecimento do autor da herança ocorreu em situação que punha sua vida em perigo; ou na data da transcrição da sentença declarativa da ausência no registo civil.

Tendo o *de cuius* domicílio fiscal na França, o imposto incide sobre todos os bens e direitos transmitidos, estejam no país ou no estrangeiro; caso contrário, restarão gravados somente os haveres localizados em território francês. Caso os beneficiários tenham tido domicílio fiscal na França por pelo menos seis anos, nos dez anos anteriores ao ano em que o património lhes foi transmitido, haverá incidência sobre todos bens e direitos localizados no estrangeiro ou na França.

A *imposta sulle successioni e donazioni* italiana tem por aspeto material a transmissão de bens e direitos do falecido, ou a imissão na posse temporária de bens do ausente. O aspeto temporal é a data do falecimento ou a fixada na sentença de declaração de óbito presumido, e a data da imissão na posse temporária.

No caso em que o *de cuius* é residente fiscal, o imposto é devido em relação a todos os bens e direitos, estejam no país ou no exterior; quando não o for, somente em relação aos localizados na Itália. Encontramos, assim, os elementos de conexão “domicílio” do *de cuius* e “localização” do património.

A tributação das transmissões *causa mortis* em Portugal ocorre por meio do imposto do selo, quando a transferência beneficia pessoas naturais, ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. A transmissão do património é o aspeto material do imposto do selo, que se considera consumado na data da morte do *de cuius*, ou na fixada na sentença que declara a morte presumida. O elemento de conexão do aspeto espacial é a “localização” do património, sujeitando-se à exação somente os bens localizados em território português.

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas tem por aspeto material a perceção de rendimentos, e o facto tributário considera-se verificado no último dia do período impositivo. Dessa forma, tal como na Espanha, o aspeto temporal não está contido na linha dos eventos decesso-transmissão. As

entidades que tenham sede ou direção efetiva em Portugal, são oneradas pelo imposto independentemente da localização da fonte dos rendimentos, para as que tenham sede ou direção no exterior somente em relação aos rendimentos auferidos em território português que não se sujeitem ao IRS.

No Uruguai, a sucessão é tributada somente em relação aos bens imóveis, o que se faz por meio do *impuesto a las transmisiones patrimoniales*. O aspeto material é a transmissão de bens imóveis do *de cuius* ou a posse definitiva dos bens imóveis do ausente, desde que estejam localizados em território uruguaio. O facto tributário se consuma na data do falecimento ou na data da sentença que declara a posse definitiva dos imóveis. Para determinar o aspeto espacial é adotado o elemento de conexão “localização” do bem, explícito na própria descrição do aspecto material.

Nos ordenamentos estudados a “transmissão” é textualmente colocada como aspeto material em seis Estados²⁰⁶, e o “ingresso patrimonial” em dois²⁰⁷. Em Portugal, a “transmissão” consta do aspeto material do imposto do selo; e o “ingresso patrimonial”, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Na Espanha, embora adote divisão similar a que ocorre em Portugal, a norma ressalta o “ingresso patrimonial” tanto no *impuesto sobre sucesiones y donaciones*, que atinge as pessoas naturais; como no *impuesto sobre sociedades*, que grava as pessoas coletivas.

Em nosso entendimento, o aspeto material do facto tributário repousa na transmissão do património do *de cuius*, com o conseqüente incremento patrimonial na esfera económica do beneficiário, o que revela duas perspetivas de um mesmo evento. A transmissão sem o aumento patrimonial, isto é, sem o seu respetivo conteúdo económico²⁰⁸ não pode ser considerada uma situação tributável, pois esse valor económico indica a “riqueza” que o legislador tributário busca alcançar. Logo, o “destaque” conferido pela norma à “transmissão” ou ao “ingresso patrimonial” não altera a essência do aspeto material, embora essa escolha normativa usualmente resulte na classificação do imposto ora como tributação sobre o património, ora sobre o rendimento, ambigüidade essa que investigaremos em um momento posterior.

Quanto ao aspeto temporal todos os países pesquisados consideram como data da ocorrência do facto tributário um momento na linha de tempo que liga o decesso²⁰⁹, real ou presumido, à

²⁰⁶ Bélgica, Brasil, Chile, França, Itália e Uruguai.

²⁰⁷ Colômbia e Equador.

²⁰⁸ Podemos ilustrar essa situação – considerando um Estado em que a norma permita a subtração das dívidas do *de cuius* do património por ele transmitido – quando houver, por exemplo, a transferência de um imóvel, o único valor da massa tributária, e também houver uma dívida de valor igual ou maior do que o do imóvel transferido. O abatimento da dívida, que poderia ser paga com recursos do beneficiário, resultaria numa transmissão que não promove aumento patrimonial.

²⁰⁹ Exceção feita aos casos em que há tributação da sucessão provisória em virtude da declaração de ausência, antes que a ausência promova a declaração da morte presumida. Nesses casos, a linha uniria a declaração de ausência e a efetiva transferência do património, situação passível de ser revertida no caso de retorno do ausente.

transferência efetiva do património – Bélgica, Brasil, Chile, Espanha, França, Itália, Portugal e Uruguai, adotam a data do decesso; Colômbia, a da liquidação da sucessão; e Equador, a da aceitação da herança –, fugindo a esse lapso temporal somente Portugal e Espanha, quando as transmissões não têm por beneficiário uma pessoa natural, situações em que adotam como aspeto material um marco localizado fora desse intervalo, qual seja, o último dia do período impositivo, adaptando-se às peculiaridades da tributação do rendimento das pessoas coletivas.

Percebe-se, ainda, que quando o aspeto material confere relevo à transmissão de bens e direitos (Bélgica, Brasil, Chile, Espanha, Itália, França, Portugal e Uruguai) utiliza-se como aspeto temporal a data da morte do *de cuius* – real ou presumida –, adotando uma regra civil comum em que a abertura da sucessão ocorre no momento do decesso, instante em que se opera a transmissão²¹⁰. Já quando o aspeto material é o incremento patrimonial, a data do falecimento não é adotada como marco temporal, tal como ocorre na Colômbia, no Equador e, quanto às pessoas coletivas, na Espanha e em Portugal.

Confirmando a preferência acima mencionada, a maior parte dos países pesquisados conjuga os critérios de conexão “domicílio” do *de cuius* ou do beneficiário e “localização” dos bens e direitos transmitidos²¹¹; sendo que no Chile, quando o *de cuius* não tinha ali domicílio, também tributa os bens no exterior adquiridos com recursos provenientes do país. Portugal e Uruguai adotam unicamente o critério “localização” dos bens e direitos.

No Brasil, quanto ao património localizado no país, para bens imóveis considera-se a localização destes; para os demais bens e direitos, o local onde se processar o inventário ou o arrolamento. Para os bens localizados no estrangeiro, o inventário processado no exterior, ou quando o *de cuius* for residente ou domiciliado fora do país, há que se aguardar o entendimento da Corte suprema, enquanto não for promulgada lei complementar sobre a matéria.

2. Aspeto subjetivo

Consumado o facto tributário, instaura-se a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, e sobrevém a obrigação principal de que este contribuinte entregue determinada prestação pecuniária ao Estado.

Enquanto o facto tributário descreve conceitualmente uma ocorrência (aspeto material), elege o momento em que esta considera-se consumada (aspeto temporal), e define o local onde deve se realizar para dar nascimento à relação jurídica tributária (aspeto espacial), o aspeto subjetivo permite identificar

²¹⁰ Artigo 718° CC belga, artigo 1784° CC brasileiro, artigo 955° CC chileno, artigo 657° CC espanhol, artigo 720° CC francês, artigo 456° CC italiano, artigo 2031° do CC português, e artigo 1037° CC uruguaio.

²¹¹ Bélgica, Chile, Colômbia, Equador, Espanha, França, Itália.

quais são os sujeitos da relação jurídica tributária principal, isto é, quem é o titular do direito de exigir a prestação pecuniária – o sujeito ativo – e o obrigado ao seu pagamento – o sujeito passivo.

Contudo, para compor um dos polos dessa relação, é necessário que esses sujeitos possuam personalidade tributária, isto é, devem ser suscetíveis a figurar legalmente na posição de exigir o cumprimento da prestação, ou na de ser obrigado a satisfazê-la²¹².

A princípio, possuem personalidade tributária os detentores de personalidade jurídica²¹³. A personalidade jurídica, entenda-se, não configura um direito subjetivo, mas uma qualidade jurídica em virtude da qual se é pessoa em Direito. Tal qualidade é o pressuposto necessário para que uma pessoa natural ou coletiva seja titular de direitos e obrigações jurídicas²¹⁴.

Todavia, nem sempre a personalidade tributária se fará acompanhar da personalidade jurídica, visto que a legislação tributária pode determinar de modo diverso. Colocando de outra forma, para que um sujeito tenha personalidade tributária não é necessário que este possua personalidade jurídica, basta que a norma jurídica tributária assim o considere²¹⁵.

Observe-se, porém, que este problema da ausência de simultaneidade entre personalidade jurídica e personalidade tributária ocorre especificamente no polo passivo, em relação a pessoas coletivas ou entes de facto como, por exemplo, as sociedades, as fundações e as associações sem registo ou cujo registo foi invalidado, e a herança jacente que, conquanto não tenham personalidade jurídica, podem assumir a posição de sujeito passivo, demonstrando serem possuidoras de personalidade tributária²¹⁶.

²¹² Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p.62). José Casalta Nabais (2015, p. 247-250) e Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 289) definem a personalidade tributária como a susceptibilidade de ser sujeito ativo ou passivo de relações tributárias, sendo inerente a ela a capacidade tributária (de gozo). Esta corresponde a qualidade de ser titular dos direitos e deveres correspondentes às posições ativa ou passiva. Paulo de Barros Carvalho (2005, p.309), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 156-162) e Luciano Amaro (2014, p.355-356) entendem a capacidade tributária como a aptidão para ocupar a posição de sujeito ativo ou passivo nas relações jurídicas tributárias. Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 249) definem a capacidade jurídica tributária como a “*aptitud para ser sujeto de los derechos y las obligaciones que integran el tributo*”. Importante ressaltar que os autores brasileiros e espanhóis citados, utilizam o termo “capacidade tributária” com sentido similar ao de “personalidade tributária”.

²¹³ Em Portugal o termo personalidade jurídica abrange pessoas naturais e entidades coletivas (artigos 26º, 157º e 158º do CC português), no Brasil, o termo não se aplica a pessoas naturais, que são detentoras de personalidade civil (artigos 2º e 985º do CC brasileiro).

²¹⁴ Diogo Costa Gonçalves (2015, p. 124-125). O autor traça a evolução dos conceitos de personalidade jurídica e capacidade jurídica – explorando a doutrina alemã, francesa, italiana e portuguesa – desde o século XIX, em que estes não se diferenciavam, até a atualidade, demonstrando as dificuldades doutrinárias na distinção desses conceitos.

²¹⁵ José Casalta Nabais (2015, p. 248-249) relaciona exemplos do ordenamento português em que se consideram sujeitos tributários entidades sem personalidade jurídica, e não se consideram sujeitos tributários entidades possuidoras de personalidade jurídica. No Brasil, o Código Tributário Nacional prevê que a capacidade tributária passiva independe da personalidade jurídica (artigo 126, inciso III).

²¹⁶ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p.62-66) entendem que em Portugal tal impasse inexistente em relação a pessoa natural pois a aquisição da personalidade jurídica resulta de um fato instantâneo – nascimento completo e com vida –, já para as pessoas coletivas, ocorre por meio de um procedimento administrativo ao fim do qual a personalidade é adquirida. Ressalte-se que o nascimento com vida é regra generalizada na lei civil dos Estados para definir o início da personalidade jurídica das pessoas naturais (por exemplo: artigo 19º, 21º e 22º, do CC argentino; artigo 58º, § 3º, CC belga; artigo 2º, CC brasileiro; artigo 30º, CC espanhol), bem como o é a necessidade de um procedimento administrativo para as pessoas coletivas (artigo 142º, CC argentino; artigo 2:6, *Code des sociétés et des associations* belga; artigo 45º, CC brasileiro; artigo 35º, § 1, CC espanhol). A *Ley General Tributaria* espanhola prevê que serão considerados sujeitos passivos “*las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*” (artigo 35º, inciso 4). O *Código Tributario* equatoriano estabelece, com redação similar à sua congênera espanhola, que “*se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva*” (artigo 24º).

A posição de sujeito ativo, ocupada pelo Estado ou suas subdivisões político-administrativas, por entidades de Direito público, ou mesmo por entidades de Direito privado às quais foram atribuídas funções públicas, não gera maiores preocupações. A personalidade jurídica do Estado²¹⁷ e de suas subdivisões exsurge da sua própria existência, plasmada no ordenamento constitucional²¹⁸. As entidades públicas e privadas alçadas à essa condição, por seu lado, adquirem a personalidade jurídica quando da sua criação, que ocorre em momento anterior ao de figurarem no polo ativo.

Importante, por fim, distinguir a personalidade tributária da pessoa natural de sua capacidade tributária.

A capacidade tributária é a aptidão de contrair direitos e assumir obrigações em nome próprio no domínio tributário – ou seja, exercer livre e pessoalmente essas posições. Essa prerrogativa, naturalmente, acompanha a personalidade tributária. Contudo, pode sofrer restrições em função da idade ou de incapacidade física ou mental (absoluta ou relativa), obrigando a que o incapaz seja representado por pessoa legalmente definida – o seu representante legal. A incapacidade tributária, seja absoluta ou relativa, não contamina a personalidade tributária, podendo o incapaz ocupar a posição de sujeito da relação jurídica tributária²¹⁹.

Feitas essas considerações, passaremos ao estudo dos sujeitos ativo e passivo.

2.1. Sujeito ativo

O sujeito ativo é o titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias a que o sujeito passivo está obrigado. É a pessoa que detém a titularidade do crédito tributário. Não é a que cria o tributo, a que o administra, ou aquela à qual será destinado o produto de sua arrecadação²²⁰.

Embora usualmente o Estado acumule todas essas funções, é comum a possibilidade de transferir algumas dessas atribuições para outras entidades de natureza pública ou mesmo privada. Importante, pois, definir com maior precisão essas posições.

Personalidade tributária – a suscetibilidade de assumir um dos polos da relação jurídica tributária – e a capacidade tributária – o exercício livre e pessoal de direitos e deveres nessa relação – já foram desenvolvidas no item anterior.

²¹⁷ No caso estamos a nos referir à personalidade jurídica de direito público interno.

²¹⁸ Ver Dalmo de Abreu Dallari (2011, p. 123-127) e Nina Ranieri (2013, p. 67-76) que discorrem sobre a personalidade jurídica do Estado e a evolução das teorias que lhe deram origem.

²¹⁹ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p.104-106). Alberto Xavier (1981, p. 383-385) utiliza o termo “capacidade de agir” ao referir-se à capacidade tributária, ressaltando que a capacidade de agir no domínio tributário coincide, em princípio, com a capacidade de agir de direito comum. José Casalta Nabais (2015, p. 249) a nomeia capacidade tributária de exercício, que é a medida dos direitos e deveres que cada um pode exercer em nome próprio.

²²⁰ Alberto Xavier (1981, p. 305-311), Dino Jarach (1996, p. 65-66), José Casalta Nabais (2015, p. 241-243) e Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 67-70).

Enquanto a capacidade tributária investe o sujeito ativo num direito que o coloca em posição de igualdade com o sujeito passivo²²¹, o poder tributário coloca o Estado numa posição que expressa um poder soberano.

O poder tributário é o poder de instituir tributos e deve ser exercido obrigatoriamente em momento anterior ao da constituição da relação tributária²²². Dessa forma, não se confunde com a capacidade tributária, esta passível de ser delegada. Engloba um amplo poder político de decidir sobre a criação e a amplitude de incidência de tributos, sobre a alteração da sua expressão qualitativa ou quantitativa, bem como sobre a sua exoneração, obedecidos os parâmetros constitucionais estabelecidos. É indelegável, constituindo não um poder-dever, mas um poder-faculdade que é exercido por via legislativa ou regulamentar²²³.

Fácil perceber que o “sujeito ativo” do poder tributário e o sujeito ativo da obrigação tributária são titulares de realidades distintas e operam em momentos diversos, obedecendo a uma ordem lógica e cronológica, o primeiro na instituição do tributo, o último quando da aplicação da norma jurídica tributária à uma ocorrência concreta.

A competência tributária, por seu lado, compreende os poderes instrumentais de aplicação da norma tributária, conferidos a determinados órgãos para efetuar a administração dos tributos²²⁴.

Já a destinação do produto da arrecadação do tributo é matéria estranha à relação jurídica tributária, e obedece ao ordenamento constitucional ou legal que podem consignar a receita tributária a entes que não detenham a titularidade dos referidos créditos. Tal proceder não afeta o poder tributário da pessoa política ou a capacidade tributária do sujeito ativo, mesmo quando estes forem figuras distintas do beneficiário da arrecadação.

No entendimento de José Casalta Nabais:

Em rigor a titularidade das receitas fiscais não se integra na relação jurídica fiscal, antes constitui uma relação de crédito de direito financeiro, constituída a jusante daquela entre a entidade pública que tem a seu cargo a administração dos impostos e o titular constitucional ou legal dessa receitas²²⁵.

A independência desses funções é muito bem colocada por Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva ao ressaltar que o poder tributário é conceito ligado ao Direito constitucional, a

²²¹ Alberto Xavier (1981, p. 307) e Roque Antonio Carrazza (2010, p.156).

²²² Alberto Xavier (1981, p. 306), Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 289), José Casalta Nabais (2015, p. 241) e Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 68). Paulo de Barros Carvalho (2005, p.218-219), Roque Antonio Carrazza (2010, p.156-157), Luciano Amaro (2014, p.117-118), Sacha Cálmon Navarro Coelho (2016, p. 417-422), Hugo de Brito Machado (2017, p. 141-144) e Geraldo Ataliba (2018, p.83) utilizam o termo “competência tributária” no lugar de “poder tributário” para nominar o mesmo conceito.

²²³ Luciano Amaro (2014, p.117-124), Sacha Cálmon Navarro Coelho (2016, p. 417) e Roque Antonio Carrazza (2010, p.157).

²²⁴ Alberto Xavier (1981, p. 307), Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 290), José Casalta Nabais (2015, p. 241) e Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 70).

²²⁵ José Casalta Nabais (2015, p. 242, nota 184).

competência tributária ao Direito administrativo, enquanto que a destinação da receita ao Direito financeiro público²²⁶.

Exigência incontornável para assumir a posição de sujeito ativo é a de que, em função da obrigatória destinação pública dos recursos tributários, a pessoa que figure nessa posição persiga finalidades públicas²²⁷. Logo, natural que as entidades de Direito público tenham aptidão congênita para assumir esse *status*.

Usualmente, o poder tributário e a capacidade tributária ativa pertencem à mesma pessoa política²²⁸, cabendo, assim, ao ente que criou o tributo a posição de sujeito ativo, posição que é exercida de forma imediata por meio dos órgãos nele integrados. Essa posição ativa do ente político também pode ser desempenhada mediadamente por outras entidades de Direito público criadas por lei que, embora não tenham o poder de criar tributos, podem ser habilitadas legalmente a ocupar o polo ativo da relação tributária, alinhando-se nesse campo, por exemplo, as associações públicas, os institutos públicos, os conselhos de fiscalização profissional e as agências reguladoras. Resta, ainda, a possibilidade de o titular do poder tributário delegar a entidades de Direito privado, desde que estas persigam finalidades públicas, a condição de sujeito ativo, por disposição legal ou por meio de contratos públicos. As empresas públicas, os serviços sociais autónomos, as sociedades de economia mista e as empresas concessionárias exemplificam tal situação²²⁹.

