

Contribuições do Direito Romano ao Disciplinamento do Imposto Sucessório (ITCD) no Brasil

Hugo DE BRITO MACHADO SEGUNDO

Mestre e Doutor em Direito

Advogado em Fortaleza

Membro do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo

Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) foi Coordenador

Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria

Raquel CAVALCANTI RAMOS MACHADO

Mestra em Direito pela Universidade Federal do Ceará

Doutora em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo

Membro do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários

Professora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará

Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria

I. INTRODUÇÃO

Voltar os olhos para o Direito Romano é trilhar novamente um caminho de glória, permeado, porém, também por percalços. Revisitar seu curso e suas origens nos permite aprender, reproduzindo êxitos e evitando os mesmos erros.

Apesar de sua consagração, sobretudo, no âmbito dos estudos do Direito Privado, o Direito Romano fornece ricas colaborações às reflexões de ramos do Direito Público, como é o Direito Tributário¹. A elevada tributação, realizada de forma injusta e ilegítima, foi, afinal, um dos motivos da ruína do império², talvez o principal deles³. A par dessa razão, al-

¹ A. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, «Principios tributarios: una visión desde el Derecho Romano. *Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano*», J. ARRIETA MARTÍNEZ, M. Á. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra, Aranzadi/Thomsom Reuters, 2010, t. I, pp. 111 ss.

² A. A. DE CASTRO CORRÊA, «Notas sobre a história dos impostos em direito romano», *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, Ano LXVI, 1971, p. 103.

³ Ch. ADAMS, *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*, 2.^a ed., New York, Madison Books, 2001, p. 3.

guns tributos específicos foram forjados no Direito Romano, e passaram por modificações ao longo da história desse ramo jurídico, autorizando estudo de vários de seus aspectos, como fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo, alíquota e hipóteses de isenção.

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e sobre doações é exatamente um desses tributos com origem romana. Até os dias atuais tem forte peso no resultado final da sucessão, repercutindo na partilha de bens, no quinhão a ser recebido por cada um. O aumento da complexidade da tributação, e mesmo de seus fundamentos, com a elevação da função extrafiscal, não pode deixar o pesquisador do Direito perder de vista o enfretamento de questões jurídicas e jusfilosóficas fundamentais e atuais experimentadas pelo Direito Romano.

No presente trabalho, almeja-se examinar a influência das origens romanas do imposto sobre heranças perceptíveis na contemporaneidade, no disciplinamento desse mesmo imposto no ordenamento jurídico brasileiro. A análise é relevante, sobretudo, em um momento em que a tributação da herança volta a ocupar posição de destaque nas discussões tributárias, em razão de seu possível papel na mitigação das desigualdades sociais e econômicas, notadamente no plano intergeracional.

II. O MODELO ROMANO. SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DO IMPOSTO

Em profundo e detalhado estudo sobre o imposto sucessório no Direito Romano, Carmen López-Rendo registra que, embora haja indicações do surgimento desse tributo em momentos anteriores, que talvez não tenham passado de *tentativas* de instituí-lo, a doutrina majoritária credita a sua organização definitiva a Augusto⁴. Tratava-se da *vicesima hereditatium*, assim intitulada precisamente porque alcançava a vigésima parte do valor transferido por sucessão hereditária (5%).

Embora houvesse uma alíquota única de 5%, vale notar, como faz Charles Adams, que os tributos com alíquotas uniformes eram apenas uma aparência em Roma, pois havia isenções e outros critérios de seletividade (*v. g.*, redução de base de cálculo) que tornavam o ônus menos uniforme do que a aparência poderia sugerir⁵. Era o caso de algumas deduções permitidas à base imponible, como a de despesas funerárias, consideradas como feitas pelo próprio morto⁶. Outro possível exemplo

⁴ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 190.

⁵ Ch. ADAMS, *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*, 2.^a ed., New York, Madison Books, 2001, p. 81.

⁶ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 210.

seria o fato de que, para muitos autores a *vicesima hereditatium* alcançaria apenas as transmissões *causa mortis* fundadas em testamento⁷, não alcançando as baseadas em critérios normativos aplicáveis à minguia de um ato de vontade do falecido (*ab intestato*). Carmen López-Rendo contesta essa afirmação, sustentando que o tributo onerava as transmissões hereditárias independentemente de serem testamentárias ou não⁸. Como nota a Professora Titular de Direito Romano de Oviedo, tributavam-se...

«manifestaciones de riqueza por actos *mortis causa*, independientemente de la forma con que la misma se genere, tal como se reconoce en Collatio 16.9.3.: “*Sed imperator noster in hereditatibus quae ab intestato deferuntur eas solas personas voluit admitti, quibus decimae immunitatem ipse tribuit*”⁹.

