

A inconstitucionalidade do Imposto alemão sobre transmissão *causa mortis*

RALPH STOCK¹ E JULIANA LACHINI²

I. Introdução. II. O caso concreto. III. O teor da decisão da Suprema Corte alemã. IV. Conclusões. V. Bibliografia

I. INTRODUÇÃO

Há alguns anos existe uma discussão teórica entre os juristas alemães sobre a constitucionalidade da chamada *Erbschaftsteuergesetz*³. Foi portanto com muito entusiasmo que em 2001 os especialistas em matéria de Direito receberam a notícia de que o *Bundesfinanzhof*⁴ encaminhou consulta ao Supremo Tribunal Federal alemão (*BverfG*⁵), argüindo a inconstitucionalidade de referido imposto, diante da Constituição Federal.

¹ Ralph Stock é advogado alemão, sócio do escritório Stock & Friedrich Advogados, com sede em Colônia. É membro da Associação dos advogados de Colônia, da Associação de Juristas Alemanha – Brasil, da Sociedade Brasil – Alemanha, da Câmara de Comércio e Indústria Brasil-Alemanha, da Câmara de Comércio e Indústria Luso-Alemã e da Federação de Empresários Portugueses na Alemanha. Atua na área de Direito de empresa há mais de 20 anos, tendo como especialidade o eixo Brasil-Alemanha. Contato: stock@anwaltsgesellschaft.de

² Juliana Lachini é advogada brasileira, membro da OAB-MG. Reside na Alemanha há quase dois anos e trabalha no escritório Stock & Friedrich Advogados, com sede em Colônia. Contato: lachini@anwaltsgesellschaft.de

³ A *Erbschaftsteuergesetz* (ErbStG) é a lei que regula o “Imposto sobre transmissão *causa mortis* alemão”, comparável àquele reservado aos Estados brasileiros, conforme previsão do art. 155, I da CF/88.

⁴ O *Bundesfinanzhof* é a última instância judiciária em matéria tributária na Alemanha.

⁵ O *BverfG* – *Bundesverfassungsgericht* – é o Supremo Tribunal Federal alemão, competente para julgar a constitucionalidade das leis.

Para surpresa dos envolvidos, o *BVerfG* permaneceu durante os últimos cinco anos analisando a matéria, cujo resultado causa ainda mais admiração: a Suprema Corte decidiu pela inconstitucionalidade do imposto sobre transmissão *causa mortis*, na forma como está colocado na legislação tributária envolvendo sucessões e na maneira como vem sendo recolhido pelos cofres públicos alemães. Os motivos que fundamentaram a decisão passam a ser analisados a seguir:

II. O CASO CONCRETO

A consulta levada à apreciação do *BVerfG*, pelo *Bundesfinanzhof*, teve como pano de fundo caso concreto de inventário em que o *de cuius* havia comprado terreno, cujo preço estipulado no contrato de compra e venda já havia sido totalmente pago. Contudo, nos termos do direito alemão, assim como previsto no Código Civil Brasileiro em seu art. 1.245, a propriedade imóvel só é concretizada mediante registro do título translativo no Registro de Imóveis.⁶ Ocorre que, antes de concretizada referida transcrição, o adquirente faleceu.

Vale ressaltar que, nos termos da legislação tributária alemã, em se tratando de herança de bem imóvel, a base de cálculo do imposto sobre transmissão *causa mortis* é reduzida para 40 a 60% do valor de mercado do imóvel na data da abertura da sucessão.

Como não poderia deixar de ser, ao herdeiro foi imputado o dever de pagar o imposto sobre transmissão *causa mortis*. O valor de mercado do imóvel herdado *in casu* era de aproximadamente € 200.000, – (duzentos mil euros). Dessa forma, a base de cálculo a ser utilizada para a tributação, na opinião do herdeiro, considerando a redução legalmente prevista e acima referida de 40 a 60%, deveria ser de aproximadamente € 100.000, – (cem mil euros).