Da mesma forma que nos aspetos temporal e espacial, o sujeito ativo pode ser indicado implícita ou explicitamente. Como regra geral, quando o sujeito ativo é o detentor do poder tributário – a pessoa política que criou o tributo – a norma não necessitaria de o expressar de forma explícita. Por outro lado, se a titularidade for conferida a outra entidade de Direito público ou privado, a designação deve ser feita de forma explícita²³⁰.

Não obstante ser possível ceder a condição de sujeito ativo à pessoa de Direito público ou privado distinta do ente político que instituiu o tributo – que dessa forma não exercerá a titularidade ativa *manus proprium* – há uma lógica a presidir a oportunidade dessa transferência que se relaciona diretamente com a espécie tributária em questão.

²²⁶ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 70).

²²⁷ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 71) e Geraldo Ataliba (2018, p.80).

²²⁸ Roque Antonio Carraza (2010, p. 156-157), Luciano Amaro (2014, p. 318-320) e Geraldo Ataliba (2018, p.84).

²²⁹ A titularidade da sujeição ativa pode variar em conformidade com o ordenamento jurídico-tributário de cada Estado. Dessa forma, pode ocorrer de ser reservada somente à pessoa política detentora do poder tributário, ser estendida a outras pessoas de Direito público interno ou, ainda, a pessoas de Direito privado. Exploramos, assim, o espectro das entidades passíveis de figurar na posição de sujeito ativo. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 71-76) ensinam que em Portugal podem figurar na posição de sujeito ativo as entidades de Direito público por natureza (Estado, institutos públicos e associações públicas, e autarquias locais – administração direta, indireta e autónoma) e entidades de Direito público por atribuição (citam o caso específico dos contratos de concessão de atividade de serviço público a entidades privadas). Sacha Cálmon Navarro Coêlho (2016, p. 601-602), em relação ao Brasil, cita as pessoas políticas detentoras de poder tributário (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios), entes de Direito público criados por lei (por exemplo: institutos públicos, agências reguladoras e conselhos de fiscalização profissional), e entes de Direito privado (por exemplo: empresas públicas, sociedades de economia mista, serviços sociais autónomos e tabelionatos).

²³⁰ Roque Antonio Carraza (2010, p. 156) e Geraldo Ataliba (2018, p. 84).

Conforme já visto²³¹, quando o aspecto material do facto tributário compreende uma atividade a ser desenvolvida pelo poder público, direta ou indiretamente, teremos uma taxa ou uma contribuição. Na ausência dessa referência estaremos diante de um imposto.

Grosso modo, a receita dos impostos suporta de forma genérica o funcionamento e a atuação do poder público na prossecução dos interesses da coletividade, não estando relacionada a nenhuma ação específica, cobrindo assim quaisquer de suas despesas, tais como pagamento de pessoal, aquisição e manutenção de instalações, compra de material em geral, etc. As taxas e as contribuições, por sua vez, estão diretamente conectadas a uma atividade definida e mencionada no aspecto material do facto tributário e, a princípio, financiam essa atividade (ensino – propinas de universidades públicas; conservação de estradas – portagens; execução de obras públicas – contribuições para obras públicas; prestação de serviços sociais – contribuições para serviços sociais autónomos; fiscalização do exercício de profissões – contribuições para os conselhos profissionais; etc.).

Dado que a receita dos impostos cobre despesas gerais e inespecíficas, não parece haver sentido em transferir a posição ativa da relação tributária para terceiros. Caso os recursos sejam destinados ao próprio ente político criador do imposto, acrescentaria-se mais uma etapa ao trajeto desses valores até seu destinatário final que, usualmente, já possui uma estrutura administrativa própria para exercer a gestão de tributos. Da mesma forma, não parece razoável que uma receita sem destinação específica – e que suporta as despesas gerais do ente político – seja consignada a outro beneficiário.

Por outro lado, no caso de taxas e contribuições, a sujeição ativa poderia ser transferida a beneficiário distinto do ente político criador do tributo que utilizará os recursos arrecadados para financiar ações específicas, obrigatoriamente direcionadas à satisfação de finalidades públicas ou de interesse público. Dessa forma, o ente político não desenvolveria determinadas atividades de forma direta, sendo estas repassadas a terceiros a quem são fornecidos os recursos necessários para a sua execução, evitando, dessa forma, arrecadar os tributos para depois repassá-los, aliviando assim os encargos de sua estrutura administrativa.

Logo, a transferência da capacidade tributária ativa a entidades de Direito público ou privado ocorre, em geral, quando tratamos de taxas e contribuições, sendo mantida a condição de sujeito ativo com o ente político criador do tributo, no caso de impostos.

Colocando de outra forma, usualmente, o sujeito ativo dos impostos é a pessoa competente para instituí-los. Nas taxas e contribuições é a pessoa que executa a atuação imposta no aspecto material do

²³¹ Ver item 1.1 desta Parte III, p. 98.

facto tributário, podendo ser o ente político, quando o faz de forma direta, ou entidades de Direito público ou privado, quando a estes é repassada essa atuação²³².

2.2. Sujeito passivo

Como acabamos de expor, a norma jurídica tributária indica com precisão o sujeito ativo. Seja ele o Estado, uma de suas subdivisões politico-administrativas, uma entidade de Direito público ou privado, a posição ativa já possui um titular definido antes da consumação do facto tributário. Já o sujeito passivo, diferentemente, é eleito pela norma de forma genérica e abstrata, isto é, esta define os critérios para individualizar a pessoa que ocupará tal posição, o que só será possível determinar concretamente após a ocorrência do facto tributário.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa natural ou coletiva, de Direito público ou privado, obrigada ao cumprimento da prestação pecuniária objeto da obrigação tributária principal; e de prestações tributárias acessórias, insuscetíveis de avaliação patrimonial, que veiculam meros deveres instrumentais ou formais de fazer, de não fazer ou de tolerar, sempre no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos²³³.

Importa observar que o sujeito passivo da obrigação tributária principal²³⁴ está investido nessa condição por meio da ocorrência do facto tributário, existindo uma ligação direta ou indireta deste com o facto concreto. Nas obrigações acessórias, que constituem verdadeiros deveres criados em favor da fiscalização, não há que se falar em um facto tributário – um evento que ao se consumir origina essas obrigações. Sua gênese provém de expressa disposição legal, não estando presa a um evento previamente determinado²³⁵.

Nesse momento, podemos, então, separar o sujeito passivo das obrigações acessórias, que é o obrigado a prestações não pecuniárias de carácter instrumental em benefício da fiscalização, do sujeito passivo da obrigação principal, o obrigado à satisfação da obrigação pecuniária²³⁶. Em relação a este último é que nos interessa aprofundar a análise.

²³² Geraldo Ataliba (2018, p. 84) e Luciano Amaro (2014, p. 319).

²³³ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 304), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 159), e Hugo de Brito Machado (2017, p. 147-148).

²³⁴ Embora estejamos a falar do sujeito passivo da obrigação principal – o devedor do tributo – a posição de sujeito passivo, a depender da natureza da relação tributária, também pode eventualmente ser ocupada pelo credor tributário, como, por exemplo, nos casos em que houve pagamento de tributo indevido ou em valor superior ao devido, que deverá assim ser restituído ao sujeito passivo original.

²³⁵ Sacha Cálmon Navarro Coelho (2016, p. 604-605). José Casalta Nabais (2015, p.230-231) ao discorrer sobre as obrigações ou deveres acessórios de impostos, cita as obrigações ou deveres secundários que integrariam os deveres acessórios da prestação principal – destinando-se a preparar o cumprimento ou assegurar a perfeita execução da prestação principal –, os relativos a prestações substitutivas ou complementares da obrigação principal, e os deveres de conduta, que têm por objetivo regular a relação fiscal.

²³⁶ O sujeito passivo da obrigação principal quase sempre é sujeito passivo de obrigações acessórias, obrigações que também podem ser impostas a outras pessoas sem ligação direta com o facto tributário.

Como regra geral, no âmbito da obrigação principal, é sujeito passivo a pessoa que está em conexão direta e pessoal com o aspecto material do facto tributário. Logo, no caso dos impostos, é quem pratica ou se encontra na situação prevista no facto tributário; nas taxas, é aquele que utiliza, provoca ou dispõe de serviço, de bem de domínio público ou de atividade direta ou indiretamente desenvolvida pelo poder público; e nas contribuições, o que provoca ou recebe benefício especial oriundo de atividade pública. Resumindo, é a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade do facto tributário e por isso cabe a ela o ônus de ter seu património reduzido²³⁷.

Nos impostos o facto tributário é por natureza um facto revelador de capacidade contributiva. Como nos ensina Dino Jarach:

Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tienen como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva²³⁸.

Esta é a substância económica – inerente à pessoa que pratica ou se encontra na situação expressa no aspeto material do facto tributário – que se busca atingir. Natural, portanto, seja esta pessoa – o titular da riqueza que sinaliza a existência de capacidade contributiva (renda, património, etc) – o sujeito passivo escolhido para suportar o encargo que o legislador instituiu²³⁹.

Por outro lado, nas taxas e contribuições, embora o sujeito passivo também expresse certa capacidade contributiva, o aspeto material do facto tributário não necessariamente a revela²⁴⁰, sendo o indicativo da sujeição passiva a condição de ser destinatário ou beneficiário da atuação pública²⁴¹.

Dessa forma, quem tem relação pessoal e direta com o facto tributário é o ocupante natural da posição de sujeito passivo, condição que consagrada doutrina designa por contribuinte²⁴². Em relação a

²³⁷ Dino Jarach (1996, p. 168), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 160-161), Luciano Amaro (2014, p. 302-303), Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 77) e Geraldo Ataliba (2018, p.86). Exemplificando, teríamos como sujeito passivo: no imposto sobre a renda, o que auferir a renda; no imposto sobre a propriedade imóvel, o que detém a propriedade; nas propinas pagas em universidades públicas, o que recebe a instrução; na emissão de autorização para o exercício de determinada atividade, aquele que a solicita; na utilização privada de bem público, a pessoa que requer a sua utilização; nas contribuições por obra pública, quem teve aumento do valor de imóvel de sua propriedade em função de obra.

²³⁸ Dino Jarach (1996, p. 85). Segundo o autor, a capacidade contributiva: “*Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva*” (p. 87).

²³⁹ Alberto Xavier (1981, p. 353-355), Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 41-43), Luciano Amaro (2014, p. 326-327), José Casalta Nabais (2015, p. 244), Hugo de Brito Machado (2017, p. 145-148) e Geraldo Ataliba (2018, p.87). Podemos encontrar referências diretas ao princípio da capacidade contributiva na Constituição de diversos Estados, como por exemplo: Bolívia, artigo 323º; Brasil, artigo 145º, § 1º; Espanha, artigo 31º; Itália, artigo 53º; e Suíça, artigo 127º.

²⁴⁰ Embora possamos supor capacidade contributiva no caso de contribuição devida em virtude de valorização imobiliária causada por obra pública – qual seja, o próprio montante da valorização –, não há parâmetro quando, por exemplo, estão em causa as propinas devidas às universidades públicas ou as portagens devidas pelo uso de estradas.

²⁴¹ Dino Jarach (1996, p. 88-89) e Sacha Cálmon Navarro Coêlho (2016, p. 602-603).

²⁴² Alberto Xavier (1981, p. 353-354), Dino Jarach (1996, p. 168), Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 247), Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 294-295), Luciano Amaro (2014, p. 325), José Casalta Nabais (2015, p. 243-244), Sacha Cálmon Navarro Coêlho (2016, p. 602), Hugo de Brito Machado (2017, p. 145-148) e Geraldo Ataliba (2018, p.86).

esse sujeito passivo direto é importante ressaltar que, em determinados casos, pode o aspecto material do facto tributário envolver mais de uma pessoa habilitada a figurar nessa posição.

Nos impostos incidentes sobre as transferências de riqueza, por exemplo, sejam a título gratuito ou oneroso, as partes envolvidas na operação – quem transfere a riqueza e quem a adquire – têm relação pessoal e direta com o facto tributário e ostentam capacidade contributiva, estando assim aptas a figurar no polo passivo da relação jurídica tributária. Por conseguinte, na transmissão onerosa de bem imóvel, tanto quem paga o valor, quanto o que transfere a propriedade; na doação, tanto o beneficiário, quanto o doador; ou na transmissão *causa mortis*, tanto a herança personalizada, quanto os herdeiros e os legatários, podem ser alçados à condição de sujeito passivos. Com muita frequência a solução eleita pelo legislador tributário é a de atribuir o ônus do imposto a uma das partes, eliminando assim a possibilidade de haver mais de uma pessoa no polo passivo²⁴³.

No entanto, podem existir situações em que – por escolha do legislador²⁴⁴ ou pelas particularidades da situação pressuposta – a ocorrência do facto tributário crie uma relação pessoal e direta com uma pluralidade de sujeitos passivos.

Nesses casos, visto a necessidade de definir o tratamento a ser aplicado a essa pluralidade, poderíamos aventar três caminhos possíveis: individualizar os sujeitos passivos em função da parcela do direito subjacente que lhes corresponda no âmbito do facto tributário, gravando cada um com o ônus proporcional à parte que lhe é afeta; considerar os sujeitos passivos como uma unidade indivisível reponsável pelo débito integral do tributo devido ao sujeito ativo; ou encarar os sujeitos passivos como devedores solidários, passíveis de ser individualmente acionados pela totalidade do tributo devido – desconsiderando o quinhão que lhes aproveita no facto tributário – reservando, porém, o direito de regresso em relação aos demais sujeitos passivos, quanto ao montante que superou o que devia em nome próprio²⁴⁵.

²⁴³ Dino Jarach (1996, p. 179-180) e Luciano Amaro (2014, p. 325-326). Nos Estados Unidos da América a massa hereditária e o doador são os sujeitos passivos nos impostos federais sobre as transmissões *causa mortis* (*estate tax – United States Code, Title 26, Chapter 11*) e sobre as doações (*gift tax – United States Code, Title 26, Chapter 12*). Espanha e Itália oneram herdeiros e legatários quando da transmissão *causa mortis*. No Brasil, o artigo 42º do Código Tributário Nacional determina que nas transmissões de bens, a título gratuito ou oneroso, o contribuinte pode ser qualquer das partes envolvidas na operação tributada, portanto, no imposto municipal sobre a transmissão onerosa de bens imóveis, por exemplo, a lei de regência de cada ente tributante poderá definir livremente qual das partes será o sujeito passivo.

²⁴⁴ Quando ao legislador se abre a possibilidade de onerar qualquer uma das partes de uma operação tributada, como nas transferências de riqueza mencionadas, pensamos também ser factível sujeitar ambas as partes ao imposto em vez de simplesmente optar por uma delas, ocasionando, assim, uma pluralidade de sujeitos passivos.

²⁴⁵ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 81-84). Tomando por exemplo um caso de imposto sobre a propriedade de imóvel pertencente a mais de um proprietário teríamos: na primeira alternativa, cada proprietário seria sujeito passivo em relação a parcela que lhe cabe no bem, sendo responsável individualmente pelo percentual do imposto correspondente a sua parcela; no caso da unificação dos sujeitos passivos, o imposto somente poderia ser exigido pelo sujeito ativo de todos os coproprietários, por meio de ato único; por último, o credor poderia exigir a totalidade do imposto que grava o imóvel a qualquer dos coproprietários, que teria direito de regresso contra os demais em relação ao valor que superou o que devia.

Por outro lado, deslocando de sua condição inata quem na lógica da tributação seria o sujeito passivo direto²⁴⁶, o legislador tributário pode dispor que pessoa sem vinculação pessoal e direta com a materialidade do facto tributário assuma, desde a consumação deste, o polo passivo; ou seja deslocada para essa posição em virtude de evento posterior, passando a arcar assim com o ônus total ou parcial da tributação incidente²⁴⁷.

Tal expediente revela o direcionamento da sujeição passiva para pessoa que não detém a capacidade económica que se busca atingir, obrigando-a a suportar ônus destinado a outrem. Por isso, ao operar essa mutação, a norma jurídica deve buscar, sempre que factível, preservar a lógica natural da imposição pretendida, atentando para que o regime jurídico utilizado seja o da pessoa que tem a ligação pessoal e direta com o facto tributário (ajustando-se as suas condições pessoais e não às do terceiro); que a legislação aplicável seja a vigente na data da ocorrência do facto tributável e não na data da alteração da posição passiva; e por fim, que seja assegurado o ressarcimento do terceiro que pagou tributo sem ostentar a manifestação da capacidade contributiva visada pela imposição²⁴⁸.

Esse modelo indireto de sujeição passiva pode ser basicamente concretizado de duas formas: por meio de substituição da pessoa que tem relação pessoal e direta com o facto tributário, ou pela transferência da condição de sujeito passivo, com a incumbência de arcar parcial ou integralmente, pela dívida tributária²⁴⁹.

Na substituição, aquele que manifesta a capacidade tributária – quem tem relação pessoal e direta com a situação que se busca tributar e por esse motivo deveria ocupar o polo passivo – é substituído por outra pessoa e não chega a ocupar a posição de sujeito passivo. Por conseguinte, a relação jurídica tributária instaura-se, desde sua origem, com pessoa distinta da que “praticou” o facto tributário, não ocorrendo, na realidade, uma substituição do sujeito passivo, mas somente uma alteração da pessoa que deveria ocupar essa posição²⁵⁰. Dessa forma, o substituto paga dívida própria – pois a norma jurídica tributária a ele atribui o vínculo obrigacional – por facto tributário alheio²⁵¹.

²⁴⁶ José Casalta Nabais (2015, p. 244) o define, tomando por base o ponto de vista do credor, como um devedor qualificado, pois devedor a título direto, originário e principal.

²⁴⁷ Usualmente, a modificação subjetiva no polo passivo da obrigação ocorre para promover uma maior eficiência na gestão e arrecadação dos tributos, mitigando a impossibilidade prática de atingir determinadas categorias de contribuinte, objetivo legítimo, dada a natureza pública dos recursos. Importante ressaltar que essa escolha não pode se fundar em critério arbitrário. Embora não seja pessoal e direta, há que existir uma proximidade material entre esse terceiro e os elementos fáticos da situação pressuposta.

²⁴⁸ Geraldo Ataliba (2018, p. 89-94), Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 248), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 164), Sacha Cálmon Navarro Coêlho (2016, p. 612-613), e Hugo de Brito Machado (2017, p. 145-148).

²⁴⁹ Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 103), Luciano Amaro (2014, p. 333), Sacha Cálmon Navarro Coêlho (2016, p. 610-616), e Hugo de Brito Machado (2017, p. 145-148).

²⁵⁰ Podemos citar como exemplos: a capilaridade do universo de pequenos pontos de venda ou de produção pode deslocar a tributação respectivamente para estágio anterior (no caso dos cigarros, elegendo o fabricante como sujeito passivo) ou posterior (no caso de pequenos produtores agropecuários, elegendo a empresa que adquire a produção como sujeito passivo) da cadeia de consumo.

²⁵¹ Luciano Amaro (2014, p. 333) e Hugo de Brito Machado (2017, p. 145-148). Importante pontuar a divergência doutrinária na conceituação da substituição tributária entre os autores brasileiros aqui citados e os autores portugueses José Casalta Nabais (2015, p. 255-259), e Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 85-90). Para aqueles, a substituição ocorre somente quando o legislador, ao definir o facto tributário, já elege como sujeito passivo pessoa distinta da que demonstra a capacidade contributiva, e quem realiza o facto tributário é o substituto. Para os autores portugueses quem

Usualmente, o ônus tributário da substituição é calibrado em função da capacidade contributiva do substituído, sendo prevista a recuperação do gravame suportado pelo substituto. Tal ocorre na substituição dos pequenos pontos de venda de cigarros pelo fabricante de cigarros, e dos pequenos produtores agropecuários pela empresa que adquire a produção. O ressarcimento do substituto, nesses casos, é garantido pela transferência do ônus tributário entre os estágios da cadeia de consumo, no âmbito da tributação do consumo.

