



UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

TRIBUTAÇÃO E HERANÇA NO BRASIL

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS

MARIANA – MG
Abril/2021

RAISSA LANIERI DE SOUSA FERNANDES

TRIBUTAÇÃO E HERANÇA NO BRASIL

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Ciências Econômicas como pré-requisito à obtenção de título de bacharel em ciências econômicas.

Orientador: Prof. Dr. Chrystian Soares Mendes

MARIANA-MG
DEECO / ICSA / UFOP
2021

SISBIN - SISTEMA DE BIBLIOTECAS E INFORMAÇÃO

F363t Fernandes, Raissa Lanieri De Sousa .
Tributação e herança no Brasil. [manuscrito] / Raissa Lanieri De Sousa
Fernandes. - 2021.
86 f.: il.: color., gráf., tab..

Orientador: Prof. Dr. Chrystian Soares Mendes.
Monografia (Bacharelado). Universidade Federal de Ouro Preto.
Instituto de Ciências Sociais Aplicadas. Graduação em Ciências
Econômicas .

1. Herança e sucessão - Brasil. 2. Impostos - Brasil. 3. Tributos. I.
Mendes, Chrystian Soares. II. Universidade Federal de Ouro Preto. III.
Título.

CDU 336.22(81)

Bibliotecário(a) Responsável: Essevalter De Sousa-Bibliotecário ICSA/UFOP-CRB6a 1407



FOLHA DE APROVAÇÃO

Raissa Lanieri de Sousa Fernandes

Tributação e herança no Brasil

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Ouro Preto como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas

Aprovada em 23 de abril de 2021

Membros da banca

Dr. Chrystian Soares Mendes - Orientador - Universidade Federal de Ouro Preto
Dr. Thiago de Sousa Barros - Universidade Federal de Ouro Preto
Dr. Alan André Borges da Costa - Universidade Federal de Ouro Preto

Chrystian Soares Mendes, orientador do trabalho, aprovou a versão final e autorizou seu depósito na Biblioteca Digital de Trabalhos de Conclusão de Curso da UFOP em 07/05/2021



Documento assinado eletronicamente por **Chrystian Soares Mendes, PROFESSOR DE MAGISTERIO SUPERIOR**, em 07/05/2021, às 17:57, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.ufop.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0168926** e o código CRC **D9719956**.

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente a Deus, pois inúmeras são suas misericórdias e até aqui me sustentou.

Dedico especial gratidão à minha família, que sempre colaborou comigo e nunca deixou de me apoiar e incentivar.

Por fim, sou grata a todos que de alguma forma contribuíram na minha jornada acadêmica.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 HERANÇA.....	13
3 BREVE ABORDAGEM DO DIREITO TRIBUTÁRIO	16
4 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD)	21
4. 2 Alíquotas aplicadas no Brasil.....	25
5 REFORMA TRIBUTÁRIA	41
5.1 Reforma como medida de aumento da arrecadação tributária.....	44
6 ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	47
6.1 Região Sudeste.....	48
6.2 Região Sul	52
6.3 Região Centro-Oeste.....	55
6.4 Região Nordeste	58
6.5 Região Norte	67
6.6 Panorama da arrecadação nacional.....	72
7 IMPLICAÇÕES INERENTES AO POSSÍVEL AUMENTO DE ALÍQUOTA .	73
8 CONCLUSÃO.....	78
REFEÊNCIAS	81

LISTA DE GRÁFICOS E TABELAS

GRÁFICO 1 – Alíquotas máximas do Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> nos Estados com taxa��o única.....	39
GRÁFICO 2 – Alíquotas máximas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis nas unidades federativas.....	41
GRÁFICO 3 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Espírito Santo no período 2016-2020.....	48
GRÁFICO 4 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Minas Gerais no período 2016-2020.....	49
GRÁFICO 5 – Arrecadação do ITCMD no Estado de São Paulo no período 2016-2020.....	50
GRÁFICO 6 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Rio de Janeiro no período 2016-2020.....	51
GRÁFICO 7 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Paraná no período 2016-2020.....	52
GRÁFICO 8 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul no período 2016-2020.....	53
GRÁFICO 9 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Santa Catarina no período 2016-2020.....	54
GRÁFICO 10 – Arrecadação do ITCMD no Distrito Federal no período 2016-2020.....	55
GRÁFICO 11 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Goiás no período 2016-2020.....	56