No entanto, seguindo a orientação da lei civil alemã, que define a aquisição da propriedade de bem imóvel pelo registro do título no cartório competente, o *Finanzamt* reconheceu que o herdeiro, na ocasião da sucessão, herdou somente um **título de propriedade** e, (ainda), não a propriedade imóvel em si, ou seja, ao herdeiro era devido tão e somente um **direito de exigir a aquisição da propriedade**.

⁶ Na Alemanha, quando ocorre a compra e venda de um imóvel, o único ato que o comprador deve fazer é assinar o contrato na presença do Tabelião. Neste contrato, as partes outorgam poderes ao Tabelião para efetuar todos os demais atos necessários à formalização da compra. Dessa forma, ao comprador não é dada a possibilidade de "agilizar" a transcrição da propriedade adquirida.

⁷ O *Finanzamt* é a Administração Tributária Alemã, responsável pelo recolhimento de tributos.

Tal direito diante das regras alemãs é tributado tendo por base de cálculo o preço de compra estipulado no contrato, ou seja, o valor nominal ali previsto, *in casu*, o montante de € 200.000, – (duzentos mil euros), equivalente ao dobro daquele que seria devido, caso o herdeiro tivesse herdado um **imóvel**.

O *Finanzamt* atribuiu ao herdeiro um dever tributário (imposto *causa mortis*) superior em quase o dobro àquele que lhe seria imputado caso a transcrição da propriedade imóvel já estivesse concretizada. O imposto devido foi calculado tendo como base o valor nominal estipulado no contrato de compra e venda do imóvel, € 200.000, – (duzentos mil euros) e não o de € 100.000, – (cem mil euros), que seria arbitrado se a transferência da propriedade já estivesse sido concretizada.

Inconformado, o herdeiro ajuizou ação contra a cobrança do *Finanzamt* e o processo chegou à última instância tributária (*Bundesfinanzhof*) que concordando com a tese do herdeiro, levou a matéria à consideração da Suprema Corte alemã (*BVerfG*).

O fundamento da ação foi o princípio constitucional da igualdade (*Gleichheitsgrundsatz*⁸), pelo qual não haveria diferença econômica entre herdar uma propriedade já consolidada pela devida transcrição em cartório competente e herdar o **título de propriedade** cuja transcrição ainda não se completara. Ora, o herdeiro não poderia ser prejudicado, devendo pagar montante tão alto (quase o dobro), por uma situação alheia à sua vontade (vide nota de rodapé nr. 6).

A Suprema Corte alemã aproveitou-se do caso para reavaliar **toda** a legislação tributária em matéria de sucessões. Em sua decisão final, declarou que a maneira de calcular o imposto sobre transmissão *causa mortis* fere o princípio da igualdade e deve ser revista.

III. O TEOR DA DECISÃO DA SUPREMA CORTE ALEMÃ

O *BVerfG* baseou sua decisão no princípio constitucional da igualdade (*Gleichheitsgrundsatz*) elencado no art. 3 da Constituição alemã (vide nota de rodapé nr. 8).

Assim como a CF/88 possui por fundamento maior o tratamento igualitário entre os seus cidadãos, sem discriminações de qualquer espécie, o melhor

⁸ O *Gleichheitsgrundsatz* está preconizado no art. 3 da Constituição Federal alemã (*Grundgesetz* GG). Em seus incisos determina que todos são iguais perante a lei; homens e mulheres têm direitos iguais, sendo devido ao Estado promover a aplicação efetiva da igualdade de direitos entre ambos e tomar medidas para eliminar eventuais desvantagens; e, ainda, que ninguém pode, por causa de seu sexo, ascendência, raça, língua, pátria, origem, fé, opção política ou religiosa ou desvantagem ser preferido a outrem.

entendimento para o princípio do art. 3. da GG (*Grundgesetzes*), é aquele segundo o qual, para se alcançar a verdadeira isonomia é necessário que os iguais sejam tratados de modo igual e os desiguais de modo desigual na medida em que se designalem, o que representa a aplicação da igualdade Aristotélica.