De uma forma ou de outra, o relevante, no caso, é notar que os parentes próximos do *de cuius* não eram alcançados pelo tributo. Apesar disso, não há muita clareza, nos registros históricos e nas fontes, a respeito de quem, objetivamente, era considerado um «parente próximo», para o efeito de ser isento da *vicesima*. Pierre Willems reconhece que o grau de parentesco necessário ao gozo da isenção não é conhecido¹⁰. Charles Adams se reporta a filhos e esposas¹¹, mas Jane Gardner revela que a questão talvez não seja assim tão simples. Ela examina o tema para dele extrair conclusões para o Direito de Família, sem preocupações inerentes à questão tributária em si. Nesse contexto, defende que a isenção da *vicesima* alcançaria parentes até o terceiro grau, tanto nas linhas paternas como maternas, independentemente de emancipação, bem como marido e mulher¹².

É importante observar, contudo, que essa isenção aos «parentes próximos» abrangia apenas cidadãos romanos antigos (*cives*) com relação de parentesco civil. Não se aplicava ao parentesco advindo do concubinato, tampouco ao matrimônio «del *ius gentium*, es decir de matrimonio entre personas libres, en el que uno de los dos al menos fuera latino o peregrino»¹³. Também não àqueles que, mesmo sendo parentes próximos do *de cuius*, fossem «novos cidadãos romanos», vale dizer,

⁷ J. GARDNER, «Nearest and dearest. Liability to inheritance tax in Roman families», in S. DIXON (ed.), *Childhood, class and kin in the Roman World*, London, Routledge, 2001, p. 205; A. A. DE CASTRO CORRÊA, «Notas sobre a história dos impostos em direito romano», *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, Ano LXVI, 1971, p. 101.

⁸ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, pp. 194-195.

⁹ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 195-196.

¹⁰ P. WILLEMS, *Le Droit Public Romain - ou les institutions politiques de Rome depuis l'origine de la ville jusq'à Justinien*, 5.^a ed., Paris, Louvain, 1883, p. 485.

¹¹ Ch. ADAMS, *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*, 2.^a ed., New York, Madison Books, 2001, p. 101.

¹² J. GARDNER, «Nearest and dearest. Liability to inheritance tax in Roman families», in S. DIXON (ed.), *Childhood, class and kin in the Roman World*, London, Routledge, 2001, p. 217.

¹³ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 199.

«a quienes se les hubiera concedido la ciudadanía romana, bien por medio del *ius latii* o que la hubieran recibido por concesión graciosa del *Princeps*, a no ser que se les hubiera reconocido jurídicamente el *ius cognationis*, no quedaban exentos del pago, pues se les consideraba *extranei* (Plinio, Panegírico 37.3)»¹⁴.

Essa ressalva aos novos cidadãos foi posteriormente abolida por Trajano, que tornou indistinta, para os cidadãos romanos, a aplicação da isenção relativa a parentes próximos¹⁵.

Discute-se, por igual, se o imposto alcançaria também os pobres, sendo comum a afirmação de que, além de parentes próximos, como já sinalizado, também os pobres seriam isentos. Essa afirmação, porém, é controversa, pelo menos no que tange ao período anterior a Trajano, visto que apenas depois dele passou a existir um limite objetivo de isenção, abaixo do qual as transmissões *causa mortis* não seriam tributadas¹⁶. Com apoio em Cabanis, Carmen López-Rendo se refere, ainda, a uma isenção que «certamente deveria existir» —e que hoje seria identificada como uma imunidade— relativa a «*las sucesiones transferidas al Tesoro Público, al Emperador y al aerarium militare*»¹⁷.

Releva notar que os contribuintes, sujeitos passivos da obrigação tributária, suportavam o imposto proporcionalmente ao montante que recebiam da herança ou do legado, e não ao valor total do monte, ou do patrimônio do *de cuius*. Como será visto a seguir, trata-se de forma mais equânime de tributação do que a observada na contemporaneidade, pelo menos em alguns estados do Brasil, principalmente quando se cogita da aplicação de alíquotas progressivas, algo surgido também na contemporaneidade.

Quanto à natureza do tributo, com todo o respeito às opiniões divergentes, parece claro que é de imposto, e não de taxa. O fato de o produto de sua arrecadação ser afetado ao custeio de aposentadoria de militares não é relevante para defini-lo como taxa, pois a distinção entre essas duas espécies tributárias está relacionada com o fato gerador (*hecho imponible*) da respectiva obrigação, e não com o destino legal do produto da arrecadação, como didaticamente explicita, no Brasil contemporâneo, o art. 4.º do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, em se tratando de tributos que têm como fato gerador da respectiva obrigação uma situação de fato não relacionada a uma atuação

¹⁴ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 199.

¹⁵ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 203.

¹⁶ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 197; J. GARDNER, «Nearest and dearest. Liability to inheritance tax in Roman families», in S. DIXON (ed.), *Childhood, class and kin in the Roman World*, London, Routledge, 2001, p. 205.