A transferência, por seu lado, ocorre quando a obrigação tributária – nascida da consumação do facto tributário – depois de ter se estabelecido contra uma determinada pessoa, migra total ou parcialmente para pessoa distinta. Teríamos assim o seguinte esquema: determinada pessoa “prática” o facto tributário e, em virtude disso, resta obrigada ao pagamento do tributo; em virtude de facto superveniente, a norma tributária estabelece que o dever de pagar o tributo, originariamente devido pela pessoa que “praticou” o facto, é transferido para terceiro relacionado com o facto tributário. O terceiro, de forma distinta do que ocorre na substituição, é responsável por dívida alheia, podendo responder individualmente ou em conjunto com o devedor original.

Sacha Cálmon Navarro Coêlho, tomando por base o ordenamento tributário brasileiro, sistematiza as modalidades de transferência em três grupos²⁵².

No primeiro grupo teríamos a sucessão *causa mortis*, em que a sujeição passiva é legalmente transferida do *de cuius* ao espólio (herança personalizada), herdeiros e legatários. Nesse caso, a lógica natural da tributação, acima mencionada, é mantida preservando-se: as condições pessoais do *de cuius*, a legislação vigente na data da ocorrência do facto tributável, e o ressarcimento do tributo pago pelo terceiro, pois o desfalque no património deste não se consuma em virtude de a dívida, em geral, limitar-se ao montante dos recursos transmitidos pelo *de cuius*.

No segundo grupo estariam as sucessões *inter vivos*, em que a transferência do dever de pagar o tributo passa do sujeito passivo original para: o sucessor nas aquisições imobiliárias; a pessoa natural ou jurídica adquirente de outra pessoa jurídica; a pessoa jurídica surgida de fusão, cisão, incorporação ou transformação; o síndico e o comissário no lugar da massa falida ou do concordatário; o acervo nos

realiza o facto tributário é o substituído, sendo legalmente imposta ao substituto a entrega da prestação tributária, tal como ocorre na técnica financeira de retenção na fonte. Dessa forma, na tributação do consumo, em que a capacidade contributiva almejada é a do consumidor, haveria substituição somente no entender dos autores brasileiros.

²⁵² Sacha Cálmon Navarro Coêlho (2016, p. 617-645). O autor ainda menciona o que denomina de “sujeição passiva indireta por assunção *ex voluntate*”, casos em que o terceiro, de livre vontade, oferece seu património como garantia de dívida tributária alheia. Hugo de Brito Machado (2017, p. 154-166) sem efetuar uma sistematização similar, menciona basicamente as mesmas situações de sujeição passiva indireta. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 84-104), de forma distinta, dividem a sujeição passiva indireta em três categorias: substituição tributária, sucessão tributária, e reponsabilidade tributária, esta subdividindo-se em solidária e subsidiária. Traçando um paralelo entre essas posições temos, em relação à substituição tributária uma abordagem discordante, conforme explicado na nota anterior. Quanto à sucessão tributária o entendimento é similar, ambas referindo-se tão somente à sucessão *causa mortis*. Para a responsabilidade tributária, solidária ou subsidiária, corresponde, guardadas as respectivas particularidades de cada ordenamento, as demais situações de transferência listadas por Sacha Cálmon Navarro Coêlho que, porém, não menciona os casos em que há solidariedade ou subsidiariedade.

casos de recuperação judicial. Nesses casos não se garante a possibilidade de ressarcimento do terceiro, que assim suporta a dívida alheia com seus próprios recursos. O ônus poderia ser compensado, em âmbito exclusivamente privatístico e sem qualquer interferência na relação jurídica tributária, nas negociações que deram causa à transferência (por exemplo, na aquisição imobiliária ou de pessoa jurídica).

Por último estariam os casos em que a transferência legal ocorre em função de má fé, de omissão ou de inadimplemento, em que a responsabilidade de pagamento do tributo é atribuída: aos pais, no lugar dos filhos menores; aos tutores e curadores, no lugar de tutelados e curatelados; ao administrador judicial; aos tabeliães e demais oficiais, pelos atos praticados perante eles, jurígenos, propiciadores de inadimplemento; ao inventariante, no lugar do espólio; aos sócios, na liquidação das sociedades de pessoas; aos administradores de bens de terceiros; aos mandatários, pelos mandantes; aos prepostos, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado quando tenham agido com abuso de poder ou infração de contrato social, estatuto ou lei; e o responsável pela retenção e recolhimento de tributo, em função do inadimplemento desses deveres. Usualmente, também nesses casos não se abre a possibilidade de ressarcimento do que se pagou pela dívida tributária alheia, respondendo o terceiro com o seu próprio patrimônio.

As modalidades de transferência de sujeição passiva relacionadas por Sacha Cálmon Navarro Coêlho, excetuando-se a de transferência por sucessão *causa mortis*, podem originar responsabilidade solidária ou subsidiária.

A responsabilidade solidária – em que concorrem para o pagamento da dívida tributária tanto o patrimônio do sujeito passivo original quanto o de terceiros responsáveis – de forma distinta da que ocorre na sujeição passiva direta, não nasce com o facto tributário, mas em momento posterior, em função de falha ou patologia subsequente ao nascimento do vínculo tributário. Quanto à responsabilidade subsidiária, que também surge após o facto tributável e em situação anormal, os terceiros somente são chamados a saldar a dívida após verificada a insuficiência patrimonial do sujeito passivo direto²⁵³.

Em que pese a inestimável importância do estudo mais profundo da sujeição passiva, baseado nos fundamentos doutrinários que inspiram a sua divisão em direta e indireta, necessário ter em mente que a identificação do sujeito passivo da obrigação principal depende apenas de verificar a quem a norma jurídica atribuiu o dever legal de efetuar o pagamento do tributo, não importando qual seria a relação que este tem com o facto tributário. Do ponto de vista jurídico-tributário interessa somente quem integra

²⁵³ Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 97-104).

o vínculo obrigacional, o que não depende do nível de relacionamento económico da pessoa eleita pelo legislador com o facto tributável²⁵⁴.

2.3. Aspeto subjetivo nas transmissões causa mortis

2.3.1. Sujeito ativo

Na tributação da transmissão *causa mortis* a sujeição ativa segue, em geral, a lógica comum para a sua espécie tributária que, como visto, em face do aspeto material que o facto tributário abriga, revela ser um imposto. Logo, a condição de sujeito ativo usualmente permanece com o ente político detentor do poder tributário²⁵⁵, que não a transfere a outras entidades de Direito público ou privado.

Verifica-se essa situação consolidada no *impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones* chileno, no *impuesto sobre la renta y complementarios* colombiano, no *impuesto a la renta* equatoriano, nos *droits de mutation à titre gratuit* franceses, na *imposta sulle successioni e donazioni* italiana, e no *impuesto a las trasmisiones patrimoniales* uruguaio. Nesses ordenamentos o ente político – Estado central – exerceu o poder tributário ao instituir o imposto, é o sujeito ativo titular do crédito tributário, detém a competência tributária, é o responsável pela gestão do tributo; e figura como o destinatário final do produto da arrecadação. No imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação brasileiro, tal situação se repete em relação aos Estados e ao Distrito Federal, detentores do poder tributário que lhes foi conferido pelo ordenamento constitucional.

Da mesma forma, em Portugal, tanto o imposto do selo quanto o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas têm como sujeito ativo o Estado central, que também detém o poder tributário, arrecada e administra as exações. Porém, o produto da arrecadação do imposto do selo relativo aos beneficiários domiciliados nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira, e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas gerado nessas localidades, por disposição legal, a elas pertence.

No Bélgica, em função da *Loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989*, os *droits de succession* saíram da alçada do governo central e foram destinados às regiões da Valônia, de Flandres e de Bruxelas que, a partir de então, passaram a exercer o poder tributário. Essa lei especial que transferiu o poder tributário às regiões previa que o Estado federal continuaria, por meio do *Service Public Fédéral-Finances*, e sem qualquer custo adicional, o serviço de arrecadação do imposto em nome e em coordenação com a região, até que fosse manifestada a intenção

²⁵⁴ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 305-306) e Luciano Amaro (2014, p. 324).

²⁵⁵ Ver item 2.1. desta Parte III, p. 112.

desta em assumir o serviço do imposto, o que ocorreria efetivamente a partir do segundo ano orçamentário seguinte à notificação efetuada pela respectiva região. Ocorre que, até a presente data, somente a Região de Flandres assumiu, a contar de 01/01/2015, o serviço do imposto.

Dessa forma, a situação das regiões da Valônia e de Bruxelas excepciona a lógica comum em virtude de o imposto ter sido anteriormente um tributo federal. Enquanto essas regiões detêm o poder tributário e são as destinatárias da arrecadação, o Estado federal assume a posição de sujeito ativo e detém a competência tributária, até que essas regiões optem por assumir o serviço do imposto. Por seu lado, a Região de Flandres, já tendo feito essa opção, é a responsável por todas essas funções.

Na Espanha, tanto o *impuesto sobre sucesiones y donaciones* quanto o *impuesto sobre sociedades* têm tratamento diferenciado em relação à sujeição ativa em virtude da coexistência de ordenamentos tributários distintos. A *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* e a *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, ambas elaboradas pelo Estado central espanhol, vigoram em todo país, com exceção dos territórios do País Basco e de Navarra, que têm suas próprias normas.

Por meio da *Ley 22/2009, de 18 de diciembre*, o Estado espanhol cedeu às Comunidades Autônomas sob o regime comum da *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*, o rendimento do *impuesto sobre sucesiones y donaciones* produzido em seus territórios, definindo que isto ocorreria quando o beneficiário da transmissão *causa mortis* tivesse residência na Espanha e o *de cujus* fosse residente na Comunidade Autônoma à época de seu falecimento. Delegou, ainda a gestão, a liquidação, a arrecadação, a inspeção e a revisão administrativa, bem como o poder de legislar sobre a taxa do imposto, os intervalos de progressividade, as reduções na base imponible, as deduções e as bonificações aplicáveis. Contudo, nas situações em que o beneficiário ou o *de cujus* não têm domicílio na Espanha, o imposto cabe ao Estado central.

Logo, o poder tributário permanece com o Estado espanhol, cabendo também a ele a sujeição ativa, a competência tributária, a gestão, e o produto da arrecadação, quando o beneficiário ou o *de cujus* não são residentes no país. Por outro lado, quando o beneficiário tem residência na Espanha e o *de cujus* na Comunidade Autônoma, esta reúne a condição de sujeito ativo, a competência tributária, a gestão, o poder de legislar sobre determinadas características do tributo, sendo a destinatária do produto da arrecadação. Navarra e os territórios do País Basco, por seu lado, mantendo a lógica comum, reúnem o poder tributário, a sujeição ativa, a competência tributária, efetuam a gestão e são os destinatários da arrecadação.

Quanto ao *impuesto sobre sociedades* – incidente sobre a renda das pessoas coletivas, e que compreende os ingressos originados no fenómeno sucessório –, o Estado espanhol, Navarra e os territórios do País Basco exercem o poder tributário, a sujeição ativa, a competência tributária, efetuam a gestão e são os destinatários da arrecadação.

Percebe-se, assim, a constatação prática da independência das funções de criação do imposto, de sujeição ativa, de exercício da competência tributária e de destinatário da arrecadação, que podem ser exercidas por pessoas distintas²⁵⁶.

2.3.2. Sujeito passivo

Conforme colocado anteriormente²⁵⁷, nos impostos incidentes sobre as transferências de riqueza ambas as partes envolvidas podem assumir a condição de sujeito passivo em função de possuírem capacidade contributiva. Portanto, na transmissão *causa mortis* tal posição passiva pode ser ocupada tanto pela herança personificada – a que transfere os recursos que compõem a massa hereditária – quanto pelos beneficiários dessa transferência.

Acompanhando essa lógica, há o entendimento doutrinário de que o imposto sobre as transmissões *causa mortis* pode assumir duas formas distintas. Numa delas, a herança personificada ocupa a condição de sujeito passivo, incidindo o imposto sobre o valor global da herança sem considerar o quinhão destinado a cada beneficiário, situação designada como *estate duty* ou *estate tax*. Outra forma, a *inheritance tax*, consiste em impor o gravame sobre a parcela recebida por cada um dos favorecidos pela transmissão, alçando estes à condição de sujeitos passivos²⁵⁸.

Ao tributar a herança personificada, o imposto grava a totalidade da massa hereditária e elege um sujeito passivo único. Dessa forma, simplifica a burocracia da arrecadação, possibilitando, um rendimento superior e uma maior efetividade na redistribuição da riqueza. Porém, sob o prisma dos destinatários da transferência, pode vir a desconsiderar a capacidade contributiva dos beneficiários²⁵⁹. Ao gravar exclusivamente os bens e direitos do *de cuius* reflete um caráter meramente objetivo, ignorando a situação individual do beneficiário – o montante que lhe coube, suas circunstâncias pessoais ou o grau de parentesco com o falecido.

Exemplo de imposto sobre a transmissão *causa mortis* em que a herança personificada assume a condição de sujeito passivo, o *estate tax* dos Estados Unidos da América grava o ativo sucessório do

²⁵⁶ Ver item 2.1 desta Parte III, p. 110-111.

²⁵⁷ Ver item 2.2 desta Parte III, p. 115.

²⁵⁸ Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 116-117) e Alan Cole (2015, p. 2).

²⁵⁹ Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 117).

de cuius, cidadão ou residente no país, em faixas progressivas com taxa máxima de 40%²⁶⁰. Contudo, em função do *Tax Cuts and Jobs Act 2017*, que elevou a isenção geral desse imposto ao patamar atualizado de € 10.328.893,72 para o período 2019-2025, parece pouco provável que no momento atual se tenha por meta buscar uma efetiva redistribuição da riqueza por meio dessa exação, um suposto objetivo apontado pela doutrina e presente nessa forma de sistematizar tal tributo²⁶¹.

No Reino Unido também temos a herança personificada como sujeito passivo e, embora o imposto alcance o ativo sucessório como um todo à taxa única de 40%, há disposições legais que abrandam essa exação, seja por meio de uma isenção geral, no valor de € 356.555,13, seja pelas diversas exclusões previstas, como por exemplo, as criadas em favor da manutenção da família – cônjuge sobrevivente e filhos – que, nas situações específicas elencadas na norma, não se sujeitam à imposição²⁶². Logo, nesse caso, a norma não ignora por completo a capacidade contributiva dos beneficiários, e prevê alguns elementos de personalização.

Direcionando a atenção para a posição do favorecido pela transferência de riqueza *causa mortis*, a sujeição passiva é reservada aos beneficiários, em função do quinhão que a cada um compete, sendo este modelo de tributação – *inheritance tax* – o mais generalizado. Usualmente, essa imposição é modulada considerando as circunstâncias pessoais do beneficiário, tais como o montante do valor transferido, a existência de incapacidade física, as condições económicas e o grau de parentesco com o *de cuius*²⁶³.

Nesse caso, a sujeição passiva acompanha as particularidades do fenómeno sucessório regulado nos termos da legislação civil.

O sistema sucessório tem por objetivo regular as relações jurídicas de natureza patrimonial – e as obrigações a ele inerentes – de que o *de cuius* era titular, após a crise aberta pelo decesso, o que corre por meio da transferência destas a terceiros.

Considerando os ordenamentos jurídicos explorados neste trabalho, como regra geral, a sucessão pode ocorrer de duas formas: o autor da herança expressa de forma válida e eficaz, no todo ou em parte, qual o destino a ser dado aos bens de que legalmente pode dispor, ou falece sem que manifeste sua vontade.

²⁶⁰ *United States Code: Title 26 – Internal Revenue Code*, §2001, “a” e “c”.

²⁶¹ *Tax Cuts and Jobs Act 2017, Part VI, sec. 11061, “a”*. O valor em euros foi obtido considerando o câmbio operado pelo Banco de Portugal em 01 de agosto de 2019.

²⁶² *Inheritance Tax Act 1984* – artigos 1º, 4º, e 11º; e *Schedule 1*. Embora o imposto britânico seja denominado *inheritance tax*, foi concebido nos moldes de um *estate tax*. O valor em euros foi obtido considerando o câmbio operado pelo Banco de Portugal em 01 de agosto de 2019.

²⁶³ Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 116-117).

Na ausência de manifestação válida e eficaz da vontade do *de cuius*, a sucessão decorre conforme previsto no ordenamento civil²⁶⁴.

Define-se, assim, a ordem de deferimento e a forma da divisão da massa hereditária, escalonando os parentes do *de cuius* em classes, conforme o grau de parentesco, sendo que, em geral, os mais próximos excluem os mais remotos, obedecida à preferência estabelecida e as particularidades de cada ordenamento. É determinado, ainda, um limite para o distanciamento do grau de parentesco que, quando excedido, ocasiona a transferência da massa hereditária para o poder público²⁶⁵.

Dessa forma, nessa categoria de sucessão – a sucessão legítima –, podem assumir a condição de sujeito passivo as pessoas referidas no ordenamento civil, isto é: o cônjuge e os parentes elegíveis, conforme o grau de parentesco – pessoas naturais –, e o Estado ou órgãos específicos de sua estrutura – pessoas jurídicas de direito público interno –, todos usualmente designados pela lei civil como herdeiros, em virtude de fazer jus a uma massa indeterminada de bens – sucessores a título universal –, seja em sua totalidade ou em uma quota-parte desta²⁶⁶.

Quando o *de cuius* exprime sua vontade²⁶⁷ de forma válida e eficaz, tem a possibilidade de determinar o destino da totalidade de seus bens, se não existirem herdeiros necessários²⁶⁸, ou da parte legalmente disponível, em caso contrário.

²⁶⁴ Usualmente essa forma de transmissão *causa mortis* denomina-se sucessão legítima. Tal situação está regulada: no CC belga, nos artigos 731° a 842°; no CC brasileiro, nos artigos 1829° a 1844°; no CC chileno, nos artigos 980° a 998°; no CC colombiano, nos artigos 1037° a 1054°; no CC equatoriano, nos artigos 1021° a 1036°; no CC espanhol, nos artigos 912° e 958° (ressalte-se que essas são as disposições de direito comum, não aplicáveis aos territórios que têm seu próprio direito foral de sucessões como, por exemplo, *Aragón, Cataluña, Navarra e Galicia*); no CC francês, nos artigos 720° a 811°-3; no CC italiano, nos artigos 565° a 586°; no CC português, nos artigos 2131° a 2155°; e no CC uruguaio, nos artigos 1011° a 1036°.