Com efeito, nos termos da legislação tributária alemã envolvendo sucessões, o fato gerador do imposto sobre transmissão *causa mortis* é a transmissão de bens e direitos da pessoa falecida para seus herdeiros. O inventário será tributado conforme tabela progressiva em seu valor total, independentemente da forma como os bens ou direitos que o compõem sejam herdados.

Regulamentando a ErbStG (vide nota de rodapé nr. 3), a chamada *Bewertungsgesetz* (BewG) arbitra diferentes base de cálculo e alíquotas, que incidirão sobre cada tipo de bem ou direito herdado, como por exemplo:

- no caso de imóveis, como já exposto, a base de cálculo é reduzida entre 40 e 60% do valor de mercado do bem herdado.
- para créditos em dinheiro, leva-se em conta o valor nominal no momento da transmissão.
- ações e demais papéis-moeda negociáveis também são considerados a partir de seu valor nominal no momento da transmissão.
- na transmissão envolvendo empresas e suas respectivas participações são observadas regras especiais: não se considera o valor nominal à época da transmissão. Existe procedimento especial de valoração que leva em conta o valor produtivo correspondente, o que geralmente, é bem mais baixo do que o valor comercial.

A partir dessas duas leis (ErbStG e BewG) a Suprema Corte iniciou detalhado processo de investigação, cujos resultados demonstram não haver fundamento constitucional para as diferentes valorações de base de cálculo do imposto *causa mortis*.

Da forma como está sendo cobrado pelo *Finanzamt*, referido imposto depende de circunstâncias ocasionais e acaba favorecendo a transmissão de grandes fortunas, geralmente constituídas por imóveis, ações, etc.

Segundo o *BverfG*, eventuais diferenças de base de cálculo e alíquotas só poderiam ser cogitadas se realmente existisse fundamentação concreta, condizente com o princípio da igualdade e, por conseguinte, constitucionalmente válida. Ao contrário, o que se verifica na lei tributária atual é que as diferentes bases de cálculo empregadas para cada tipo de bens e direitos herdados são **totalmente arbitrárias** e atentam contra o princípio constitucional da igualdade.

Como efeito de seu julgamento a Suprema Corte alemã concedeu prazo ao legislador até 31.12.2008 para incluir na legislação tributária em matéria de sucessões as alterações devidas. Caso contrário, a partir daquela data, o imposto sobre transmissão *causa mortis* será nulo.

Até lá, as regras vigentes permanecem válidas, a despeito de sua inconstitucionalidade. Isso porque, sua invalidação imediata conduziria a situação de extrema insegurança jurídica, cujas consequências a Suprema Corte não tem como prever e cujos custos o governo não tem como arcar.

Por conseguinte, o legislador possui prazo suficiente para publicar novas regras, a serem aplicáveis a partir de 01.01.2009. Caso contrário, o regulamento vigente tornar-se-á nulo, quando então a inconstitucionalidade já declarada passará a ter efeitos concretos.

IV. CONCLUSÕES

A decisão da Suprema Corte levantou uma série de discussões políticas sobre o futuro do imposto *causa mortis*. Já se passaram, aproximadamente, nove meses desde sua publicação e ainda não se tem qualquer tendência declarada.

O leque de possibilidades vai desde um considerável aumento do imposto sobre transmissão *causa mortis* a até mesmo sua anulação, caso não se consigam justificativas concretas e constitucionais para o arbitramento das diferentes bases de cálculo.

Para consultores e juristas que atuam na área tributária tal situação é inaceitável, pois a atual incerteza jurídica não permite um planejamento sucessório razoavelmente seguro. Remanece, portanto, a expectativa de que as decisões – notavelmente políticas – que revestem o tema, sejam encontradas com a maior brevidade possível de forma a restaurar a segurança jurídica, através da edição de novas regras para o imposto sobre transmissão *causa mortis* alemão.

V. BIBLIOGRAFIA

1. Inteiro Teor da Decisão da Suprema Corte Alemã, em 10.10.2007, http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20061107_1bv1001002.html
2. Erbschaftsteuergesetz (ErbStG)
3. Bewertungsgesetz (BewG)
4. Código Civil Brasileiro de 2002
5. Constituição Federal de 1988