¹⁷ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 196.

estatal, vale dizer, uma situação de fato na qual o sujeito passivo, o contribuinte, é o protagonista, a revelar capacidade contributiva, diz-se que são impostos. É o caso dos tributos que tem por fato gerador a renda, a propriedade (de veículos, de imóveis etc.), a importação, a venda de mercadorias, e assim por diante. São sempre ações que têm o contribuinte como sujeito.

As taxas, diversamente, dizem respeito a obrigações que têm por fato gerador uma atuação estatal. É o poder público, ao contrário do que se dá com os impostos, o protagonista da ação que lhes serve de fato imponible, cabendo ao sujeito passivo, ao contribuinte, apenas o papel de provocar essa atuação. É o que se dá, por exemplo, com as taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, ou da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

Nessa ordem de ideias, a *vicesima* tinha, sem dúvida, natureza de imposto. Poder-se-ia sustentar, talvez, sua natureza de *contribuição social*, visto que se destinava ao custeio da aposentadoria de militares. Essa classificação, contudo, não seria adequada. Primeiro, por partir de modelos ou paradigmas (as contribuições sociais) que ainda não existiam na antiguidade romana. Segundo, porque, mesmo na contemporaneidade, as contribuições sociais são cobradas de grupos de pessoas afetados pela atuação estatal a elas indiretamente relacionada, salvo exceções fundadas no princípio da solidariedade social, à época inexistente. No caso da *vicesima*, seus contribuintes eram todos os cidadãos romanos, independentemente de estarem relacionados ao grupo beneficiado pela ação pública por elas financiada (os militares). Mais adequado, portanto, é classificá-la como imposto, classificação que perdura até os dias de hoje, no que tange aos impostos incidentes sobre transmissões *causa mortis* (*inheritance tax*) em diversos países do mundo contemporâneo.

Quanto à administração do imposto, é relevante perceber que ela, inicialmente atribuída aos *publicani*, passou, com Claudio, a um corpo de funcionários especiais, encarregados de calcular e cobrar especificamente a *vicesima*¹⁸.

Como se pode perceber até aqui, em um rápido e simplificado apanhado do disciplinamento da *vicesima* durante o período de Augusto, e de Trajano, sobretudo em virtude das normas elaboradas no período deste último, o tributo tinha disciplinamento equânime, orientado por critérios de igualdade, proteção à família e à capacidade contributiva. Parte dessas características foram alteradas por Caracala (211-217), motivado pela necessidade crescente do Império por recursos, modificações estas que não se resumiram ao aumento da alíquota de 5% para 10%¹⁹.

¹⁸ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 216.

¹⁹ Ch. ADAMS, *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*, 2.^a ed., New York, Madison Books, 2001, p. 113; P. WILLEMS, *Le Droit Public Romain - ou les institutions politiques de Rome depuis l'origine de la ville jusqu'à Justinien*, 5.^a ed., Paris, Louvain, 1883, p. 485.

A isenção antes concedida a parentes próximos foi revogada, passando o tributo a alcançar, assim, também a transmissão hereditária de bens a filhos, pais, esposas etc. Curiosamente, porém, abre-se exceção para a possibilidade de se conceder uma isenção para «certos casos»²⁰, não identificados de forma prévia e objetiva, o que conferia, como parece claro, algum arbítrio à autoridade encarregada à exigência do tributo, comprometendo a igualdade em sua cobrança. Na mesma ordem de ideias, como o imposto alcançava, originalmente, todo cidadão romano, Caracala concedeu cidadania a todos os habitantes do império, para, assim, ampliar a base de contribuintes²¹.

Embora não se saiba precisamente *quando*, a *vicesima* deixou de ser cobrada entre os séculos III e VI, visto que há registros da existência do imposto no período de Gordiano III (até 244), e de sua inexistência no período de Justiniano (iniciado em 527)²². Com efeito, a forma como o poder político e a economia se organizaram no período medieval causou impactos marcantes na tributação, que não teria condições de subsistir nos mesmos moldes verificados no império romano. Mesmo assim, as instituições romanas construídas a seu respeito influenciaram e ainda influenciam grande parte o mundo contemporâneo. Como nota Charles Adams, «*it is absurd to suggest that Rome is gone, like Egypt. Only the political power of the city is gone; all the rest merely underwent a metamorphosis*»²³. Tanto que, em muitos países, ao se (re)instituir esse imposto na modernidade, fez-se explícita remissão à *vicesima* e ao seu disciplinamento em Roma, a exemplo do Reino Unido e da Holanda²⁴.