²⁶⁵ No Chile, por exemplo, os filhos sucedem em partes iguais e excluem todos os outros herdeiros, com exceção do cônjuge vivo que recebe uma quota variável em função da quantidade de filhos existentes, não podendo esta ser inferior a 1/4, repartindo-se o restante entre os filhos. Inexistindo prole, sucedem os ascendentes mais próximos, com 1/6 para cada, e o cônjuge, com 2/3. Na ausência do cônjuge, herdam os ascendentes mais próximos em partes iguais; na dos ascendentes, o cônjuge na totalidade. Não havendo descendentes, ascendentes ou cônjuge, sucedem irmãos e irmãs – ou seus descendentes – em partes iguais. No caso de irmãos unilaterais, sucedem pela metade do que cabe aos irmãos bilaterais. Na falta de irmãos, sucedem em partes iguais os colaterais de grau mais próximo, que excluem os mais afastados. Não havendo herdeiros elegíveis até o sexto grau, sucederá o Fisco (CC chileno, artigos 988° a 995°). Na Itália, os filhos sucedem em partes iguais e excluem os demais herdeiros, excetuando-se o cônjuge, a quem cabe a metade, se houver somente um filho, ou 1/3, havendo prole maior. O cônjuge sucede em 2/3, se concorrer com ascendentes – que recebem 1/4 –, e irmãos, que partilham igualmente o restante. Não havendo filhos, ascendentes, irmãs ou irmãos, o cônjuge sucede na totalidade. Na ausência de filhos, ascendentes ou cônjuge, irmãos e irmãs sucedem em partes iguais. Os irmãos unilaterais, sucedem pela metade do que cabe aos irmãos bilaterais. Quando há genitores, irmãos e irmãs concorrendo, cabe metade aos genitores, dividindo-se o restante entre os demais. Na ausência de descendentes; irmãos, irmãs, ou seus descendentes; herdam pai e mãe em partes iguais, sendo que, na ausência destes, sucedem pela metade os ascendentes da linha paterna e da linha materna de mesmo grau, os mais próximos excluindo os mais distantes. Não havendo prole; ascendentes; irmão ou irmã, ou seus descendentes; sucedem em partes iguais os parentes mais próximos, independentemente da linha, os mais próximos excluindo os mais distantes. Na ausência de herdeiros elegíveis até o sexto grau, sucede o Estado. (CC italiano, artigos 565° a 586°). Na Colômbia, esgotadas as linhas de sucessão familiar, sucede o *Instituto de Bienestar Familiar*, uma entidade estatal (CC colombiano, artigo 1051°).

²⁶⁶ Caio Mário da Silva Pereira (2017, p. 285).

²⁶⁷ Tal forma de transmissão *causa mortis* é comumente conhecida como sucessão testamentária em virtude de obedecer a manifestação da vontade expressa em testamento, estando regulada: no CC belga, nos artigos 895° a 900°, 913° a 928°, 967° a 1024°, 1048° a 1079°; no CC brasileiro, nos artigos 1845° a 1850°, 1857° a 1990°; no CC chileno, nos artigos 999° a 1269°; no CC colombiano, nos artigos 1055° a 1278°; no CC equatoriano, nos artigos 1037° a 1286°; no CC espanhol, nos artigos 744° e 891° (resguardadas as disposições forais de sucessão específicas de alguns territórios); no CC francês, nos artigos 895° a 930°-5, 967° a 1024°; no CC italiano, nos artigos 587° a 712°; no CC português, nos artigos 2156° a 2187°; e no CC uruguaio, nos artigos 776° a 1010°. Embora a regra geral seja a de proibir contratos versando sobre herança de pessoa viva, há ordenamentos que preveem, exclusivamente para os casos previstos em lei, a possibilidade de fazê-lo contratualmente por intermédio de pactos sucessórios. No Brasil, conforme a regra geral, a herança de pessoa viva não pode ser objeto de contrato (artigo 426° do CC brasileiro). Já em Portugal e na Bélgica, são permitidos os pactos sucessórios (CC português, artigos 1700° a 1707°, 1755° a 1760°, e 2028°; CC belga, artigos 1100°/1 a 1100°/7).

²⁶⁸ O fundamento da reserva de parte do patrimônio do *de cuius* aos herdeiros necessários – um limitado núcleo familiar – reflete a importância conferida à família como um bem jurídico a ser protegido.

Os herdeiros necessários são pessoas que pertencem ao núcleo familiar mais próximo do autor da herança e, em função disso, a eles é reservada uma parcela da massa hereditária – denominada legítima – que resta indisponível à manifestação de vontade do *de cuius*. Sua extensão alcança, normalmente, os descendentes, os ascendentes e o cônjuge, podendo estes concorrer entre si, fazendo jus a quinhões iguais ou distintos, ou ter a preferência na sucessão da parte excluída da livre disposição, excluindo os demais²⁶⁹.

Para a parcela que excede a legítima, e no caso da inexistência de herdeiros necessários, para a totalidade, o autor da herança está livre para dispor de seu patrimônio conforme a sua vontade, salvo nos casos em que seja considerado legalmente incapaz. Pode, então, destinar seus haveres a qualquer pessoa, natural ou coletiva, de direito público ou privado.

Logo, na sucessão testamentária podem assumir a posição de sujeito passivo os herdeiros necessários – pessoas naturais – pela legítima prevista em lei; e pessoas naturais ou coletivas, de direito público ou privado, em função da manifestação da vontade do autor da herança.

Importante pontuar que, em geral, enquanto os herdeiros – comuns ou necessários – sucedem, por força de lei e a título universal, a totalidade dos bens ou uma quota-parte deles, e estão presentes tanto na sucessão legítima como na sucessão testamentária – nesta em relação à parte legalmente indisponível –, temos a figura dos legatários, que sucedem a título singular, coisa certa e determinada, estando presentes somente na sucessão testamentária²⁷⁰.

A substituição fideicomissária ou fideicomisso, em termos gerais e guardadas as características de cada ordenamento, estabelece a possibilidade de o testador instituir herdeiros ou legatários – os fiduciários – impondo compulsoriamente que, por ocasião da morte destes, em determinado tempo, ou sob determinada condição, a herança ou o legado seja entregue a terceiros – os fideicomissários. Resta

²⁶⁹ Na França, por exemplo, são herdeiros necessários os filhos, seus descendentes, e o cônjuge. Caso a prole se resume a um filho, a legítima corresponde à metade da massa hereditária; se houver dois, a 2/3; existindo três ou mais, a 3/4, sempre dividida igualmente. Na ausência de prole, sucedem como representantes, seus descendentes. Na falta de descendentes, a legítima do cônjuge é de 1/4. Inexistindo descendentes ou cônjuge, o autor da herança pode dispor da totalidade de seus bens (CC francês, artigos 912° a 917°). No Uruguai são herdeiros necessários os filhos, seus descendentes, e os ascendentes. Havendo somente um filho, a legítima corresponde à metade da massa hereditária; se houver dois, a 2/3; existindo três ou mais, a 3/4, sempre dividida igualmente. Na ausência de filho ou filha, sucedem como representantes, seus descendentes. Na falta de descendentes, os ascendentes têm por legítima a metade da massa hereditária. Na ausência de descendentes e ascendentes, o autor da herança pode dispor da totalidade de seus bens (CC uruguaio, artigos 884° a 887°). Brasil, Chile, Itália e Portugal têm como herdeiros necessários os descendentes, os ascendentes e o cônjuge (CC brasileiro, artigos 1845° a 1850°; CC chileno, artigos 1181° a 1206°; CC italiano, artigos 536° a 538°, 540°, 542°, 544°, 548° a 552°; e CC português, artigos 2156° a 2161°). Na Espanha, conforme o direito sucessório comum, os descendentes, os ascendentes e o cônjuge, sendo que a este último cabe por legítima somente o usufruto de parte da massa hereditária, que varia conforme concorrer com descendentes, com ascendentes, ou inexistirem outros herdeiros necessários (CC espanhol, artigos 806° a 822°, 834° a 840°). Na Bélgica, os descendentes e o cônjuge, cabendo a esse o usufruto de parte da massa hereditária (CC belga, artigos 913° a 919°). Na Colômbia e no Equador, os descendentes e os ascendentes, cabendo ao cônjuge, caso careça do necessário para uma sobrevivência digna, uma parcela do patrimônio do *de cuius* que se denomina porção conjugal, previsão também existente no Uruguai (CC colombiano, artigos 1230° a 1258°; CC equatoriano, artigos 1196° a 1229°; CC uruguaio, artigos 874° a 883°).

²⁷⁰ Caio Mário da Silva Pereira (2017, p. 285). Essa classificação é adotada explicitamente, por exemplo, no CC chileno (artigos 1097° e 1104°), no CC colombiano (artigos 1155° e 1162°), no CC equatoriano (artigos 1125° e 1132°, no CC espanhol (artigo 660°); no CC italiano (artigo 588°), e no CC uruguaio (artigo 857°). Por seu lado, a legislação francesa e belga reconhece o legado universal, em que o testador confere a uma ou mais pessoas a totalidade de seus bens; o legado a título universal, uma quota-parte dos bens que a lei lhe permite dispor; e o legado específico, um legado puro e simples de coisa compreendida na fração disponível de seu patrimônio (CC francês, artigos 1003°, 1010°, e 1014°; CC belga, artigos 1003°, 1010°, e 1014°).

claro, assim, que se o fideicomisso recair sobre a universalidade da herança, ou sobre quota desta, teremos herdeiros; se sobre determinados bens, legatários²⁷¹.

No entanto, a aceitação da herança ou do legado é ato necessário para que se confirme a condição de sujeito passivo, visto que tanto a aceitação como a renúncia usualmente remontam ao momento de abertura da sucessão, quando, em geral, se dá a transmissão do património. Logo, ocorrendo a renúncia, não se verifica a transmissão, o que impede a consumação do facto tributário pela ausência de elemento essencial do aspeto material²⁷².

Considerando que o objetivo dos sistemas sucessórios é superar a crise nas relações jurídicas aberta pelo decesso do autor da herança, em regra, ao Estado não se coloca a opção de aceitação ou repúdio da herança, cabendo a este a sujeição passiva na ausência de herdeiros ou legatários.

Podemos afirmar, em termos gerais, que na tributação das transmissões *causa mortis* a sujeição passiva é direta, isto é, quem ocupa a condição de sujeito passivo é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a materialidade do facto tributário e revela a capacidade contributiva – a substância económica que o legislador busca atingir –, seja a herança personificada que transmite o património; ou o beneficiário que o recebe. Tal situação pode ser verificada em todos os Estados aqui estudados.

Na Bélgica, a opção legal foi a de estabelecer, no caso do *droit de succession*, a solidariedade entre os sujeitos passivos diretos, herdeiros e legatários, pelo valor total da dívida. Na *imposta sulle successioni e donazioni* italiano, regra geral, a solidariedade aplica-se somente aos herdeiros em relação ao imposto devido por eles e pelos legatários, não ocorrendo entre herdeiro e legatários ou entre legatários, mesma regra adotada no Uruguai, que adiciona, ainda, a previsão de solidariedade entre todos os beneficiários em relação à posse definitiva dos bens do ausente. A norma tributária francesa define que essa solidariedade direta ocorre somente entre os herdeiros pelo que é devido por estes, sendo cada legatário responsável unicamente pelo imposto devido sobre o que a ele foi transmitido. Em todos os casos cabe o direito de regresso contra os codevedores pelo que foi pago em excesso à parcela individual.

²⁷¹ A título exemplificativo, na Bélgica, em geral, as substituições testamentárias, incluso o fideicomisso, são proibidas (CC belga, artigo 896°), da mesma forma que na França, excetuadas as situações especificadas em lei (CC francês, artigo 896°); no Brasil a substituição fideicomissária pode ser gravada com a transmissão compulsória da herança ou do legado ao fideicomissário após a morte do fiduciário, a certo tempo, ou sob certa condição (CC brasileiro, artigos 1951° ao 1960°); na Espanha, considerado o direito comum, após a morte do fiduciário ou sob certas condições (CC espanhol, artigos 781° a 789°); na Itália é tida como uma obrigação natural do fiduciário, não podendo o fideicomissário, na recusa do fiduciário, o acionar para que cumpra a disposição testamentária (CC italiano, artigo 627°); em Portugal somente em função da morte do fiduciário (CC português, artigos 2286° a 2296°).

²⁷² Usualmente a aceitação de herança ou legado pode ser expressa ou tácita. Expressa, quando feita por escrito; tácita, por meio de ato que pressupõe necessariamente a intenção de aceitar. A renúncia ou repúdio, por sua vez, não se presume, exigindo forma escrita, salvo nos casos previstos em lei (CC belga, artigos 774° a 792°; CC brasileiro, artigos 1804° a 1813°; CC chileno, artigos 1222° a 1239°; CC colombiano, artigos 1279° a 1296°; CC equatoriano, artigos 1245° a 1262°; CC espanhol, artigos 889°, 890°, 988° a 1009°; CC francês, artigos 768° a 808°; CC italiano, artigos 470° a 483° e 519° a 527°; CC português, artigos 2050° a 2067°; e CC uruguaio, artigos 1051° a 1077°).

Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Espanha e Portugal não prevêm a solidariedade entre os sujeitos passivos diretos.

Nos países estudados a sujeição passiva compete aos beneficiários da transmissão – pessoas naturais ou coletivas, públicas ou privadas –, excetuando-se somente, o caso do imposto do selo português, a que estão sujeitas as pessoas naturais, que elege como sujeitos passivos os legatários e a herança, representada pelo cabeça de casal. Importante observar que não se trata da adoção do *estate duty* ou *estate tax*, pois não se está a taxar a massa hereditária global, que conteria indistintamente os haveres transferidos a herdeiros e legatários, mas se opera uma divisão entre o que será transmitido aos herdeiros e aos legatários.

Logo, enquanto cada legatário responde pelo imposto devido sobre o que lhe foi transmitido, a herança é obrigada ao pagamento do imposto sobre o património transmitido aos herdeiros, conferindo, nesse caso, a sujeição passiva ao transmitente – a herança personificada – e não aos beneficiários²⁷³.

Na tributação das transmissões *causa mortis*, a sujeição passiva indireta – assunção da condição de sujeito passivo por pessoa que não têm uma relação pessoal e direta com o facto tributário – ocorre, em geral, por meio da transferência do dever de pagar o imposto devido pelo sujeito passivo direto em virtude do “desenvolvimento patológico”²⁷⁴ da relação jurídica tributária, isto é, em função de omissão, má-fé ou inadimplemento. Essa forma de sujeição passiva indireta pode ser verificada, por exemplo, na legislação de Bélgica, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Espanha e Portugal que, a depender do caso, adotam a responsabilidade solidária ou subsidiária.

3. Aspetto quantitativo

O aspeto quantitativo da obrigação tributária principal define as referências a serem utilizadas para estabelecer com exatidão o valor que o sujeito ativo deve exigir do sujeito passivo, a título de tributo, em virtude da ocorrência do facto gerador²⁷⁵.

²⁷³ Nuno Sá Gomes (2005, p.118-121) aponta a inconstitucionalidade de a herança assumir a sujeição passiva. O cabeça do casal possui somente poderes de administração nos termos da legislação civil e não pode, assim, dispor dos bens da herança, sendo-lhe somente possível vender “frutos” e outros bens deterioráveis. Como não pode exigir dos herdeiros o imposto por eles devido, na ausência de “frutos”, outros bens deterioráveis ou de rendimentos produzidos pelo património que administra, estaria desprovido de recursos para o pagamento do imposto, tendo que utilizar recursos próprios para satisfazer a dívida, ou aguardar a execução fiscal, pelo que entende o autor violados o princípio constitucional da capacidade contributiva e o direito de propriedade privada, constantes, respectivamente, dos artigos 13º, nº 2 e 62º da Constituição portuguesa.

²⁷⁴ Termo utilizado por Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva (2017, p. 96).

²⁷⁵ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 328-329). O autor menciona os denominados tributos fixos, em que o legislador se exime de buscar uma grandeza inerente ao facto tributário, pois a importância a ser recolhida já estará definida, em termos definitivos e invariáveis, antes de ocorrido o evento, não havendo, assim, que se falar em base de cálculo nesses casos. Segundo Luciano Amaro (2014, p. 289-291), embora o valor do tributo possa ser determinado pela norma de forma direta – tal como acontece com determinadas taxas –, é comum que a quantificação seja feita mediante operação mais complexa, com o emprego de critérios definidos em lei, como ocorre, de modo geral, com os impostos. Afirma que, para os tributos fixos, inexistindo necessidade de cálculo, não há que se falar em base. Hugo de Brito Machado (2017, p. 61, 137-138, e 442-443) assinala que os tributos fixos, por óbvio, não possuem base de cálculo. As taxas, em geral, são estabelecidas em quantias prefixadas e, desse modo, não possuem base de cálculo. Geraldo Ataliba (2018, p.117) reporta que as taxas nem sempre tem alíquotas, visto que, por vezes, a norma já estabelece o *quantum* devido de forma direta. Alberto Xavier (1981, p. 297) também cita os impostos fixos, ressaltando, porém, que na grande maioria dos impostos modernos o aspeto quantitativo tem uma estrutura mais complexa variando em função de dois elementos: a taxa e a matéria tributável.

Definida a situação, o facto, ou o conjunto de factos que realizados concretamente obrigam ao pagamento do tributo, é necessário dimensionar economicamente tal fenómeno para, com base nessa avaliação, definir a prestação pecuniária destinada ao Estado.

A mensuração do *quantum debeat*, em geral, será proporcionada pela conjunção de dois fatores explicitados pela norma jurídica tributária: a base de cálculo, fundamento para avaliar a magnitude económica do evento; e a taxa, factor abstrato de quantificação a ser aplicado à base de cálculo²⁷⁶.

A quantificação do tributo também será afetada por alterações na base de cálculo – subtração ou adição de valores – que objetivam aferir a exata dimensão económica do facto tributário; por deduções – aplicadas diretamente à base de cálculo ou ao valor do tributo devido – e isenções, que concretizam determinadas políticas públicas de natureza extrafiscal.

Consumado o facto tributário, torna-se então possível, utilizando os parâmetros normativos, fixar concretamente a base de cálculo e, aplicando sobre esta a taxa – consideradas as subtrações, adições, deduções e isenções – obter o montante do tributo devido.

Como bem assinala Paulo de Barros Carvalho²⁷⁷:

Qualquer esforço retórico seria inútil para o fim de exibir a extraordinária importância de que se reveste o exame pormenorizado do critério quantitativo, bastando assinalar que nele reside a chave para a determinação do objeto prestacional, isto é, qual o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar.

Logo, importante explorar, de forma mais minuciosa, esses dois importantes fatores.

3.1. Base de cálculo

A base de cálculo – também denominada base tributável, base imponible, matéria tributável, pressuposto valorativo do tributo, ou valor tributável – é uma perspectiva dimensível do aspeto material do facto tributário escolhida pelo legislador para apurar a sua grandeza económica ou numérica, ou seja, a capacidade económica ou o grau de riqueza revelado, de forma abstrata e geral, pelo facto imponible. Tal expressão de grandeza, combinada com a taxa, permite a obtenção do *quantum debeat* específico de cada obrigação tributária concreta. Serve, desse modo, como fundamento ou apoio para a operação matemática que define o valor do tributo devido²⁷⁸.

²⁷⁶ Alberto Xavier (1981, p. 298), Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 224), Roque Antonio Carrazza (2010, p.175), Hugo de Brito Machado (2017, p. 137), e Geraldo Ataliba (2018, p.108 e 114).

²⁷⁷ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 329).

²⁷⁸ Alberto Xavier (1981, p. 301-303), Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 331-332), Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 225), Roque Antonio Carrazza (2010, p.167), Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 106), e Geraldo Ataliba (2018, p.108-109).

Refletindo a ambiguidade do termo *facto tributário*²⁷⁹, a base de cálculo também pode se referir a duas realidades. A estabelecida de forma abstrata pela norma jurídica – base de cálculo abstrata –, um conceito legal de dimensão; e a base de cálculo fática ou calculada, a real e precisa dimensão econômica que em cada caso concreto alcança o evento efetivamente verificado²⁸⁰. Essa dicotomia, todavia, não levanta maiores preocupações, resolve-se pelo contexto em que está inserido ou por simples explicação, tal como na querela envolvendo o *facto tributário*.