GRÁFICO 12 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Mato Grosso no período 2016-2020.....	57
GRÁFICO 13 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Mato Grosso do Sul no período 2016-2020.....	57
GRÁFICO 14 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Alagoas no período 2016-2020.....	58
GRÁFICO 15 – Arrecadação do ITCMD no Estado da Bahia no período 2016-2020.....	59
GRÁFICO 16 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Ceará no período 2015-2019.....	60
GRÁFICO 17 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Maranhão no período 2016-2020.....	63
GRÁFICO 18 – Arrecadação do ITCMD no Estado da Paraíba no período 2016-2020.....	63
GRÁFICO 19 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Pernambuco no período 2016-2020.....	65
GRÁFICO 20 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Piauí no período 2016-2020.....	65
GRÁFICO 21 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Rio Grande do Norte no período 2016-2020.....	66
GRÁFICO 22 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Sergipe no período 2016-2020.....	66
GRÁFICO 23 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Acre no período 2016-2020.....	67
GRÁFICO 24 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Amapá no período 2016-2020.....	68
GRÁFICO 25 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Amazonas no período 2016-2020.....	69
GRÁFICO 26 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Pará no período 2016-2020.....	69
GRÁFICO 27 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Rondônia no período 2016-2020.....	70
GRÁFICO 28 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Roraima no período 2016-2020.....	71

GRÁFICO 29 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Tocantins no período 2016-2020.....	71
TABELA 1 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Rio Grande do Sul.....	26
TABELA 2 – Estados com alíquota única para o Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação.....	27
TABELA 3 – Estados com alíquota diferenciada para o Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Imposto sobre Doações.....	28
TABELA 4 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado da Bahia.....	29
TABELA 5 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Ceará.....	30
TABELA 6 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Distrito Federal.....	30
TABELA 7 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado de Goiás.....	31
TABELA 8 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Maranhão.....	31
TABELA 9 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Pará.....	32
TABELA 10 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado da Paraíba.....	32
TABELA 11 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Pernambuco.....	33
TABELA 12 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Piauí.....	34
TABELA 13 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Rio de Janeiro.....	35
TABELA 14 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Rio Grande do Norte.....	36
TABELA 15 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado de Rondônia.....	36

TABELA 16 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado de Santa Catarina.....	37
TABELA 17 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado de Sergipe.....	37
TABELA 18 – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação no Estado do Tocantins.....	38

RESUMO

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) é um imposto de competência estadual, que tem sua alíquota máxima estipulada pelo Senado Federal. É o momento da morte que determina a legislação a ser aplicada no que se refere ao lançamento do ITCMD, de modo que o imposto é devido pela alíquota válida ao tempo da abertura da sucessão. Tradicionalmente, a opção feita pela tributação brasileira é atribuir maior carga aos impostos sobre o consumo e não sobre o patrimônio. Destaca-se decisão do Supremo Tribunal Federal que determinou, no Recurso Extraordinário 562.045/Rio Grande do Sul, a possibilidade da técnica da progressividade de alíquotas para o imposto, sempre respeitando o limite máximo. Desde então, a maior parte dos entes tem promovido mudanças legislativas para incorporar a taxaçoão por meio de faixas de alíquotas. O estudo retrata abordagem acerca da viabilidade da majoração da tributação sobre a herança. Busca-se compreender os impactos do aumento nas alíquotas do ITCMD sobre as finanças dos entes federativos. Possível elevação está atrelada a procura por novas fontes de receitas públicas para os Estados e o Distrito Federal ou complementação das existentes. Destarte, vislumbra-se potencial arrecadatório no que diz respeito ao imposto. É apresentado estudo expositivo e comparado, através da explanação de gráficos e tabelas elaborados com dados obtidos das Fazendas Estaduais. A investigação apresenta as alíquotas aplicadas em cada localidade, bem como panorama arrecadatório dos últimos 5 (cinco) anos. A atualidade do tema investigado pode ser observada pelas variadas discussões que têm aflorado na seara legislativa em defesa da tributação mais elevada sobre a herança no país. Revela-se predominância da taxaçoão progressiva para o ITCMD, bem como imensa desigualdade em relação a sua cobrança; revelada pela variabilidade de alíquotas aplicadas. Em acréscimo, a tributação mais gravosa sobre o patrimônio tende a estimular o planejamento sucessório das famílias. Finalmente, ressalta-se a importância de um planejamento econômico estratégico atrelado a mecanismos de política econômica responsável como alternativa para busca do reequilíbrio das contas nacionais.

Palavras-chave: ITCMD. Herança. Progressividade. Alíquota.