Em mostra disso, a tributação das heranças em diversos países da Europa, como a Alemanha²⁵ e a Espanha²⁶, observa a necessidade de se graduar o ônus do imposto conforme a proximidade do contribuinte relativamente ao *de cuius*, apenas para citar um exemplo. Não há, é certo, apenas a dualidade «isenção x tributação», mas uma grade de alíquotas progressivas que aumentam conforme a distância entre o *de cuius* e sucessor contribuinte do imposto. A progressividade parece ser uma criação moderna, mas no uso do grau de parentesco como critério para o dimen-

²⁰ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatum* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 205.

²¹ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatum* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 196.

²² C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatum* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 208.

²³ Ch. ADAMS, *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*, 2.^a ed., New York, Madison Books, 2001, p. 120.

²⁴ Ch. ADAMS, *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*, 2.^a ed., New York, Madison Books, 2001, p. 102.

²⁵ D. BIRK, *Steuerrecht*, 15.^a ed., Hamburg: Cf. Müller, 2012, pp. 420 e ss.

²⁶ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatum* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril de 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 264.

sionamento do ônus —em vez de se usar apenas o valor do patrimônio transferido— é uma inegável influência romana. É importante que se tenha consciência disso para, como dito na introdução deste pequeno texto, se possam repetir êxitos e evitar erros, aprendendo com as experiências do passado e com as lições da História, assunto ao qual se dedicam os itens a seguir.

III. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS NO BRASIL

No Brasil, a tributação da herança teve início com a chegada da Família Real portuguesa ao País, a qual em 1808 se mudou para a colônia para escapar da invasão napoleônica, visto que, dependente economicamente do comércio com a Inglaterra, não poderia aderir ao bloqueio continental imposto pela França.

Editou-se, nesse sentido, o Alvará de 17 de junho de 1809, segundo o qual heranças e legados passariam a ser tributados por uma alíquota de 10%, quando fundadas em testamento, ou quando, mesmo não sendo testamentárias, dissessem respeito a parentes até o segundo grau, na forma do direito canônico, do falecido. Em se tratando de transmissão causa mortis não fundadas em testamento e destinadas a parentes «fora do segundo grau», a alíquota incidente era de 20%. Em sendo o herdeiro ou o legatário ascendente ou descendente do falecido, o tributo não era devido²⁷.

Como se percebe, em sua feição originária, o imposto sucessório, no Brasil, assumia perfil semelhante àquele verificado no âmbito do Direito Romano, notadamente sob Augusto e Trajano, pelo menos no que tange à distribuição do ônus, tanto menor quanto mais próximo do núcleo familiar estivesse o herdeiro ou o legatário. Com o passar do tempo, porém, algumas das características mais marcantes do imposto na antiguidade romana, ainda presentes em diversos países da Europa, desapareceram de seu disciplinamento no Brasil.

²⁷ Constava do Alvará: «VIII. Nenhuma quitação de herdeiro ou de legatario, por effeito de testamento, poderá ser aceita em Juizo, nem se poderá com ella haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente sellada, pagando-se por este sello a decima da herança ou legado que effectivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros ou legatarios descendentes ou ascendentes do testador. IX. Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes do fallecido ab-intestado; com differença, porém, que o herdeiro que for parente do fallecido ab-intestado; com differença, porém, que o herdeiro que for parente do fallecido ab-intestado até o segundo gráo inclusive, contado na fôrma do Direito Canonico, não poderá ser empossado da herança sem que tendo feito inventario, e constando por documento autentico a quantia liquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o sello, e com elle pago a decima da herança que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fóra do segundo gráo. E os Ministros a quem toca, farão que os testamenteiros não sejam omissos em dar conta dos testamentos e que de todas as heranças ab-intestado, não havendo herdeiros forçados, se proceda a inventario e entrega judicial para poderem ter logar estas providencias» (texto disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40073-17-junho-1809-571728-publicacaooriginal-94857-pe.html>).

Realmente, com a proclamação da República, e a adoção da forma federativa de Estado, o imposto é atribuído à competência dos Estados-membros (Constituição de 1891, art. 9.º), disposição que se reproduz nas Constituições posteriores. Na de 1934, já se faz referência expressa à transmissão *causa mortis*, e não mais a qualquer transmissão (art. 8.º, I, «b»), disposição que se repete na Constituição de 1937 (art. 23, I, «b»), e na de 1946 (art. 19, II).

É curioso notar, porém, que a partir da Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, à Constituição de 1946, em disposição que se repete na Constituição de 1967, e na Emenda n.º 1, de 1969, o imposto passa a ter como âmbito de incidência apenas as transmissões, a qualquer título, de bens imóveis. Com isso, alcança transmissões *inter vivos* e também as decorrentes da sucessão hereditária, mas desde que relacionadas a imóveis. Nesse período, na delimitação constitucional da competência tributária, o seu âmbito deixa de albergar transmissão *causa mortis* de bens de outras espécies, redução que somente com a Constituição Federal de 1988, atualmente em vigor, foi corrigida. Atualmente, de fato, o âmbito de incidência do imposto —que segue sendo estadual— alcança a transmissão *causa mortis* e as doações, pouco importando se os bens transmitidos ou doados são móveis ou imóveis. O texto constitucional, de forma expressa, se reporta a «quaisquer bens ou direitos» (art. 155, I).