O aspeto material do *facto tributável* pode ter mais de um atributo mensurável. Logo, o legislador tem a liberdade de eleger um ou mais desses atributos de forma a expressar a magnitude econômica do evento. Esses atributos, porém, devem expor circunstâncias a ele pertinentes, de modo a demonstrar sua verdadeira e autêntica expressão econômica. Por conseguinte, o peso, o volume, o cumprimento, o valor de mercado, ou outros atributos do *facto tributário* podem ser escolhidos para o quantificar²⁸¹.

Na Suíça, por exemplo, a *Loi sur le tarif des douanes, du 9 octobre 1986*, estabelece que seja utilizado o peso bruto, para as mercadorias em que não seja prevista outra base de cálculo (artigo 2º); no Brasil, a contribuição para o financiamento da seguridade social incidente sobre a importação de óleo diesel e gás liquefeito de petróleo, tomou por atributos, respectivamente, o metro cúbico e a tonelada²⁸².

Na maior parte dos casos, porém, o atributo escolhido é um valor em dinheiro, sobre o qual se aplica uma taxa, expressa em porcentagem, para chegar ao valor do tributo devido. Assim, para os impostos sobre o consumo, toma-se por base de cálculo o valor da mercadoria ou serviço; para os impostos sobre a renda, o valor desta. Para os casos em que a base de cálculo não é expressa monetariamente, a taxa forçosamente o será, pois, como já visto, o tributo é essencialmente devido em pecúnia

Por vezes temos a realidade jurídica mencionada como base de cálculo subordinada a prescrições de natureza técnica que esclarecem a forma de a determinar, como ocorre, em geral, com o lucro tributável no imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas. Exsurge, então, como o ponto de partida das operações aritméticas que indicam a base sobre a qual será aplicada a taxa para se determinar a dívida tributária²⁸³.

²⁷⁹ Ver item 1.1. desta Parte III, p. 97.

²⁸⁰ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 337-338), Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 227), Roque Antonio Carrazza (2010, p.166), e Geraldo Ataliba (2018, p.108 e 113),

²⁸¹ Alberto Xavier (1981, p. 302), Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 332-333), Ricardo Lobo Torres (2011, p. 256), Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 106), Luciano Amaro (2014, p. 290), e Geraldo Ataliba (2018, p.109-110).

²⁸² Artigo 23º, inciso II e III da Lei 10.865, de 30 de dezembro de 2004.

²⁸³ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 332-333) e Roque Antonio Carrazza (2010, p.167). Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 226) se referem a *base imponible* e a *base liquidable*. A primeira subordinada a alterações aritméticas, situações objetivas ou subjetivas, que determinam a *base liquidable* sobre a qual incidirá a taxa.

Dessa forma, partindo de um atributo mensurável expresso em pecúnia, pode este sofrer adições, subtrações ou deduções de forma a melhor expressar a grandeza económica que se busca atingir.

Considerando que a base de cálculo expressa atributos do facto tributário com o objetivo de mensurar sua dimensão económica, é inequívoca a incidível relação entre estes. Logo, podemos afirmar que a base de cálculo deriva da própria natureza do tributo, sendo um indicador seguro do aspeto material do facto tributário e, por conseguinte, revelador da natureza jurídica da exação. Evidente, portanto, não ser possível que o tributo tenha por base de cálculo grandeza extrínseca ao aspecto material do facto tributário sem que se desvirtue a sua natureza, caso contrário, prevaleceria o *nomen juris*, a mera denominação formal, sobre a ontologia jurídica e conceitual dos tributos²⁸⁴.

Ensinam Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero²⁸⁵:

En ese sentido, a la definición normativa del hecho imponible debe corresponder un concepto normativo de base imponible coherente con ella, obtenido en atención a sus aspectos y elementos, no a criterios o factores extraños a los que integran el presupuesto de hecho legalmente tipificado.

Nessa mesma direção, Dino Jarach²⁸⁶, ao discorrer sobre a vinculação obrigatória do princípio da capacidade contributiva aos impostos, explica:

Característica del impuesto es, pues, la estrecha relación existente entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación. La base sobre la cual se mide el impuesto es una magnitud aplicada directamente al mismo objeto material del hecho imponible.

Dessa forma, o valor de mercado do imóvel tomado como base de cálculo de um imposto sobre a transmissão de imóveis; o valor da mercadoria ou do serviço, como base de cálculo para impostos sobre o consumo; o valor do acréscimo patrimonial, para impostos sobre a renda; o montante da valorização imobiliária, para contribuições de melhoria; ou o custo, valor ou outro atributo de um serviço ou atividade estatal, para as taxas, guardam uma relação lógica e coerente com a materialidade do facto tributário, visto que os atributos selecionados para dimensionar sua expressão económica são a ele inerentes.

²⁸⁴ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 334-337), Roque Antonio Carrazza (2010, p.166-171), Ricardo Lobo Torres (2011, p. 255), Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 75), Hugo de Brito Machado (2017, p. 138-139, e 443) e Geraldo Ataliba (2018, p.111-113).

²⁸⁵ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 226). Este também foi o entendimento do *Tribunal Supremo* espanhol que, na decisão STS 4134/1997, ao julgar a utilização de atributo estranho ao facto gerador sentenciou que, em relação à base de cálculo, “...el concepto ha de depurarse en atención a la definición del hecho imponible, puesto que la base imponible no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación de aquél.”.

²⁸⁶ Dino Jarach (1996, p. 87-88).

Por outro lado, a escolha de um atributo inadequado para determinar a base de cálculo da exação pode configurar uma distorsão do facto tributário, pela patente incompatibilidade entre o atributo eleito e o núcleo do evento que se quer mensurar, desnaturando por completo a natureza jurídica do tributo²⁸⁷.

Exemplo dessa incompatibilidade pode ser expresso pela taxa de licenciamento de importação, instituída no Brasil, pela Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953. O facto tributário da taxa consistia na emissão de licença de importação, mas tomava por base de cálculo o valor das mercadorias que se pretendia importar. É incontestável que o valor dos produtos não guardava qualquer conexão com o serviço prestado pelo poder público, visto que não é um atributo pertinente ao facto tributário em questão. O que se denominou taxa, configurava, na realidade, verdadeiro imposto²⁸⁸.

Da mesma forma, assinala Geraldo Ataliba²⁸⁹:

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.

A eleição equivocada da base de cálculo em descompasso com o facto tributário pode, assim, alterar tanto a natureza genérica do tributo, transformando o que se projetava como taxa em imposto; quanto a natureza específica, convertendo em imposto sobre a renda o que se queria sobre o patrimônio.

Isto posto, pode-se observar que a base de cálculo tem função múltipla, qual seja, medir a intensidade económica do facto tributário, compor a equação matemática que calcula o *quantum debeatur* da obrigação tributária, além de servir como fator de verificação da verdadeira natureza jurídica do tributo²⁹⁰.

3.2. Taxa

Compondo a fórmula aritmética que resulta no valor do tributo devido, a taxa ou alíquota é o critério indicativo que atribui ao Estado, ou a quem o ordenamento tributário determinar, uma parcela da riqueza do sujeito passivo em função da magnitude expressa pelo evento tributado. É medida estranha ao facto tributário, criada pela norma jurídica de forma abstrata e genérica, possuindo carácter imutável, ou seja, enquanto a base de cálculo varia em conformidade com a dimensão de cada facto tributário

²⁸⁷ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 335), Ricardo Lobo Torres (2011, p. 255), e Amílcar de Araújo Falcão (2013, p. 107).

²⁸⁸ O tributo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 180280, em função da eleição da mesma base de cálculo do imposto sobre o comércio exterior. Em sentido contrário e, a nosso ver, ao arrepio do texto constitucional que determina que as taxas não poderão ter base própria de impostos (artigo 145º, § 2º da Constituição Federal), a corte suprema manteve a taxa de melhoramento dos portos (Recurso Extraordinário nº 173216), cuja base de cálculo consiste num percentual do valor comercial das mercadorias movimentadas (artigo 3º da Lei nº 3.421, de 10 de julho de 1958), atributo de todo dissociado da materialidade do facto tributário.

²⁸⁹ Geraldo Ataliba (2018, p.111-112).

²⁹⁰ Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 331-337), Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López e Gabriel Casado Ollero (2009, p. 225-226), e Roque Antonio Carrazza (2010, p.165-167).

concreto, a taxa independe deste sendo fixada nos termos da previsão legal. Nos casos em que os atributos eleitos para quantificar a base de cálculo conduzem a um valor monetário, a taxa se apresenta em forma de porcentagem, representando assim uma fração do valor económico atribuído ao facto tributário. Quando a base de cálculo assumir forma não pecuniária (peso, volume, etc.), a taxa revelará o valor em pecúnia a ser pago pela unidade de medida eleita para figurar como base de cálculo²⁹¹.

As taxas podem ser fixas (proporcionais ou constantes), quando se mantêm inalteradas em face da grandeza expressa pela base de cálculo; ou variáveis, quando se alteram em função da dimensão daquela. As taxas variáveis, por sua vez, serão progressivas quando variam positivamente em razão do aumento da base de cálculo; e regressivas, quando diminuem na medida em que aumenta a base de cálculo²⁹².

O legislador possui certa liberdade na fixação das taxas, não podendo, entretanto, extrapolar determinado nível, sob pena de avançar de forma repreensível sobre o direito de propriedade. A busca de harmonia para o tenso binômio arrecadação tributária/propriedade, situação já mencionada neste trabalho²⁹³, vai encontrar o equilíbrio em cada ordenamento, não havendo como determinar, sem considerar o sistema tributário; a situação política, económica e social de cada Estado, o nível a partir do qual as taxas adotadas para determinado tributo quebrariam esse complexo equilíbrio.

A princípio, taxas próximas, iguais ou superiores a 100%, poderiam imprimir um carácter confiscatório à exação, visto que ocasionariam a exaustão de riqueza próxima, similar ou superior à da manifestação tributada. Porém, podemos encontrar situações em que esses parâmetros seriam justificáveis, especialmente no caso da tributação sobre o consumo, em que essas elevadas taxas impostas sobre bens supérfluos ou prejudiciais à saúde perseguiriam propósitos extrafiscais – um meio de alcançar outros objetivos desvinculados do interesse fiscal de obter recursos para que o Estado possa desempenhar sua atuação – como a redistribuição da riqueza ou o desestímulo ao consumo de certos produtos²⁹⁴.

Situação diametralmente oposta, a taxa de 0% reduz a expressão aritmética a um valor nulo – uma forma oblíqua de isenção tributária total com idênticos efeitos económicos – que também sugere intenções extrafiscais.

²⁹¹ Alberto Xavier (1981, p. 298), Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 342-343), Luciano Amaro (2014, p. 291-293), Hugo de Brito Machado (2017, p. 139-140) e Geraldo Ataliba (2018, p.113-115). Nos tributos fixos, em que o valor do tributo já está indicado diretamente na norma jurídica, não há cálculo a ser feito, inexistindo base de cálculo e, por conseguinte, uma taxa a ser combinada com aquela.

²⁹² Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 343), Hugo de Brito Machado (2017, p. 144). Logo, uma taxa de 10% aplicada independentemente do valor da base de cálculo; ou de € 2 por metro cúbico, qualquer que seja o volume em questão, são taxas fixas. Taxas de 10%, até € 100, 15% para valores acima de € 100 até € 500, e de 20% acima de € 500; ou de € 0,02 por quilo até uma tonelada, e de € 0,03 acima desse peso, são taxas progressivas. Já taxas de 10% até € 100, 5% para valores acima de € 100 até € 500, e de 2% acima de € 500; ou de € 0,05 por litro até 1000 litros, e de € 0,02 acima desse volume, são taxas regressivas.

²⁹³ Itens 2.1 e 2.2 da Parte I.

²⁹⁴ Roque Antonio Carrazza (2010, p.177). Para uma visão mais aprofundada sobre a extrafiscalidade ver Joxe Mari Aizega Zubillaga (2011).

No entanto, embora resultem em ausência de tributação, ontologicamente são de natureza diversa. A isenção recorta o facto tributário afastando uma “parcela” deste do campo de incidência; na taxa zero, há a incidência, mas em função do elemento nulo de quantificação da obrigação tributária, não há dívida. A primeira opera no âmbito do facto tributário impedindo o seu nascimento, a outra no momento da quantificação da obrigação.

Ao comentar sobre a isenção, Luciano Amaro²⁹⁵ ressalta que:

A técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras; por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com o tributo. Várias razões podem fundamentar esse tratamento diferente, em atenção às características da situação, às condições da pessoa, a razões de política fiscal (por exemplo, estímulo a determinados comportamentos etc.).

Por outro lado, o método de afastar a tributação utilizando a taxa zero ocorre, em geral, por meio de permissões legislativas para que o poder executivo altere as alíquotas em determinado intervalo fixado legalmente, de forma a interferir em situações conjunturais que exigem resposta imediata e temporária por meio da remoção da tributação. Afasta-se, assim, o por vezes demorado processo legislativo, concedendo funcionalidade às políticas económicas e fiscais, recurso muito utilizado nas exações aduaneiras²⁹⁶.

3.3. Aspeto quantitativo nas transmissões *causa mortis*

O valor do imposto a ser exigido na transmissão *causa mortis* é, em geral, o produto obtido da multiplicação da base de cálculo, uma grandeza monetária, por uma taxa expressa em percentagem.

O atributo mensurável do aspecto material escolhido para dimensionar a magnitude económica do facto tributário – a base de cálculo – é o valor dos bens e direitos transmitidos em função do decesso do *de cuius*. A avaliação obedece, como regra geral, ao valor de mercado, podendo ser estabelecidos outros métodos para aferir o valor de determinados bens e direitos, conforme a sua natureza.

Tal base de cálculo pode ainda ser alargada pela inclusão de doações anteriormente efetuadas pelo autor da herança, seja para compor o montante a ser tributado, seja para a determinação da taxa a ser aplicada.

Desse valor, usualmente são deduzidos os débitos que o autor da herança possuía à época do falecimento e outros gastos diretamente relacionados ao falecimento do *de cuius* (despesas médicas, funeral e despesas com o processo sucessório) para que se obtenha a base de cálculo sobre a qual será

²⁹⁵ Luciano Amaro (2014, p. 304).

²⁹⁶ Ricardo Lobo Torres (2011, p. 257) e Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 151-159).

aplicada a taxa. Todavia, tal subtração, em geral, é feita sobre o valor da massa hereditária excluídos os legados, aproveitando, assim, tão somente aos herdeiros. Para os legados, a dedução, quando prevista, se resume aos débitos a eles relacionados. Busca-se, assim, tributar a riqueza líquida efetivamente transferida, obedecendo a capacidade contributiva revelada pelo beneficiário.

Certo, ainda, que outras deduções podem ser previstas como forma de alcançar finalidades extrafiscais como, por exemplo, a promoção do bem jurídico família²⁹⁷ ou o enfrentamento de situações específicas de determinada comunidade.

Dentre os países estudados, Bélgica, Brasil, Colômbia, Equador, Portugal e Uruguai, tomam por base de cálculo o valor do patrimônio transmitido, sendo que Colômbia e Uruguai não adotam como regra geral o valor de mercado, considerando respectivamente: o valor dos bens e direitos em 31 de dezembro do ano imediatamente anterior à data da liquidação da sucessão, ou o valor de aquisição, se adquirido no mesmo ano; e o valor do imóvel constante do cadastro da *Dirección General del Catastro*, atualizado de acordo com a variação do índice de preços ao consumidor até o mês anterior ao do falecimento. Com exceção do Uruguai, onde a imposição alcança somente a transmissão da propriedade de bens imóveis, todos esses países têm regras de avaliação específicas para determinados bens e direitos em função de sua natureza ou destinação.

Chile, Espanha, França e Itália incorporam ao montante do patrimônio transmitido em virtude do decesso, as doações efetuadas em datas pregressas, considerando lapsos temporais distintos. Permitem, ainda, a dedução do imposto pago em função da doação, com exceção da Itália que efetua o acréscimo apenas para fins de aplicação da taxa. Para estes países, a regra geral de avaliação é o valor de mercado, havendo também regras distintas para determinados bens e direitos.

As subtrações opostas à base de cálculo, embora não sejam uniformes nos países estudados, objetivam permitir que se grave o valor líquido transferido, adequando-se a capacidade contributiva do beneficiário e alcançam, dentre outros, os débitos do *de cuius*²⁹⁸, o custo do funeral²⁹⁹, as despesas com a última enfermidade³⁰⁰ e certas despesas com o processo sucessório³⁰¹. Na Bélgica, os *droits de mutation*, que atingem especificamente os bens imóveis, permitem apenas o abatimento das dívidas relativas aos imóveis transmitidos.

Espanha e França permitem ainda algumas deduções à base de cálculo. Na Espanha, estas têm por objetivo favorecer o núcleo familiar – inclusive na transmissão de empresas e bens históricos e

²⁹⁷ Conforme verificado na Parte II deste trabalho.

²⁹⁸ Bélgica (região da Valônia), Brasil (Distrito Federal e Estado do Rio de Janeiro), Chile, Equador, Espanha (*impuesto sobre sucesiones y donaciones*), França, Itália e Portugal (imposto do selo).

²⁹⁹ Bélgica (região da Valônia), Brasil (Estado do Rio de Janeiro), Chile, Equador, Espanha (*impuesto sobre sucesiones y donaciones*), França e Itália.

³⁰⁰ Chile, Equador, Espanha (*impuesto sobre sucesiones y donaciones*) e Itália.

³⁰¹ Chile, Equador, Espanha (*impuesto sobre sucesiones y donaciones*) e França.

culturais a familiares próximos – e a pessoas portadoras de deficiência. Na França favorecem os familiares mais próximos; os portadores de deficiência; e os beneficiários que de forma definitiva e plena, doarem bens a fundações de utilidade pública reconhecidas pelo Estado, autorizando-os a deduzir da base de cálculo o valor desses bens.

A Colômbia, o Uruguai – que tributa somente a propriedade plena de imóveis localizados em seu território – e os Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul, dentre os que foram objeto de nossa pesquisa no Brasil, não permitem quaisquer subtrações ao valor do patrimônio transferido.

Sendo a base de cálculo adotada uma dimensão monetária, a taxa é expressa na forma de um percentual do valor transmitido aos beneficiários. Embora, com frequência, seja progressiva em função do valor dos bens e direitos transferidos – podendo ainda variar em função do grau de parentesco do beneficiário com o autor da herança – também pode ser fixa, não assumindo, em geral, um caráter regressivo.

Portugal³⁰² e Colômbia tributam as transmissões *causa mortis* por meio de uma taxa fixa de 10%.

Bélgica, Chile, Equador e França adotaram uma taxa progressiva que varia em função do montante transferido e do grau de parentesco do beneficiário com o *de cuius*. A maior taxa nominal dentre esses países encontra-se na Bélgica, região da Valônia, e alcança 80% para valores acima de € 175.000 na ausência de parentesco, ou se o beneficiário não for ascendente, descendente, cônjuge ou coabitante legal, irmão, tio ou sobrinho; seguida da França, com 60% caso não haja parentesco, ou o beneficiário não seja ascendente, descendente ou parente até o 4º grau; Chile, com 35% para valores superiores a € 900.194,68 na ausência de parentesco, ou caso o beneficiário não seja cônjuge ou equiparado, ascendente, descendente ou parente até o 3º grau; e Equador, com 35% para valores superiores a € 783.571,95 para parentes além do 1º grau, ou na ausência de parentesco.

Itália e Uruguai possuem uma taxa fixa que varia somente em função do parentesco, alcançando respectivamente os percentuais máximos de 8% na ausência de parentesco, ou se o beneficiário não for cônjuge, ascendente, descendente, irmão ou parente até o 3º grau; e de 4% para os beneficiários que não sejam ascendentes ou descendentes.

No Brasil a taxa máxima é de 8% podendo ser fixa ou variar em função do montante transferido aos beneficiários.