Há, porém, algumas diferenças entre o regramento do imposto, no âmbito da ordem jurídica brasileira, e aquele verificado na antiguidade romana, principalmente nos períodos de Augusto e Trajano.

Sabe-se que a realidade do Estado contemporâneo é distinta daquela vivida em Roma, no que tange a alguns aspectos influentes na temática da tributação. A principal distinção, surgida como fruto de transformações havidas nos últimos dois séculos, diz respeito à figura do Estado Fiscal²⁸, vale dizer, aquele que não é detentor de significativa parcela de patrimônio, que explora, e tampouco exerce, de forma precípua e direta, atividade econômica que lhe possa render frutos. Não mais existe, na contemporaneidade, o Estado Patrimonial, vale dizer, aquele «no qual o Estado, valendo-se de seus próprios meios, obtém o de que necessita para sua subsistência. Ou seja: o Estado, enquanto agente econômico, gera a riqueza que consome»²⁹. Isso faz com que a tributação tenha uma representatividade, nas receitas públicas, maior que a verificada na antiguidade.

Por outro lado, no mundo contemporâneo se atribuem novas funções ao Estado, ou novas finalidades³⁰, sendo certo que os fins do Estado —ou do Poder Público, para se fazer uso de expressão mais ampla— e os fins

²⁸ K. TIPKE, *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 27.

²⁹ L. E. SCHOUEIRI, *Direito Tributário*, 2.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012, p. 22.

³⁰ J. R. CATARINO, «A teoria dos sistemas fiscais - a importância da justiça», in J. R. CATARINO e V. B. GUIMARÃES (coords.), *Lições de Fiscalidade*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2013, v. 1, p. 19.

do tributo estão intimamente relacionados³¹. Assim, tendo o poder público, hoje, também finalidades interventivas, e redistributivas, estas se refletem, de forma necessária, na tributação por ele realizada.

Curiosamente, porém, as mais marcantes diferenças entre a tributação da herança, no Brasil contemporâneo, e na Roma de Augusto e Trajano —ou mesmo de Caracala— não parecem relacionadas à necessidade de mais recursos ínsita ao Estado Fiscal, ou mesmo à redistribuição de riquezas e redução de desigualdades supostamente reclamada pelo Estado contemporâneo. Ao contrário, a tributação em Roma talvez estivesse mais afinada com essas novas finalidades e características do Estado do que a hoje praticada, pelo menos em algumas partes do Brasil, como o Ceará.

Realmente, no Estado do Ceará (Lei 13.417/2003), o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) tem alíquotas progressivas, que vão de 2% a 8%, com a suposta finalidade de realizar a justiça fiscal. A forma como se estabelecem os limites de isenção e as faixas de incidências dessas alíquotas, porém, subverte completamente essa finalidade redistributiva, ou corretora das desigualdades de oportunidades.

Quanto às isenções, estas alcançam, no que tange às transmissões *causa mortis* (art. 6.º, I), apenas aquelas relacionadas a: *a*) bem imóvel urbano, desde que constitua o único bem imóvel a ser partilhado e que a sua avaliação seja igual ou inferior a 20.000 (vinte mil) Ufircés; *b*) imóvel rural de área não superior a três módulos rurais, assim caracterizados na forma de legislação pertinente, desde que feitas a quem não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza; *c*) em que o valor total do acervo hereditário seja igual ou inferior a três mil Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará - Ufircés; *d*) de créditos oriundos de vencimento, salário, remuneração, honorário profissional, direitos trabalhistas, inclusive Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, Programa de Integração Social - PIS, e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, e benefícios da previdência oficial ou privada, não recebidos em vida pelo autor da herança, limitada a isenção ao valor equivalente a 5.000 (cinco mil) Ufircés.

Vale esclarecer que «Ufircé» significa «Unidade Fiscal de Referência do Ceará». Trata-se de uma variável, ou de um indexador, destinado a atualizar valores previstos na legislação (multas, tributos fixos, taxas etc.), algo oriundo ainda de uma cultura formada quando, no Brasil, havia elevada inflação. Para evitar a necessidade de se alterar o texto da lei periodicamente, caso este fizesse remissão ao valor de uma multa, ou de um limite de isenção, utilizava-se no texto legal a referência à unidade fiscal de referência (no caso, a Ufircé), e, em seguida, bastava corrigir, anualmente, o valor desta unidade. Mesmo com o fim de tais índices altíssimos de inflação, havido com a implantação do Real, em 1994, a cultura da indexação

³¹ Cf. G. SCHMÖLDERS, *Teoría general del impuesto*. Tradução de Luis A. Martín Merino, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1962, p. 57.

subsistiu em alguns pontos, dentre eles este, dos limites de isenção do ITCMD.

Para o ano de 2017, o valor da Ufirce foi fixado em R\$ 3,94424, estando o euro, em 31 de março de 2017, cotado a R\$ 3,38, aproximadamente. Isso significa, em síntese, que a isenção alcança apenas: i) transmissão de imóvel urbano, se for o único a ser partilhado, e se seu valor não ultrapassar 23.300,00 euros; ii) transmissão de imóvel rural, se de pequenas dimensões, feita a quem não tenha outro, e iii) transmissão de acervo cujo valor total não ultrapasse 3.500,00 euros.

IV. REPENSANDO A TRIBUTAÇÃO ATUAL À LUZ DA EXPERIÊNCIA DO DIREITO ROMANO

Como se pode perceber, há semelhanças, mas também diferenças, na forma como se tributam heranças no Ceará, e como se as tributavam na antiguidade romana. E as distinções não parecem encontrar amparo na mudança no perfil da tributação e do Estado na contemporaneidade.

Quanto aos limites de isenção para os pobres, que em Roma existiam notadamente a partir de Trajano, no Ceará eles são muito baixos, fazendo com que o imposto onere heranças de diminuta expressão econômica. Imagine-se, de fato, a situação de uma família pobre, que tenha dois imóveis urbanos, uma casa e um pequeno terreno não construído, totalizando o valor de 5.000,00 euros. Suponha-se, ainda, que essa família é composta apenas de uma mulher, abandonada pelo marido, e seus quatro filhos. Pela legislação brasileira, já seria a transmissão desse patrimônio, provocada pela morte da mulher, sujeita ao ITCMD. A isenção destinada àqueles dotados de menor ou nenhuma capacidade contributiva é praticamente inócua.

O mesmo pode ser dito das alíquotas progressivas, assim estabelecidas (art. 10): i) até 5.000 (cinco mil) Ufircs (5.834,67 euros), 2% (dois por cento); ii) acima de 5.000 (cinco mil) e até 15.000 (quinze mil) Ufircs (17.485,00 euros), 4% (quatro por cento); iii) 3. acima de 15.000 (quinze mil) e até 40.000 (quarenta mil) Ufircs (46.627,00 euros), 6% (seis por cento); iv) acima de 40.000 (quarenta mil) Ufircs, 8% (oito por cento).

Assim estabelecidas, as alíquotas progressivas até parecem dotadas de alguma razoabilidade, embora se reconheça que as bases a partir das quais se passa de uma alíquota para outra deveriam ser maiores e mais espaçadas umas das outras, se sua finalidade é conter a desigualdade no plano intergeracional, o mais nocivo porque capaz de perpetuar desigualdades, transformando desigualdades de resultados (em princípio legítimas) em desigualdades de oportunidades (que devem ser evitadas).

O problema, porém, é que, nos termos do § 2.º do art. 10 da Lei estadual em referência, «as alíquotas deste imposto serão definidas com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens e direitos transmitidos, inclusive na hipótese de liberação de parte dos bens do

espólio, por meio de autorização ou alvará judicial». Isso significa, por outras palavras, que a *base* a partir da qual se apura se a alíquota aplicável é a de 2%, ou a de 8%, não é o valor recebido por cada herdeiro ou legatário, mas o valor total de todos os bens a serem transmitidos, pouco importando a quantidade de herdeiros que irão participar da partilha. Por outras palavras, um patrimônio de 50.000,00 euros, a ser partilhado entre cinco filhos, com a entrega de 10.000,00 euros a cada um, submeter-se-ia à alíquota máxima, de 8%, mesmo considerando que cada herdeiro receberá valor que, sozinho, submeter-se-ia à alíquota de 4%.

Isso estabelece injustificável discriminação, pois o ônus tributário não é definido a partir de cada herdeiro, mas a partir do monte, visto que o contribuinte do imposto é o sucessor, não, por razões óbvias, o *de cuius*. Em sendo o contribuinte o sucessor, é a sua capacidade econômica para contribuir que deve ser aferida e alcançada pela tributação. Ela, também, deve ser a medida para o efeito de se determinar, na escala progressiva, a alíquota aplicável. Há, em rigor, *regressividade*, privilegiando-se, em justificativa axiológica, sucessões nas quais há poucos herdeiros.

Mas não só. O fato de a progressividade ser medida a partir do valor total a ser partilhado, e não a partir do recebido por cada um, e de os valores a partir dos quais incide a alíquota máxima serem muito baixos —para a incidência de uma alíquota «máxima», pelo menos— faz com que a própria progressividade deixe de ter alguma significação. Afinal, quase toda sucessão com alguma significação econômica, mesmo no âmbito de famílias que estão longe de figurar no topo da pirâmide da riqueza (os top 1%), termina alcançada pela alíquota máxima.