Na Espanha, após efetuadas as deduções permitidas, a taxa aplicada às pessoas naturais varia progressivamente em função do montante transferido, alcançando, no regime comum, a alíquota máxima de 35% para valores acima de € 199.291,40. Importante ressaltar que sobre esse produto ainda incide

³⁰² Considerada a tributação das pessoas singulares.

um multiplicador que varia progressivamente em função do património preexistente do beneficiário e do grau de parentesco com o *de cuius*, que pode atingir o limite máximo de 2,4 para um património preexistente acima de € 4.020.770,98 e na ausência de parentesco ou se o beneficiário não for ascendente, descendente, cônjuge, ou parente até o 3º grau. Logo, o imposto devido pode alcançar o correspondente a uma taxa de 84%, superando assim a alíquota máxima da região da Valônia.

Obtido o valor do imposto devido, há Estados que prevêem deduções a esse valor. Na Bélgica – região da Valônia – é permitida uma dedução de 2% para beneficiários com mais de dois filhos menores de 21 anos, até o limite de € 62 por filho, elevando-se para 4%, com limite de € 124 por filho, se o beneficiário for cônjuge ou coabitante legal e, no caso de ocorrer no ano da morte do *de cuius* uma ou mais transmissões envolvendo os mesmos bens, uma dedução de 50% no imposto devido nas transmissões subsequentes, desde que essa redução não supere o imposto pago na transmissão imediatamente anterior. Tais deduções ao imposto devido beneficiam de forma clara o núcleo familiar mais próximo.

A Itália também permite a deduções ao imposto devido no caso de sucessões dos mesmos bens e direitos num intervalo de cinco anos. Permite, ainda, quando a transmissão é feita a determinado grupo de familiares, a dedução do imposto devido nos casos de bens imóveis de carácter cultural quando assim declarados após a abertura da sucessão; terrenos ou edifícios rurais; bens imóveis ou partes de bens imóveis utilizados na gestão de uma empresa artesanal familiar; e empresas, participações em parcerias ou equipamento situados em municípios de montanha com menos de cinco mil habitantes ou em povoações com menos de mil habitantes. Percebe-se, assim, o movimento de proteção ao núcleo familiar conjugado com a preservação da atividade empresarial, dos bens culturais e da promoção do desenvolvimento de áreas mais remotas.

Como já mencionado, as isenções recortam o facto tributário afastando a tributação de forma a atender as políticas públicas do Estado.

Usualmente são isentas as transmissões efetuadas às entidades públicas e às entidades privadas que persigam interesses públicos; bem como aos sindicatos de trabalhadores, aos partidos políticos e às entidades religiosas, em função da elevada relevância das atividades desenvolvidas por essas instituições, exemplos que estão presentes em todos os Estados pesquisados.

Encontramos, ainda, em nossa pesquisa, a isenção utilizada para beneficiar a família³⁰³, as atividades empresariais³⁰⁴, as políticas de habitação³⁰⁵, o património histórico-cultural³⁰⁶, além de diversas outras situações específicas de determinada comunidade³⁰⁷.

4. Natureza da tributação das transmissões *causa mortis*

A trajetória da imposição tributária demonstra, em um de seus parâmetros de comparação evolutiva, que no alvorecer de sua história as exações incidiam sobre bens específicos, vindo a alcançar, ao longo desse caminho, os factos económicos renda, consumo e património³⁰⁸.

Resultado dessa evolução histórica, os gravames a onerar tais factos económicos influenciaram a adoção de uma classificação dos impostos que toma por fundamento essas bases clássicas de tributação – rendimento, consumo e património – que até hoje é adotada de forma corrente, em especial no âmbito de organizações internacionais, inclusive com reflexos no ordenamento constitucional de alguns Estados³⁰⁹. Tal classificação assume grande importância, *verbi gratia*, no contexto do ordenamento legal português em virtude de o texto constitucional vincular determinados objetivos à tributação que incide sobre essas bases³¹⁰, e de estabelecer, em relação à tributação sobre o rendimento, características obrigatórias para a imposição: o rendimento da pessoa natural deve ser gravado com um imposto único e progressivo, que considere as necessidades e a renda do agregado familiar.

Dentro dessa ótica, portanto, a tributação vai atingir o fluxo de recursos passíveis de avaliação monetária que, em certo período, são obtidos por determinada pessoa – a renda –; os haveres por ela titulados ou a transferência destes – o património –; ou os recursos por ela gastos – o consumo³¹¹.

Importante observar a existência de uma relação de interdependência entre essas bases, facto que se pode demonstrar facilmente. Ao término de um período em que certa pessoa obteve rendimentos, o montante destes será igual ao consumo efetuado somado ao que se acumulou de património ou riqueza; podendo, por óbvio, ter consumido toda sua renda, não acumulando património; ou ter

³⁰³ Bélgica (região da Valônia), Colômbia, Equador, França e Portugal.

³⁰⁴ Bélgica (região da Valônia), França e Itália.

³⁰⁵ Brasil (Distrito Federal e Estado do Rio de Janeiro), Chile e Colômbia.

³⁰⁶ França.

³⁰⁷ Por exemplo, no Estado brasileiro do Rio de Janeiro há isenção direcionada a familiares de policiais militares e civis, e agentes penitenciários mortos em decorrência do desempenho da atividade profissional, em virtude dos elevados índices de violência contra esses funcionários públicos; e na França há isenções direcionadas a beneficiários de vítimas de atos de terrorismo, problema que atualmente atinge de forma preocupante o país.

³⁰⁸ Fernando Aurélio Zilveti (2017, p. 58).

³⁰⁹ Na Constituição brasileira essas bases de tributação são referidas de forma indireta (artigos 145º, § 1º; 150º, inciso V; 153º; 155º; e 156º) e na Constituição portuguesa, de forma direta no artigo 104º.

³¹⁰ José Casalta Nabais (2015, p. 82) e Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 61). Ambos autores mencionam o uso dessa classificação pelo Fundo Monetário Internacional e pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos. O artigo 104º da Constituição portuguesa determina que a tributação sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades; sobre o património, deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos; e sobre o consumo, visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, onerando os consumos de luxo.

³¹¹ Hugo Flores da Silva (2017, p. 36-37).

consumido valor maior do que a renda, ocasionando um decréscimo na riqueza que porventura possuísse.

Nesse mesmo sentido, mas visto de outro ângulo, e reforçando essa íntima ligação, ao tributar o consumo tributa-se o rendimento – não utilizado para formar património – ou o património, que é o rendimento passado que foi acumulado por não ter sido consumido³¹².

Tais vínculos incidíveis entre as bases de tributação, reclamariam assim uma análise mais atenta da natureza dos impostos sobre as transmissões *causa mortis*, de forma a posicioná-los na esfera de tributação a que pertencem.

Preliminarmente, devemos observar que a classificação dos impostos em função de incidirem no domínio do rendimento, do património ou do consumo, embora amplamente utilizada, é guiada exclusivamente por critérios económicos, sendo por isso, alvo de críticas entre os juristas³¹³.

A resistência se justifica.

Qualquer classificação que se diz jurídica deve considerar os elementos juridicamente significativos do que se pretende ordenar, isto é, dados que tenham uma expressão jurídica. Num momento pré-jurídico o Direito, por certo, se alimenta da realidade económica, financeira ou de outros ramos do conhecimento para formular seus conceitos, de modo a construir suas ligações com o mundo fenoménico. Contudo, trabalhar unicamente com elementos extraídos de outras ciências pode gerar contratempos de difícil resolução pela ausência de conexão com a ciência jurídica³¹⁴.

Deixando de lado a justa censura oposta à classificação, analisemos a compatibilidade da tributação das transmissões *causa mortis* com cada uma dessas bases.

A princípio, as transmissões *causa mortis* não aparentam estar incluídas no contexto do consumo. No meio académico, porém, a proposta de se utilizar da tributação do consumo em substituição à do rendimento, vem sendo apresentada atualmente – já com reflexos no legislativo americano por meio de diversas propostas objetivando a sua implementação – e há um grupo que entende que as doações e os legados podem ser considerados atos de consumo por parte do doador ou do testador. A doação ou legado, na opinião desse grupo, configura consumo em virtude de esse gasto voluntário proporcionar o bem-estar de quem o faz, uma satisfação a nível íntimo. Embora não se possa comparar a compra de bens ou a contratação de serviços, com uma doação ou legado, certo é que não

³¹² José Casalta Nabais (2015, p. 83).

³¹³ José Casalta Nabais (2015, p. 82) e Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 61).

³¹⁴ Luciano Amaro (2014, p. 96). O autor desenvolve raciocínio similar ao tratar da classificação “financeira” e “jurídica” das espécies tributárias.

há como negar que os atos de disposição gratuita podem vir, em certos casos, a proporcionar uma satisfação maior do que a conferida pelo consumo de bens e serviços³¹⁵.

Conquanto nos pareça um tanto forçada tal interpretação, aceitemos, para prosseguir em nossa análise, que o ato de doação quando concretizado, isto é desde que aceita a doação e a transferência seja efetivada, acarrete um “consumo” que promove a satisfação pessoal do doador.

Tal quadro, porém, não se repete nas transmissões *causa mortis*.

De início, na ausência de testamento, a transmissão não depende da vontade do autor da herança. Restam, assim, os legados. Os legados são transferidos aos beneficiários após a morte do testador, e dependem da aceitação do legatário. Traçado o paralelo com a doação, a transferência, se acontecer, teria que promover a satisfação do *de cuius*, o que representaria um “consumo” *post mortem*, facto de todo inusitado.

Logo, necessário que se descarte a possibilidade de que a tributação das transmissões *causa mortis* seja colocada na órbita do consumo.

Numa concepção económica – na realidade num resumo de várias correntes doutrinárias – o rendimento poderia ser visto como:

...riqueza nova; corporea ou incorporea; decorrente de fonte produtiva; expressa quer monetariamente quer em espécie ou em termos de gozo ou satisfação; podendo ser periódica ou consumível³¹⁶.

Tal concepção, nascida no âmbito da ciência económica, teve seu reflexo na doutrina fiscal, alimentando a teoria do rendimento-produto.

Para essa teoria, rendimento seria o resultado líquido do fluxo periódico de recursos susceptíveis de avaliação pecuniária, provenientes de uma fonte produtiva durável, em um determinado período de tempo. Os recursos configuram o produto, considerado seu valor monetário – salários, juros, rendas ou lucros –, uma riqueza nova e distinta da fonte que a produz, subtraídos os custos necessários a sua obtenção e conservação. A fonte deve ser durável, no sentido de sobreviver à produção da renda, preservando sua capacidade futura de criação, e se resume ao trabalho, ao capital ou a uma combinação destes. Devido a sua condição de permanência, está habilitada a produzir uma renda periódica, que pode repetir-se de facto ou potencialmente, sendo aferida em um determinado lapso temporal³¹⁷.

³¹⁵ Liam Murphy e Thomas Nagel (2002, p. 96, 99-103, e 149). Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 85) menciona a discussão do assunto no meio académico.

³¹⁶ João Sérgio Ribeiro (2010, p. 72).

³¹⁷ Roque Garcia Mullin (1978, p. 13-16), João Sérgio Ribeiro (2010, p. 74-81), Rui Duarte Morais (2014, p. 36) e Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 83).

Compondo com a teoria do rendimento-produto o quadro das teorias fiscais de maior relevância na conceituação do rendimento³¹⁸, temos a teoria do rendimento-acrécimo.

No rendimento-acrécimo, a renda é todo o incremento patrimonial obtido em determinado período, qualquer que seja a sua forma de obtenção. Colocando de outra forma, o rendimento é igual ao valor gasto em consumo somado ao acréscimo patrimonial obtido dentro de um determinado período³¹⁹.

É patente o alargamento da base de imposição proposto pela teoria do rendimento-acrécimo que, ao se afastar das limitações impostas pela teoria do rendimento-produto, amplia o conceito de renda traçado por esta às mais-valias, aos ganhos fortuitos e eventuais, e aos ingressos obtidos a título gratuito, sem, no entanto, se limitar a eles. Todo ingresso de recursos que cause um aumento de capacidade económica, num determinado período, é rendimento.

Todavia, nenhuma dessas teorias têm sido acolhidas em sua integralidade, sendo que a teoria do rendimento-produto tende a ser rechaçada especialmente por ignorar o ingresso de certas categorias de recursos que denotam capacidade contributiva³²⁰.

A teoria do rendimento-acrécimo, por seu lado, esbarra em limitações práticas que impedem que seja adotada em sua plenitude. Por exemplo, o benefício em espécie revela, por vezes, uma ausência de critérios para defini-lo como tal, bem como uma dificuldade em sua avaliação pecuniária; os bens e serviços produzidos pelo próprio sujeito para sua utilização, obstáculos a sua constatação e à aferição de seu valor; e as mais-valias, que demandariam um pesado controle periódico da valorização de bens e que, por fim, na maioria dos casos, são tributados como renda somente quando da sua realização³²¹.

Na realidade, qualquer dessas teorias está subordinada ao tratamento que o legislador tributário dispensa à conceituação de rendimento, quando efetua o recorte do conceito de renda da forma que julga mais apropriada. Apesar de a teoria do rendimento-acrécimo, muito em razão de captar um maior número de situações que expõem capacidade contributiva, ter certa preferência, sua concepção é simples paradigma que orienta a atividade legislativa, o que pode ocasionar a eventual exclusão de ingressos por ela abrangidos³²².

No confronto dessas teorias, as transmissões *causa mortis* poderiam ser consideradas rendimento, se adotada a teoria do rendimento-acrécimo; ou serem excluídas dessa base de tributação, se escolhida a teoria do rendimento-produto.

³¹⁸ João Sérgio Ribeiro (2010, p. 72), Rui Duarte Morais (2014, p. 36), Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 83-85) e José Casalta Nabais (2015, p. 82).

³¹⁹ Henry C. Simons (1938, p. 50), João Sérgio Ribeiro (2010, p. 73) e Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 84).

³²⁰ Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 84).

³²¹ João Sérgio Ribeiro (2010, p. 88-92).

³²² Rui Duarte Morais (2014, p. 37).

No que tange à tributação sobre o património, a doutrina que adota a classificação por bases de tributação indica que os impostos que incidem sobre esta base poderiam ser classificados como sintéticos, quando oneram a generalidade do património, aferido usualmente pelo seu valor líquido³²³; ou analíticos, quando oneram o valor de determinadas componentes do património (analítico estático) e as transferências de titularidade de certos bens (analítico dinâmico), em geral, tomados pelo seu valor de mercado.

Os impostos sintéticos, ao gravar o património, não incidem sobre determinados bens ou direitos, mas atingem de forma geral o conjunto destes. Logo, o *impuesto sobre el patrimonio* espanhol cobrado das pessoas naturais³²⁴ seria um imposto patrimonial sintético, pois incide sobre o valor de todos os bens e direitos do sujeito passivo, diminuído das cargas, gravames, dívidas e obrigações que os afetam. Da mesma forma, o *impôt sur la fortune immobilière* francês³²⁵ que alcança o património imobiliário, não se atendo a determinado bem imóvel; e o *impôt sur la fortune des personnes physiques* suíço que grava o património líquido, composto por bens e direitos que estejam sediados nos cantões³²⁶.

No âmbito do fenómeno sucessório, poderiam ser classificados como impostos patrimoniais sintéticos os impostos que gravam diretamente a massa hereditária – o já mencionado *estate duty* ou *estate tax* – ou os beneficiários a título universal. Quando o sujeito passivo é a herança personificada, porque alcançam o património do *de cujus* como um todo; quando beneficiários a título universal, por incidirem sobre a universalidade patrimonial, ou parcela desta, que a eles é transferida. Os legados por seu lado, não se sujeitariam a um imposto patrimonial sintético, pois incidiriam sobre um determinado elemento do património.

Os impostos analíticos estáticos – que incidem sobre o valor de determinados componentes do património – não oferecem maiores problemas para o entendimento de que representam uma tributação sobre o património. O facto tributário usualmente reflete de forma cristalina tal situação, tanto por seu aspeto material, quanto pelo seu aspeto quantitativo. Na Itália, a *imposta municipale propria* tem por aspeto material a detenção da posse de imóvel, e por base de cálculo o valor do bem; o imposto municipal sobre imóveis português, a detenção da propriedade de prédio em 31 de dezembro, e o valor patrimonial do prédio; no imposto territorial rural brasileiro, a detenção de propriedade rural em primeiro de janeiro;

³²³ Nuno Sá Gomes (2005, p.30), Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 112), e Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa (2016, p. 15-16). Importante observar que embora adotem a mesma tipologia, enquanto Nuno Gomes Sá considera o imposto do selo sobre as transmissões gratuitas um imposto sintético, Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa o consideram um imposto analítico.

³²⁴ Artigo 5º e 9º da *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio*.

³²⁵ Artigos 964º a 983º do *Code Général des Impôts*.

³²⁶ Artigos 3º a 6º da *Loi sur les impôts cantonaux directs*, du 6 juin de 2000, do cantão de Fribourg; e artigos 3º a 6º da *Loi sur les impôts directs cantonaux*, du 4 juillet de 2000, do cantão de Vaud.

e o preço de mercado das terras; e no imposto sobre a propriedade de veículo automotores do Estado brasileiro de São Paulo, a detenção da propriedade de veículo automotor, e o seu valor de mercado³²⁷.

Por fim, os impostos analíticos dinâmicos, que incidem sobre as transferências de determinados bens, gravariam as transmissões *inter vivos* gratuitas ou onerosas, e as transmissões *causa mortis* a título singular, ou seja, somente no caso de legados.

Logo, numa apertada síntese, adotando a classificação dos impostos em função da base de tributação – rendimento, consumo e património –, dada a exclusão da corrente que considera a transmissão do legado como um “consumo”, as transmissões *causa mortis* poderiam proporcionar uma:

- a) tributação sobre o rendimento, considerada a teoria do rendimento-acrécimo;
- b) tributação sobre o património na forma sintética, quando incide diretamente sobre a massa hereditária ou na transmissão a título universal; e na forma analítica dinâmica para a transmissão a título singular.

A possibilidade de classificar a tributação como incidente sobre o rendimento ou sobre o património ocorre em virtude de a transmissão *causa mortis* refletir uma situação dinâmica em que o património transita da esfera do *de cuius* para herdeiros e legatários e, de forma distinta do que ocorre com a transmissão onerosa *inter vivos*, não define uma situação de suposta neutralidade económica. A transmissão *causa mortis* promove um acréscimo na esfera patrimonial do beneficiário, aumenta sua capacidade económica e, por conseguinte, invade o domínio do rendimento, considerada a teoria do rendimento-acrécimo.

Tal dualidade é bem expressa por Sacha Cálmon Navarro Coêlho³²⁸ que, ao tratar do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação brasileiro, reconhecido no país como imposto sobre o património, ressalta que embora o facto tributário seja definido como a transferência de bens e direitos, na realidade, o que se tributa é o acréscimo patrimonial obtido pelos herdeiros e legatários e, caso esse imposto não existisse, certamente seria tributado como rendimento. Da mesma forma, Klaus Tipke³²⁹, ao abordar o imposto sobre heranças e doações alemão, entende que o herdado ou recebido em doação não configura uma renda de mercado, porém, também é renda, embora não seja tributado como rendimento.

Embora a exação incida sobre o valor de um património transmitido, esse mesmo valor incrementa a capacidade económica do beneficiário. Logo, independentemente do ponto de observação

³²⁷ Respecitivamente, artigo 13º do *Decreto-legge 6 dicembre 2011, n° 201*; artigos 1º e 8º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis; artigos 1º, 4º e 8º da Lei n° 9.393, de 19 de dezembro de 1996; e artigos 1º e 7º da Lei n° 13.296, de 23 de dezembro de 2008.

³²⁸ Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 464-465).

³²⁹ Klaus Tipke (2012, p. 29).

adotado, a capacidade tributária, a essência econômica a ser alcançada pela tributação é a mesma, seja esta considerada tributação sobre o patrimônio ou sobre o rendimento.

De todo exposto, conclui-se que a classificação dos impostos em função da base de tributação que alcançam não propicia uma definição precisa da natureza dos gravames que incidem sobre as transmissões *causa mortis*, permitindo que, a depender da perspectiva adotada, sejam classificados como impostos sobre o rendimento ou sobre o patrimônio. Não se deve, portanto, considerar que haja somente uma possibilidade de classificação³³⁰.

A princípio, tal dubiedade proporciona uma certa mobilidade na tributação do fenômeno sucessório. No Equador, por exemplo, a tributação das transmissões *causa mortis*, ocorria por meio do *impuesto a las herencias, legados y donaciones*, até que, no ano de 1990, quando vigorava a *Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, de 29 de septiembre de 1986*, foi integrada ao *impuesto a la renta*, sem que tenha ocorrido alteração da ordem constitucional nesse período³³¹.

Essa mobilidade também se verifica em Portugal, onde a tributação das transmissões *causa mortis* efetua-se por intermédio de dois impostos, a depender da qualificação do sujeito passivo. Para as pessoas naturais, como patrimônio, por meio do imposto do selo; para as pessoas coletivas, como acréscimo patrimonial, por meio do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Tal cenário se repete na Espanha, por meio do *impuesto sobre sucesiones y donaciones*, que grava as pessoas naturais; e do *impuesto sobre sociedades*, a onerar as pessoas coletivas.

Por óbvio, haverá relevância nessa classificação a partir do momento em que o ordenamento constitucional expressamente a assumira de uma forma que impeça essa mobilidade. Tal não nos parece ocorrer em relação aos ordenamentos constitucionais aqui estudados.

Bélgica, Chile, Colômbia, Equador, Espanha, França, Itália e Uruguai, não contêm em suas Cartas Magnas dispositivos que impeçam a adoção da tributação do fenômeno sucessório como patrimônio ou rendimento, cabendo ao legislador tributário tratar da matéria em consonância com as referências que julgar pertinentes.

No caso do Brasil, a tributação das transmissões *causa mortis* não pode transitar para o âmbito do imposto de renda, não em virtude da impossibilidade da mudança da base de imposição, mas em função da rígida divisão dos impostos entre os membros da federação. Enquanto o imposto sobre

³³⁰ Tomando por base o ordenamento português, Nuno Sá Gomes (2005, p.30), Manuel Henrique de Freitas Pereira (2014, p. 112) e José Casalta Nabais (2015, p. 83) classificam a exação como um imposto sobre o patrimônio; por sua vez Hugo Flores da Silva (20, p. 36-42), sem deixar de mencionar a dificuldade de estabelecer os limites entre patrimônio e rendimento no caso em comento, entende tratar-se de um imposto sobre o rendimento.

³³¹ De 1986 a 1990 vigorava no Equador a *Constitución política del año 1979* que só viria a ser reformada em 1996.

transmissão *causa mortis* e doação é da competência dos Estados e do Distrito Federal, o imposto sobre a renda compete à União – o Estado central³³².

Conforme mencionado, a Constituição portuguesa, em seu artigo 104^o – reconhecido por parte da doutrina como um indesejável obstáculo ao legislador ordinário³³³ – transporta a classificação para a ordem constitucional. Não nos parece, todavia, que tal disposição proíba a mobilidade da exação de forma a que se tribute as transmissões *causa mortis* como património ou rendimento. Tomado como património, deverá contribuir para a igualdade entre os cidadãos; classificado como rendimento, deverá ser único e progressivo, focar na redução das desigualdades e considerar as necessidades e rendimentos do agregado familiar, objetivos que trespassam o texto constitucional; e quanto às empresas, a tributação da renda deve incidir sobre o seu rendimento real.

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ao incorporar as transmissões *causa mortis*, tributa o rendimento real; o imposto do selo, ao onerar as transmissões *causa mortis* destinadas às pessoas naturais, em que pese a enorme dificuldade de aferir a realização desse propósito, ao menos não resta provado que promova a desigualdade entre os cidadãos. Por conseguinte, ambas as exações não infringem os objetivos constitucionais traçados.

Tal classificação, porém, embora não se adeque a uma categorização eminentemente jurídica, apresenta utilidade didática e uma maior serventia para outras áreas do conhecimento tais como as ciências económica e contábil. Daí, muito provavelmente, as mencionadas críticas da comunidade jurídica a tal classificação.

³³² Artigos 153^o, inciso III; e 155^o, inciso I da Constituição Federal.

³³³ José Casalta Nabais (2015, p. 441).

Notas Conclusivas

1. Os bens jurídicos propriedade, arrecadação tributária, família e democracia têm importante destaque nas Constituições contemporâneas sendo diretamente afetados pelo nível de tributação a que estão sujeitas as transmissões *causa mortis*.
2. A influência da tributação das transmissões *causa mortis* sobre os bens jurídicos propriedade, arrecadação tributária, família e democracia demonstra a existência de uma inter-relação entre estes bens jurídicos. Uma tributação mais elevada favorece os bens jurídicos arrecadação tributária e democracia, ao mesmo tempo em que impacta de forma negativa a propriedade e a família. O tratamento benéfico à família favorece diretamente o bem jurídico propriedade, em virtude de o património tendencialmente ser transferido ao núcleo familiar, o que promove a manutenção da concentração patrimonial, prejudicando assim o bem jurídico democracia.
3. A tributação das transmissões *causa mortis*, considerada a legislação tributária dos Estados estudados, confere um tratamento privilegiado ao bem jurídico família e ocasiona, ao mesmo tempo, a promoção do bem jurídico propriedade. Na medida em que a estes beneficia, influência de forma negativa os bens jurídicos arrecadação tributária e democracia.
4. O aspeto material do facto tributário na transmissão *causa mortis* pode dar destaque à transmissão da massa hereditária ou ao incremento patrimonial obtido pelo beneficiário, duas perspetivas incidíveis do fenómeno sucessório, sendo que, independentemente da escolha do legislador, o conteúdo económico que se busca atingir com a tributação – a capacidade contributiva revelada – repousa no valor do património transferido.
5. A opção legislativa de destacar no aspeto material o incremento patrimonial em vez da transmissão do património, apesar de a legislação civil prever usualmente que a transmissão ocorre na data do decesso, usualmente desloca o aspeto temporal do facto tributário para um momento posterior ao do falecimento do *de cuius*.
6. Usualmente o aspeto espacial do facto tributário conjuga os critérios de conexão “domicílio” – do *de cuius* ou do beneficiário – e “localização” dos bens e direitos transmitidos.
7. A sujeição ativa na tributação da transmissão *causa mortis* é predominantemente exercida pelo detentor do poder tributário, não sendo usual a transferência dessa condição a outras entidades de Direito público ou privado.

- 8.** Na tributação das transmissões *causa mortis* a sujeição passiva é direta, exercida pela pessoa que tem relação pessoal e direta com o facto tributário, havendo a transferência da situação passiva somente na ocorrência de desenvolvimento patológico da relação jurídica tributária.
- 9.** A tributação das transmissões *causa mortis* pode ser classificada como tributação sobre o rendimento, se adotada a teoria do rendimento-acrécimo, ou como tributação sobre o património.
- 10.** Não existindo obstáculos de natureza constitucional, o fenómeno sucessório pode ser tributado como património ou como renda, conforme a opção do legislador tributário.

Bibliografia

- Afonso Arinos de Melo Franco. **O preâmbulo nas constituições**. Revista de ciência política v. 29, n. 4, out-dez 1986. p. 38-48. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/issue/view/3260>>. Acesso em: 02/03/2019.
- Alain Derville. **La société française au moyen âge**. Villeneuve d'Ascq: Presses Universitaires du Septentrion, 2000.
- Alan Cole. **Estate and inheritance taxes around the world**. Tax Foundation Fiscal Fact n° 458, mar 2015. Disponível em <<https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world>>. Acesso em: 31/07/2019.
- Alberto Xavier. **Manual de Direito fiscal**. v. 1. Lisboa, [s.n.], 1981.
- _____. **Direito tributário internacional**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.
- Alfredo Augusto Becker. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- Alvaredo Facundo; Lucas Chancel; Thomas Piketty; Emmanuel Saez; Gabriel Zucman. **The world inequality report 2018**. Cambridge: Harvard University Press, 2018.
- Amilcar de Araújo Falcão. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- Anders Ydstedt; Amanda Wollstad. **Ten years without the Swedish inheritance tax: mourned by no one – missed by few**. Stockholm: Svenskt Näringsliv, 2015. Disponível em: <https://www.svensktnaringsliv.se/english/publications/ten-years-without-the-swedish-inheritance-tax-mourned-by-no-one-m_636573.html> Acesso em 03/09/2018.
- André Folloni; Natália Brasil Dib. **Notas sobre a tributação como bem jurídico coletivo**. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD) vol. 7, n. 3. Setembro-dezembro 2015. p. 323-333.
- André Neurrisse. **Histoire de l'impôt**. 1ª ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1978.
- Ángel Agualló Avilés; Esther Bueno Gallardo. **Artículo 31**. In: Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer; María Emilia Casas Baamonde (Directores). Comentarios a la Constitución española. t. 1. Madrid: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, 2018. p. 1095-1128. Disponível em: <https://www.boe.es/publicaciones/biblioteca_juridica/abrir_pdf.php?id=PUB-PB-2018-94_1>. Acesso em: 02/03/2019.

- Arthur Ferreira Neto. **Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação**. In: Humberto Ávila (Org.) – Fundamentos do direito tributário. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 87-172.
- Caio Mário da Silva Pereira. **Instituições de Direito Civil: Direito das sucessões**. v. VI. atual. Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- Camilla de Araujo Cavalcanti. **A Constituição e a dignidade humana na tutela das famílias pós-modernas**. Dissertação de mestrado em Direito constitucional. Universidade de Coimbra, 2014. Disponível em:
<<https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/28448/1/A%20constituicao%20e%20a%20dignidade%20da%20pessoa%20humanana%20tutela%20das%20familias%20pos-modernas.pdf>>.
Acesso em: 02/03/2019.
- Cesare Beccaria. **Dei delitti e delle pene**. t. I. Edizione novissima di nuovo corretta, ed accresciuta coi commenti del Voltaire, confutazioni, ed altri opuscoli interessanti di varj autori. Venezia: appresso Rinaldo Benvenuti, 1781.
- Cindy Gabriela Rodríguez Tapia. **Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados, como objetos de imposición**. Dissertação de mestrado em Direito tributário. Universidad Andina Simón Bolívar de Quito, 2017. Disponível em:
<<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6029/1/T2521-MDE-Rodriguez-Problematica.pdf>>. Acesso em: 02/03/2019.
- Claude Lévi-Strauss. **Le regard éloigné**. Paris: Librairie Plon, 1983.
- Claus Roxin. **Derecho penal. Parte general**. t. I. trad. da 2^a ed. alemã por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal. 1^a ed. Madri: Civitas, 1997.
- _____. **A proteção de bens jurídicos como função do direito penal**. org. e trad. por André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- Cour des Comptes. **Perception des droits de succession par le SPF Finances: rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants**. Bruxelles, mars 2016. Disponível em: <<https://www.ccrek.be/FR/Publications/Fiche.html?id=2a74f40b-e631-4f48-95dc-e2ca8e3ba73e>>. Acesso em: 13/08/2019.
- Dalmo de Abreu Dallari. **Elementos de teoria geral do Estado**. 30^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

- Debora Migliucci. **La famiglie italiane e la Costituzione repubblicana: storia controversa di una “società naturale”**. Tese de doutoramento em direito constitucional. Università degli Studi di Milano, 2014. Disponível em:
<https://air.unimi.it/retrieve/handle/2434/230553/300454/phd_unimi_r09239.pdf>.
Acesso em: 02/03/2019.
- Dino Jarach. **El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo**. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- Diogo Costa Gonçalves. **Personalidade vs. Capacidade jurídica: um regresso ao monismo conceptual**. Revista da Ordem dos Advogados. a. 75, jan-jun 2015. p. 121-150. Disponível em <<https://www.oa.pt/upl/%7Ba1bc248a-bd79-453c-8f3c-4520273bf412%7D.pdf>>. Acesso em: 24/06/2019.
- Eduardo Paz Ferreira. **A Constituição económica de 1976: “Que reste-t-il de nous amours”**. In: Jorge Miranda (Org.). Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976, V.1. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 383-413.
- Élisabeth Roudinesco. **La famille en désordre**. Paris: Arthème Fayard, 2002.
- Eugenio Raúl Zaffaroni; Alejandro Alagia; Alejandro Slokar. **Derecho penal: parte general**. 2ª ed. Buenos Aires: Ediar, 2002.
- European Commission. **Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth**. October 2014. Disponível em:
<https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014_eu_wealth_tax_project_finale_report.pdf>.
Acesso em: 12/10/2019.
- Fernando Aurélio Zilveti. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.
- Francisca López Quetglas. **El derecho a la propiedad privada como derecho fundamental: breve reflexión**. Anuário jurídico e económico escurialense n. 39, 2006. p. 335-362.
Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1465574.pdf>>
Acesso em 02/03/2019.
- Francisco Manuel García Costa. **El derecho de propiedad en la Constitución española de 1978**. Criterio Jurídico. v. 1, n. 7, 2007. p. 281-294. Disponível em <<http://revistas.javerianacali.edu.co/index.php/criteriojuridico/article/view/282/1078>>
Acesso em: 02/03/2019.

- Franz von Liszt. **Tratado de direito penal alemão**. t. I. trad. da ed. alemã e comentado por José Hygídio Duarte Pereira. Rio de Janeiro: Briguiet, 1899.
- Gabriel Casado Ollero. **Artículo 133**. In: Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer; María Emilia Casas Baamonde (Directores). Comentarios a la Constitución española. t. 2. Madrid: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, 2018. p. 876-904. Disponível em:
<https://www.boe.es/publicaciones/biblioteca_juridica/abrir_pdf.php?id=PUB-PB-201894_2>. Acesso em: 02/03/2019.
- Gaston Jèze. **Le fait générateur de l'impôt: contribution à la théorie de la créance d'impôt**. Revue du droit public et de la science politique. t. 54, ano 44, 1937. p. 618-634. Disponível em
<<https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k936110v>>. Acesso em: 12/03/2019.
- Geraldo Ataliba. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 17ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.
- Giuseppe Tinelli. **Istituzioni di Diritto tributario**. 2º ed. Padova: CEDAM, 2007.
- Hans Kelsen. **Teoria pura do direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- Henry C. Simons. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago: The University of Chicago Press, 1938.
- Hernán Hormazábal Malarée. **Bien jurídico y estado social y democrático de derecho: el objeto protegido por la norma penal**. 2ª ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica Conosur, 1992.
- Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito tributário**. 38º ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- Hugo Flores da Silva. **The inheritance and gift taxation – Considerations about its nature**. PoLar – Portuguese Law Review nº 1. Julho, 2017. p. 31-42.
- Humberto Ávila. **A doutrina e o direito tributário**. In: Humberto Ávila (Org.). Fundamentos do direito tributário. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 221-245.
- Ivana Vassalo. **La tutela della proprietà privata tra diritto interno e diritto europeo**. Tese de doutoramento em direito. Università degli Studi di Palermo, 2011. Disponível em:
<<https://iris.unipa.it/handle/10447/101784#.XFm2VIVKjIV>>. Acesso em:02/03/2019.
- Jean-Baptiste Say. **Cours complet d'économie politique pratique**. t. 2. Réimpression de l'édition de 1852. Osnabrück: Otto Zeller, 1966.

- Jean Rivero. **Les garanties constitutionnelles des droits de l'homme en droit français.** Revue internationale de droit comparé. v. 29, n. 1, Janvier-mars, 1977. p. 9-23. Disponível em <https://www.persee.fr/doc/ridc_0035-3337_1977_num_29_1_16844>. Acesso em: 02/03/2019.
- João Sérgio Ribeiro. **Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável.** Coimbra: Almedina, 2010.
- Joaquim Freitas da Rocha. **Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa.** Coimbra: Coimbra Editora, 2008.
- Joaquim Freitas da Rocha; Hugo Flores da Silva. **Teoria geral da relação jurídica tributária.** Coimbra: Almedina, 2017.
- Johann Michael Franz Birnbaum. **Sobre la necesidad de una lesión de derechos para el concepto de delito.** trad. do alemão e estudo preliminar por José Luiz Guzman Dalbora. Montevideo: B de F, 2010.
- John Ferejohn. **Is inequality a threat to democracy?** In: Lawrence Jacobs; Desmond King (Editors). The unsustainable american State. New York: Oxford University Press, 2009. p. 34-57.
- John Locke. 1690. **Two treatises of government.** New edition. Cambridge: Cambridge University Press, 1988.
- Jónatas E. M. Machado; Paulo Nogueira da Costa. **Manual de Direito Fiscal: perspectiva multinível.** Coimbra: Almedina, 2016.
- Jorge de Figueiredo Dias. **Temas básicos da doutrina penal: sobre os fundamentos da doutrina penal – sobre a doutrina geral do crime.** Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- Jorge Miranda. **Sobre a relevância constitucional da família.** Gaudium Sciendi n. 4, Jul, 2013. p. 49-68. Disponível em: <http://www2.ucp.pt/resources/Documentos/SCUCP/GaudiumSciendi/Revista%20Gaudium%20Sciendi_N4/7.%20jm799%20Sobre%20a%20relevancia%20const%20da%20familia.pdf>. Acesso em: 02/03/2019.
- José Afonso da Silva. **Curso de Direito constitucional positivo.** 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- José Casalta Nabais. **Direito fiscal.** 8ª ed. Coimbra: Almedina, 2015.
- _____. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 2009.

- José Joaquim Gomes Canotilho; Vital Moreira. **Constituição da República Portuguesa anotada.** v.1. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- Joxe Mari Aizega Zubillaga. **La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria.** Bilbao: Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001.
- Juan Martín Queralt; Carmelo Lozano Serrano; José M. Tejerizo López; Gabriel Casado Ollero. **Curso de Derecho financiero y tributario.** 20ª ed. Madri: Tecnos, 2009.
- Karl Binding. **Grundriss des deutschen Strafrechts. Allgemeiner Teil.** 8ª ed. Leipzig: Alen Scientia Verlag, 1975.
- Klaus Tipke. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes.** trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.
- Liam Murphy; Thomas Nagel. **The myth of ownership: taxes and justice.** New York: Oxford University Press, 2002.
- Luciano Amaro. **Direito tributário brasileiro.** 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- Luigi Ferrajoli. **Sobre la definición de "democracia": Una discusión con Michelangelo Bovero.** trad. por Nicolás Guzman. Isonomía. n. 19, 2003 p. 227-241. Disponível em <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-0218200300020_0010>. Acesso em: 02/03/2019.
- Manuel Henrique de Freitas Pereira. **Fiscalidade.** 5º ed. Coimbra: Almedina, 2014.
- Maria Rosaria Marella; Giovanni Marine. **Famille.** trad. do italiano para o francês por Eleonora Bottini. In: Michel Troper; Dominique Chagnollaud (Orgs.) – *Traité internationale de droit constitutionnel.* t. III. Paris: Dalloz, 2012, p. 479-527.
- Marion Lacaze. **Réflexions sur le concept de bien juridique protégé par le droit penal.** Tese de doutoramento em direito privado e ciências criminais. Faculdade de Direito da Universidade de Montpellier I, 2009. Disponível em: <https://www.academia.edu/12745209/R%C3%A9flexions_sur_le_concept_de_bien_juridique_prot%C3%A9g%C3%A9_par_le_droit_p%C3%A9nal>. Acesso em: 02/03/2019.
- Michel Hottelier. **La garantie constitutionnelle de la propriété en droit federal suisse.** Revue internationale de droit comparé. v. 49, n. 1, Janvier-mars, 1997. p. 135-157. Disponível em <https://www.persee.fr/doc/ridc_0035-3337_1997_num_49_1_5383>. Acesso em: 02/03/2019.