Dá-se fenômeno parecido com o que se verifica, também no Brasil, com a tributação da renda. Há alíquotas progressivas, que até poderiam ser mais altas, mas não sem antes se corrigirem também suas bases, visto que estas já são oneradas a partir de valores que, em outros países, seriam considerados como inseridos ainda no âmbito do chamado mínimo existencial.

Comparando-se o Brasil com alguns países da Europa, e com os Estados Unidos, que também adotam alíquotas progressivas para o imposto de renda, vê-se que a alíquota máxima do imposto de renda, no Brasil, é relativamente baixa (27,5%), situando-se aquém da média das alíquotas máximas na Europa (40%). Nos Estados Unidos, essa alíquota máxima gira em torno de 35%, mas é preciso lembrar que lá existe ainda o imposto de renda estadual, que a ela se acrescenta, fazendo com que chegue a patamar próximo do tributo na Europa. A maior discrepância, contudo, que revela a injustiça da tributação no Brasil, não reside nas alíquotas, que dizem muito pouco consideradas isoladamente. É preciso cotejá-las com as bases sobre as quais incidem³², o que mostra distorção análoga à

³² Ch. SEIDL, K. POGORELSKIY, S. TRAUB, *Tax Progression in OECD Countries: An Integrative Analysis of Tax Schedules and Income Distributions*, Berlin, Springer, 2013, DOI 10.1007/978-3-642-28317-8.

verificada com o ITCD. Na maior parte dos países europeus que adotam a progressividade, o limite de isenção (cerca de 800 euros) corresponde, aproximadamente, à faixa que, no Brasil, se submete à alíquota máxima de 27,5%. Ou seja, alguém considerado como já situado no topo da pirâmide de contribuintes do IRPF, no Brasil, seria tido como titular apenas do mínimo existencial na Europa, motivando a isenção do imposto.

O mesmo se dá no âmbito da tributação da herança. As alíquotas, mesmo naqueles Estados em que as adotam de forma progressiva, como o Ceará, são baixas (entre 2% e 8%), se comparadas às de outros países do mundo (média em torno de 20% ou mais)³³, e, pior que isso, como já se viu, começam a incidir a partir de bases também muito baixas, considerando, para o efeito de aplicação de cada faixa, o valor total do espólio, e não o montante recebido por cada herdeiro. É preciso que se estabeleçam alíquotas mais elevadas para heranças de valor também bastante elevado, e que se corrijam as bases sobre as quais incidem as alíquotas mais baixas. Mais importante, é preciso que se corrijam as leis dos Estados —como é o caso do Estado do Ceará— que aferem a aplicação da escala de alíquotas progressivas a partir do total deixado pelo falecido, e não pelo valor a ser recebido por cada herdeiro, em evidente violação aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Também não há no Brasil, como se percebe, qualquer distinção que decorra do grau de proximidade entre o *de cuius* e os sucessores, como havia no Direito Romano (com exceção apenas do período de Caracala). O único resquício dessa importante característica da *vicesima*, nesse particular, reside na isenção concedida ao único imóvel residencial, pois se presume que se trata do lar da família, assim preservado da tributação. Mesmo assim, exige-se que seja o único imóvel, e se estabelece valor demasiadamente baixo.

Nesse ponto, a sabedoria e a prudência dos romanos deveria ser lembrada, pois é muito diferente a situação do pai que herda o patrimônio de seu único filho, por exemplo, daquela do parente distante que ouve falar da morte do tio distante, solteiro e sem filhos, que mal conhecia, evento que comemora efusivamente por conta da herança com a qual será agraciado. Mas não só. Além do aspecto de equidade ligado aos sentimentos envolvidos na sucessão, não se pode deixar de considerar, também, o princípio da capacidade contributiva, sem dúvida subjacente à ideia romana de não se tributar da mesma forma o *heredes domestici* e o *heredes estranei*. Isso porque, no caso de filhos que herdaram o patrimônio dos pais, tem-se riqueza da qual, de algum modo, eles já se beneficiavam, cujos frutos já lhes favoreciam, e que, quando da sucessão, não é tanto uma

³³ M. STRAWCZYNSKI, *The optimal inheritance tax in the presence of investment in education*. *Int Tax Public Finance*, 21, 2014, pp. 768-795, DOI 10.1007/s10797-014-9324-1. No Reino Unido, a alíquota pode chegar a 40%, mas, veja-se, somente sobre transmissões hereditárias superiores a 242.000,00 libras (por herdeiro), valor sensivelmente maior que os pouco mais de 40.000,00 euros (aferíveis a partir de todo o patrimônio a ser transferido, independentemente da quantidade de herdeiros) já submetidos à alíquota máxima no Brasil.