- Michel Pâques; Cécile Vercheval. **Le droit de propriété**. In: Marc Verdussen; Nicolas Bonbled (Orgs.) – Le droits constitutionnels en Belgique: les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'état et de la Cour de cassation. v. 1. Bruxelles, 2011, p. 789-818.
- Natália Brasil Dib. **A tributação à luz da teoria do bem jurídico: análise de suas dimensões e funções junto ao desenvolvimento**. Dissertação de mestrado em direito econômico e socioambiental. Pontífice Universidade Católica do Paraná, 2015. Disponível em: <<http://www.biblioteca.pucpr.br/pergamum/biblioteca/img.php?arquivo=/00005a/00005a6f.pdf>>. Acesso em: 02/03/2019.
- Nina Ranieri. **Teoria do Estado: do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito**. Barueri: Manole, 2013.
- Norberto Bobbio. **L'età dei diritti**. Torino: Giulio Einaud, 1992.
- Nuno Sá Gomes. **Tributação do património: lições proferidas no 1º curso de pós-graduação em Direito fiscal na Faculdade de Direito do Universidade do Porto (2004)**. Coimbra: Almedina, 2005.
- Paul Johann Anselm von Feuerbach. **Tratado de derecho penal común vigente en Alemania**. trad. da 14ª ed. alemã por Eugenio Raúl Zaffaroni e Irma Hagemeyer. 2ª ed. Buenos Aires: Hammurabi, 1989.
- Paulo Ayres Barreto. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2011.
- Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- Paulo Lôbo. **Direito Civil: parte geral**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- Renato Miguel do Carmo; João Sebastião; Joana Azevedo; Susana da Cruz Martins, Susana da Cruz; António Firmino da Costa (Orgs). **Desigualdades sociais, Portugal e a Europa**. Lisboa: Editora Mundos Sociais, 2018.
- Ricardo Lobo Torres. **Curso de Direito financeiro e tributário**. 18ª ed. São Paulo: Renovar, 2011.
- Roque Antonio Carraza. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.
- Roque García Mullin. **Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto**. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos, 1978.
- Rui Duarte Morais. **Sobre o IRS**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2014.

- Sacha Cálmon Navarro Coêlho. **Curso de Direito tributário brasileiro**. 15^a ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- Stephen Holmes; Cass R. Sunstein. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W.W. Norton & Company, 2000.
- Sylvio Motta. **Direito constitucional: teoria, jurisprudência e questões**. 27^a ed. São Paulo: Editora Método, 2018.
- Thomas Piketty. **Le capital au XXI siècle**. Paris: Édition du Seuil, 2013.
- Vincent Corriol. **Redevances symboliques et résistance paysanne au Moyen Âge**. *Histoires & Sociétés Rurales*. v. 37, 2012/1. p. 15-42. Disponível em <<https://www.cairn.info/revue-histoire-et-societes-rurales-2012-1-page-15.htm>>. Acesso em: 26/03/2019.
- Winfried Hassemer. **Theorie und Soziologie des Verbrechens**. Frankfurt a.M.: Athenäum Fischer Taschenbuch Verlag, 1973.

REFERÊNCIAS NORMATIVAS

Alemanha

Bürgerliches Gesetzbuch. Disponível em <<https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/BGB.pdf>>.

Acesso em: 02/03/2019.

Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, de 23 de mai. de 1949. Texto em português disponível em <<https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>>. Acesso em: 02/03/2019.

Argentina

Código Civil y Comercial de la Nación. Disponível em <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/texact.htm#6>>. Acesso em: 14/06/2019.

Bélgica

Code Civil. Disponível em <<http://www.droitbelge.be/codes.asp#civ>>. Acesso em: 02/03/2019.

Code des droits de succession, Arrêté royal n° 308 du 31 mars 1936. Disponível em <<http://www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm>>. Acesso em: 23/05/2019.

Code des droits de succession – Région wallonne. Disponível em <https://www.wallonie.be/sites/wallonie/files/actualites/fichiers/code_succession.pdf>. Acesso em: 23/05/2019.

Code des sociétés et des associations. Disponível em <<http://www.droitbelge.be/codes.asp#soc>>. Acesso em 14/06/2019.

Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013. Disponível em <<http://www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm>>. Acesso em: 29/07/2019.

La Constitution Belge, du 17 février 1994. Texto original em francês disponível em <https://www.dekamer.be/kvvcr/pdf_sections/publications/constitution/GrondwetFR.pdf>. Acesso em 02/03/2019.

Loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989. Disponível em <<http://www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm>>. Acesso em: 23/05/2019.

Bolívia

Constitución Política del Estado. Disponível em <<http://www.diputados.bo/sites/default/files/cpe2014.pdf>>. Acesso em: 02/07/2019.

Brasil

Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 02/03/2019.

Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 12/06/2019.

Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de out. de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 02/03/2019.

Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953. Cria a Carteira de Comércio Exterior. Dispõe sobre o intercâmbio comercial com o exterior, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L2145.htm>. Acesso em: 19/08/2019.

Lei nº 3.421, de 10 de julho de 1958. Cria o Fundo Portuário Nacional, a Taxa de Melhoramentos dos Portos e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L3421.htm>. Acesso em: 20/08/2019.

Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm>. Acesso em: 20/08/2019.

Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o imposto sobre transmissão causa mortis e doação no Estado do Rio de Janeiro. Disponível em <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument&Highlight=0,7174>>. Acesso em: 17/08/2019.

Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Dispõe sobre o imposto sobre transmissão causa mortis e doação no Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695>>. Acesso em: 17/08/2019.

Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre o imposto sobre transmissão causa mortis e doação no Estado de São Paulo. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/alteracao-lei-10705-28.12.2000.html>>.

Acesso em: 17/08/2019.

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em:

<<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/alteracao-lei-10705-28.12.2000.htm>>. Acesso em: 19/08/2019.

Lei nº 3.804, de 8 de fevereiro de 2006. Dispõe sobre o imposto sobre transmissão causa mortis e doação no Distrito Federal. Disponível em <[>. Acesso em: 17/08/2019.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=3804&txtAno=2006&txtTipo=5&txtParte=.)

Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/alteracao-lei-13296-23.12.2008.html>>. Acesso em: 17/08/2019.

Resolução do Senado Federal nº 9, de 5 de maio de 1992. Estabelece a alíquota máxima para o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/norma/590017>>. Acesso em 24/08/2019.

Chile

Código Civil. Disponível em <https://www.leychile.cl/Consulta/codigos_de_la_republica>. Acesso em: 02/08/2019.

Constitución Política de la República de Chile, de 17 septiembre de 2005. Disponível em <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>>. Acesso em: 02/08/2019.

Decreto con fuerza de Ley nº 2, de 7 de julio de 1959. Fija normas para construir viviendas que reunan los requisitos, características y condiciones que señala. Disponível em <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=3483>>. Acesso em: 28/08/2019.

Ley nº 9.135, de 8 de octubre de 1948. Dispone que las habitaciones económicas que se construyan, de acuerdo con los requisitos que establece, estarán exentas, por el plazo que indica, de todo impuesto que grave la propiedad raíz. Disponible en <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=25937&idVersion=1968-02-09>>. Acceso em: 28/08/2019.

Ley nº 16.271, de 19 de junio de 1965. Ley de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones. Disponible en <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/herencias_asignaciones_donaciones.pdf>. Acceso em: 27/08/2019.

Ley nº 18.895, de 22 de junio de 1990. Establece normas sobre reforma tributaria. Disponible en <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=30353&idVersion=2017-11-03>>. Acceso em: 28/08/2019.

Colômbia

Código Civil de los Estados Unidos de Colombia. Disponible en <http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_civil_pr038.html#1230>. Acceso em: 08/05/2019.

Constitución Política de Colombia, de 20 de julio de 1991. Disponible en <<http://www.secretariassenado.gov.co/index.php/constitucion-politica>>. Acceso em: 08/05/2019.

Decreto nº 902, de 10 de mayo de 1988. Por el cual se autoriza la liquidación de herencias y sociedades conyugales vinculadas a ellas ante notario público y se dictan otras disposiciones. Disponible en <<http://suin.gov.co/viewDocument.asp?id=1187399>>. Acceso em: 23/05/2019.

Estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Decreto nº 624, de 30 de marzo de 1989. Disponible en <http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html>. Acceso em: 08/05/2019.

Resolución nº 56, de 22 de noviembre de 2018. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.* Fija o valor da UVT do ano de 2019. Disponible en <<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000056%20de%2022-11-2018.pdf>>. Acceso em: 08/05/2019.

Ecuador

Código Civil. Disponível em <<http://www.hgdc.gob.ec/images/BaseLegal/Codigo%20Civil.pdf>>. Acesso em: 02/08/2019.

Código Tributario. Disponível em <<http://www.lexis.com.ec/wp-content/uploads/2017/09/LI-CODIGO-TRIBUTARIO.pdf>>. Acesso em: 13/06/2019.

Constitución de la República del Ecuador, de 20 de octubre de 2008. Disponível em <<https://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/private/asambleanacional/filesasambleanacionalnameuid-29/2018-08-01-constitucion-reformada.pdf>>. Acesso em: 26/06/2019.

Constitución Política del año 1979. Disponível em <https://www.cancilleria.gob.ec/wp-content/uploads/2013/06/constitucion_1978.pdf>. Acesso em: 26/06/2019.

Constitución de 1979 reformada em 1996. Disponível em <<http://constitutionnet.org/sites/default/files/1979-reformada-en-1996.pdf>>. Acesso em: 26/06/2019.

Decreto nº 374, de 8 de junio de 2010. Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno. Disponível em <<https://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/54b6cdfa-9d42-42dd-ac3b-d5b10e13265b/Reglamento%20para%20la%20aplicaci%3%b3n%20de%20la%20Ley%20de%20R%3%a9gimen%20Tributario%20Interno%20%20c3%baltima%20modificaci%3%b3n%2020%20de%20diciembre%20de%202018.pdf>>. Acesso em: 26/06/2019.

Ley de régimen tributario interno, de 17 de noviembre de 2004. Disponível em <<https://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/b6191de7-de81-42da-bb1b-a0dec497a9d2/LRTI.pdf>>. Acesso em 26/06/2019.

Espanha

Código Civil. Disponível em <<https://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf>>. Acesso em: 02/03/2019.

Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978. Disponível em <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>>. Acesso em: 02/03/2019.

Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - Navarra. Disponível em <<https://www.boe.es/buscar/pdf/2002/BON-n-2002-90009-consolidado.pdf>>. Acesso em: 30/07/2019.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. Disponible em <http://www.hacienda.gob.es/DocLeyes/online/c06.03.cd.sucesiones.autonomias_te_23159.htm>. Acceso em 30/07/2019.

Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Disponible em <<https://www.boe.es/buscar/pdf/2018/BOJA-b-2018-90363-consolidado.pdf>>. Acceso em 30/07/2019.

Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Disponible em <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>>. Acceso em: 30/07/2019.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Disponible em <<https://www.boe.es/buscar/pdf/1991/BOE-A-1991-14392-consolidado.pdf>>. Acceso em: 30/07/2019.

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. Disponible em <http://www.hacienda.gob.es/DocLeyes/online/c06.03.cd.sucesiones.autonomias_te_23159.htm>. Acceso em: 30/07/2019.

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Disponible em <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-31117>>. Acceso em: 30/07/2019.

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Disponible em <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>>. Acceso em: 30/07/2019.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Disponible em <<https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>>. Acceso em: 13/06/2019.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Disponible em <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>>. Acceso em: 30/07/2019.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Disponible em <<https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>>. Acceso em 30/07/2019.

Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Disponível em <https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/DFE1AA66-61F4-4837-BEB7-B3191F23CC22/0/VigorLeySoc190415.pdf>. Acesso em 30/07/2019.

Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - Guipúzcoa. Disponível em http://www.euskadi.eus/codigo-fiscal-foral/web01-a2ogazer/es/r01hRedirectCont/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/es_indice.html. Acesso em: 30/07/2019.

Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - Álava. Disponível em http://www.euskadi.eus/codigo-fiscal-foral/web01-a2ogazer/es/r01hRedirectCont/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/es_indice.html. Acesso em: 30/07/2019.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades – Vizcaya. Disponível em http://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_11_2013.pdf?idioma=CA. Acesso em: 30/07/2019.

Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades – Álava. Disponível em <https://web.araba.eus/documents/105044/985407/NORMA+FORAL+DEL+IMPUESTO+SOBRE+SOCIEDADES-CAS.pdf/ae84f37c-21d1-a397-bfce-60bd74be1fc9?t=1562670956177>. Acesso em: 30/07/2019.

Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades – Guipúzcoa. Disponível em <https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/6152795/2-2014+FA+%282018-2%29.pdf/b5750d6e-0905-ceb0-6628-47792dce6d7a>. Acesso em: 30/07/2019.

Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – Vizcaya. Disponível em http://www.euskadi.eus/codigo-fiscal-foral/web01-a2ogazer/es/r01hRedirectCont/contenidos/enlace/codigo_fiscal_foral/es_10655/es_indice.html. Acesso em: 30/07/2019.

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-27678>. Acesso em: 30/07/2019.

Estados Unidos da América

United States Code: Title 26 – Internal Revenue Code. Disponível em: <https://uscode.house.gov/download/download.shtml>. Acesso em: 01/08/2019.

Tax Cuts and Jobs Act 2017. Disponível em <[https://www.congress.gov/115/bills/hr1 /BILLS-115hr1enr.pdf](https://www.congress.gov/115/bills/hr1/BILLS-115hr1enr.pdf)>. Acesso em: 01/08/2019.

França

Code Civil. Disponível em <https://www.cjoint.com/doc/19_01/IAliYLTxabh_codecivil_2019.pdf>. Acesso em: 02/03/2019.

Code Général des Impôts. Disponível em:

<<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>>.

Acesso em: 02/03/2019.

Constitution de la République française, du 4 octobre de 1958. Texto tendo como anexos a Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1798, o Préambule de la Constitution du 27 octobre de 1946, e a Charte de l'environnement de 2004, disponível em <<https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/texte-integral-de-la-constitution-du-4-octobre-1958-en-vigueur>>. Acesso em: 02/03/2019.

Itália

Codice Civile. Regio Decreto 16 marzo 1942, n° 262. Disponível em <<https://www.normattiva.it>>. Acesso em: 27/05/2019.

Codice di Procedura Civile. Regio Decreto 28 ottobre 1940, n° 1443. Disponível em <<https://www.normattiva.it>>. Acesso em: 27/05/2019.

Costituzione della Repubblica Italiana, del 22 dicembre 1947. Disponível em <<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>>. Acesso em 02/03/2019.

Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n° 346. Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazione. Disponível em <<https://www.normattiva.it>>. Acesso em: 27/05/2019.

Decreto-legge 3 ottobre 2006, n° 262. Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria. Disponível em <<https://www.normattiva.it>>. Acesso em: 27/05/2019.

Decreto-legge 6 dicembre 2011, n° 201. Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici. Disponível em <<https://www.normattiva.it>>. Acesso em: 27/05/2019.

Legge 4 maggio 1983, nº 184. Diritto del minore ad una famiglia. Disponível em <<https://www.normattiva.it>>. Acesso em: 27/05/2019.

Legge 18 ottobre 2001, nº 383. Dentre outras disposições, aboliu a imposta sulle successioni e donazione. Disponível em <<https://www.normattiva.it>>. Acesso em: 27/05/2019.

Legge 24 novembre 2006, nº 286. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, recante disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria. Disponível em <<https://www.normattiva.it>>. Acesso em: 27/05/2019.

Portugal

Código Civil. Disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=775&tabela=leis>. Acesso em: 02/03/2019.

Código do Imposto do Selo. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Pages/default-com-pdf.aspx>. Acesso em: 02/03/2019.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Pages/default-com-pdf.aspx>. Acesso em: 02/03/2019.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Pages/default-com-pdf.aspx>. Acesso em: 02 /03/2019.

Constituição da República Portuguesa, de 2 de abr. 1976. Disponível em <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf>>. Acesso em: 02 /03/2019.

Lei das Finanças das Regiões Autónomas. Lei Orgânica n.º 2/2013, de 02 de set. Disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2241&tabela=leis&so_miolo=>>. Acesso em: 02 /03/2019.

Lei Geral Tributária. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Pages/default-com-pdf.aspx>. Acesso em: 02 /03/2019.

Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais. Lei n.º 73/2013, de 03 de set. Disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1989&tabela=leis&so_miolo=>>. Acesso em: 02 /03/2019.

Reino Unido

Inheritance Tax Act 1984. Disponível em:

<<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/part/I#commentary-c13606531>>.

Acesso em: 01/08/2019.

Suíça

Code Civil suisse. Disponível em <<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19070042/index.html>>. Acesso em: 02/03/2019.

Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril de 1999. Disponível em <<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19995395/index.html>>. Acesso em: 02/03/2019.

Loi sur le tarif des douanes, du 9 octobre 1986. Disponível em <<https://www.droit-bilingue.ch/rs/lex/1986/02/19860286-index-fr-de.html>>. Acesso em 19/08/2019.

Loi sur les impôts cantonaux directs, du 6 juin de 2000, du canton de Fribourg. Disponível em <https://bdlf.fr.ch/app/fr/texts_of_law/631.1>. Acesso em: 19/08/2019.

Loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet de 2000, du canton de Vaud. Disponível em <<http://www.vdfisc.ch/LIVD.pdf>>. Acesso em: 19/08/2019.

Uruguai

Codigo Civil. Disponível em <<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-civil/16603-1994>>. Acesso em 24/05/2019.

Constitución de la República Oriental del Uruguay de 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, 26 de noviembre de 1994, 8 de diciembre de 1996 y 31 de octubre de 2004. Disponível em <<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/constitucion>>. Acesso em 24/05/2019.

Decreto nº 338, de 28 de agosto de 1996. Aprueba el texto ordenado referente a los tributos de competencia de la Dirección General Impositiva. Disponível em <<https://www.impo.com.uy/bases/decretos-originales/338-1996>>. Acesso em 24/05/2019.

Decreto nº 252, de 16 de septiembre de 1998. Regula o Título 19 do Texto Ordenado 1996, quanto ao impuesto a las transmisiones patrimoniales. Disponível em <<https://www.impo.com.uy/bases/decretos/252-1998>>. Acesso em 24/05/2019.

Decreto nº 38, de 29 de enero de 2007. Regula o Título 19 do Texto Ordenado 1996, quanto ao adicional al impuesto a las transmisiones patrimoniales. Disponível em <<https://www.impo.com.uy/bases/decretos/38-2007/1>>. Acesso em 24/05/2019.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

Brasil

Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 173216**. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1581947>>. Acesso em: 20/08/2019.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 180280**. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1593461>>. Acesso em: 19/08/2019.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 557367**. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2543742>>. Acesso em: 24/08/2019.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 562045**. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2554479>>. Acesso em: 24/08/2019.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 851108**. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>>. Acesso em: 19/08/2019.

Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1004707**. Disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 19/08/2019.

Espanha

Tribunal Supremo. **STS 4314/1997**. Disponível em <<http://www.poderjudicial.es/search/index.jsp>>. Acesso em: 19/08/2019.