«riqueza nova» como no caso de parentes distantes. Embora se pretenda usar o imposto com propósitos redistributivos, isso pode ser feito com o estabelecimento de alíquotas progressivas que tomem por base o valor das heranças, com percentuais mais altos para patrimônios que realmente levem a concentração de renda a ser combatida. Mas isso não significa que não se deva diferenciar a situação de herdeiros de graus distintos, a qual realmente não é igual, seja sob a ótica do Direito de Família, seja sob o prisma econômico.

Atualmente, como se sabe, tem ganhado corpo, não só na Filosofia Política e Moral, mas também na Economia, a ideia de que há desigualdades desejáveis e saudáveis, mas há aquelas nocivas e injustificáveis. Não apenas do ponto de vista moral, mas também sob o aspecto econômico estas últimas devem ser combatidas³⁴, por prejudicarem o desenvolvimento econômico como um todo, além de trazerem problemas de ordem política e social os mais diversos³⁵.

Nessa ordem de ideias, o tributo tem sido apontado como uma importante ferramenta para que tais finalidades sejam atingidas, sendo o imposto sucessório, talvez, um dos mais relevantes, dado o seu potencial para minimizar os efeitos da herança (sem, contudo, acabar com ela, o que talvez trouxesse efeitos ainda piores)³⁶ na perpetuação de desigualdades intergeracionais, que não têm no mérito e na igualdade de oportunidades uma justificativa para sua existência. Sem entrar, aqui, no debate moral, jurídico e econômico ligado ao tema das desigualdades, o que se deve perceber, de uma forma ou de outra, é que, se se pretende incrementar a tributação da herança no Brasil, dentro de ideais redistributivos de justiça fiscal e de contenção da perpetuação de desigualdades, no plano intergeracional, é preciso lembrar das lições dos romanos. Deve-se, como Trajano (Panegírico 40,19), onerar com o imposto apenas «los grandes patrimonios»³⁷, além de se considerar a distinta situação de desgraça de pais que sucedem filhos, ou mesmo a tristeza dos filhos quando sucedem seus pais, comparativamente a parentes mais distantes que têm a eventual alegria de suceder um rico e afastado familiar, ou mesmo, pela via do testamento, alguém que não possuía relação econômica alguma com a propriedade objeto da sucessão.

³⁴ B. KEELEY, *Income Inequality: The Gap between Rich and Poor*, Paris, OECD, 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264246010-en>.

³⁵ Veja-se, a propósito, A. B. ATKINSON, *Inequality: What can be done?*, Cambridge, Harvard University Press, 2015. OECD, *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*, Paris, OECD Publishing, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264235120-en>. Th. PIKETTY, *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle, Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014; J. STIGLITZ, *The price of inequality: how today's divided society endangers our future*, New York, WW Norton Company, 2012.

³⁶ G. ERREYERS, A. VANDEVELDE, *Is Inheritance Legitimate?: Ethical and Economic Aspects of Wealth Transfers*, Berlin, Springer, 1997, *passim*. No caso do Direito Brasileiro, que consagra o direito fundamental à herança, sua supressão seria juridicamente inviável, ao passo que sua tributação, por contar também com expressa previsão no texto constitucional (CF/88, art. 155, I), não.

³⁷ C. LÓPEZ-RENDO, «De la *vicesima hereditatum* al impuesto sucesorio en el derecho español», *Revista Internacional de Derecho Romano*, abril 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 209.

V. CONCLUSÃO

Como se percebe, o Direito Romano continua muito mais vivo e atual do que se pensa. A cidade de Roma pode ter perdido a influência política que tinha sobre o mundo, mas suas instituições continuam à nossa volta, algumas apenas submetidas a alguma metamorfose. No caso do imposto sucessório, suas características, em linhas gerais, são as mesmas em muitos ordenamentos da contemporaneidade. No caso do Brasil, e, mais especificamente, do Estado do Ceará, notam-se resquícios de diversas figuras do Direito Romano, como a universalidade da incidência, a existência de isenção para pobres e a isenção para o imóvel onde residia a família, talvez oriunda da isenção concedida a herdeiros próximos (*heredes domestici*). Há, porém, algumas diferenças, mas curiosamente as mais importantes delas não são decorrência das necessidades do Estado Fiscal contemporâneo ou das finalidades sociais e redistributivas que a tributação assumiu há relativamente pouco tempo. Ao contrário, talvez um retorno a algumas das características da *Vicesima* romana tornasse o ITCD cearense mais compatíveis com seus fins atuais. Especialmente no que tange à fixação de limites de isenção mais elevados, à consideração do montante recebido por cada herdeiro para a definição da alíquota aplicável, e à diferenciação entre parentes próximos e distantes no estabelecimento da seletividade dessas alíquotas.

uvain, 1883.