ABSTRACT

The Tax on Transmission *Cause Mortis* and Donation, of any assets or rights (ITCMD) is a tax of state competence, which has its maximum rate stipulated by the Federal Senate. It is the moment of death that determines the legislation to be applied with regard to the launch of the ITCMD, so that the tax is due at the rate valid at the time of the opening of the succession. Traditionally, the option made by Brazilian taxation is to assign a greater burden to taxes on consumption and not on wealth. It is worth noting the decision of the Supreme Federal Court that determined, in Extraordinary Appeal 562.045 / Rio Grande do Sul, the possibility of the technique of progressive tax rates, always respecting the maximum limit. Since then, most entities have promoted legislative changes to incorporate taxation through rate ranges. The study portrays an approach about the feasibility of increasing taxation on inheritance. It seeks to understand the impacts of the increase in ITCMD rates on the finances of federative entities. Possible increase is linked to the search for new sources of public revenue for the States and the Federal District or to complement existing ones. Thus, there is a glimpse of potential revenue with regard to the tax. An expository and comparative study is presented, through the explanation of graphs and tables elaborated with data obtained from the State Farms. The investigation presents the rates applied in each locality, as well as the collection panorama of the last 5 (five) years. The topicality of the investigated topic can be seen in the varied discussions that have surfaced in the legislative field in defense of the higher taxation on inheritance in the country. There is a predominance of progressive taxation for the ITCMD, as well as immense inequality in relation to its collection; revealed by the variability of applied rates. In addition, the most severe tax on assets tends to stimulate the succession planning of families. Finally, it emphasizes the importance of strategic economic planning linked to responsible economic policy mechanisms as an alternative to seek to rebalance national accounts.

Keywords: ITCMD. Heritage. Progressivity. Aliquot.

1 INTRODUÇÃO

O estudo que se segue busca definir a viabilidade de um aumento na alíquota do imposto sobre a herança no Brasil como forma de incremento de receita, a fim de verificar se é estratégia viável dos agentes públicos. O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) é o responsável pela tributação das heranças no Brasil.

Parte-se da análise jurídica da herança que é considerada um direito e uma garantia do indivíduo. Trata-se de um agrupamento de bens, direitos e obrigações que são transmitidos pelo fenômeno sucessório. A disciplina da transmissão é dirigida pelo Direito das Sucessões, que retrata série de normas a serem observadas para se ter direito ao patrimônio deixado pelo *de cujos*.

O Direito Tributário, uma das ramificações do Direito Público, é a seara responsável por intermediar a relação fisco-contribuinte. No Brasil, existem cinco espécies tributárias no total, são elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições. Aqui interessa tão somente os impostos, que são tributos não vinculados. A cobrança de impostos deve ser norteada por alguns princípios, quais sejam o princípio da legalidade, o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da praticabilidade da tributação, o princípio da progressividade e o princípio do não confisco.

O ITCMD, previsto no inciso I e § 1º do artigo 155 da Constituição da República (CR/1988) e nos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional (CTN), é objeto de investigação deste trabalho. A alíquota máxima deste imposto é fixada por Resolução do Senado Federal, sendo de 8% atualmente (Resolução do Senado Federal nº 9 de 05/05/1992). Sua base de cálculo leva em consideração o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e é calculada sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Por se tratar de um imposto considerado de natureza real, foram levantadas inúmeras discussões nas searas doutrinária e jurisprudencial acerca da possibilidade da aplicação da técnica da progressividade no momento de sua cobrança. O exame da viabilidade da utilização de alíquotas progressivas relativamente ao ITCMD tem como finalidade atribuir maior carga tributária a quem possa suportá-la.

O Supremo Tribunal Federal (STF) na decisão do Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul (RE 562045/RS) posicionou-se no sentido de permitir a incidência de alíquotas progressivas para o ITCMD, desde que respeitado o

teto fixado pelo Senado Federal. Nesse sentido, este entendimento afirmou a viabilidade da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade para o ITCMD.

De acordo com a Constituição da República de 1988, o ITCMD é um imposto de competência estadual, ou seja, cada Estado da federação e o Distrito Federal detém autonomia para legislar sobre ele, pertencendo a eles a receita do imposto. Cada ente fixa a alíquota a ser aplicada em sua localidade, obedecendo o limite de 8%.

O Estado pioneiro na aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD foi o Rio Grande do Sul, logo após decisão favorável do STF no RE 562045/RS. Apesar do permissivo referente a faixas de alíquotas para tributação do imposto em tela nem todos os entes praticaram mudanças legislativas para adoção da técnica da progressividade. Atualmente, constata-se total de 17 (dezessete) entes federativos que adotam a medida da progressividade. De outro lado, ainda restam 10 (dez) Estados que praticam a taxaçaõ única.

A discussão sobre aumento da alíquota máxima para incidência do ITCMD tem sido objeto de relevo em diversas discussões sobre Reforma Tributária. O estudo aborda as principais Proposta de Emenda Constitucional (PEC) que trazem como debate a majoração do teto estipulado pelo Senado Federal, como exemplo tem-se a PEC 110/2019. A principal justificativa tem sido a necessidade de ajustar o atual Sistema Tributário Nacional e incrementar as receitas públicas. Merece destaque o ofício do Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação – CONSEFAZ de 2015, que propôs que Resolução do Senado fixasse a alíquota máxima do ITCMD para 20% (vinte por cento). Desta forma, o ITCMD revela potencial de receita considerável.

A atividade financeira do Estado é responsável pela arrecadação dos recursos financeiros necessários para o custeio de suas diversas atividades. Buscando identificar a atuação do ITCMD nas diversas regiões do país analisa-se os números obtidos em relação à arrecadação do referido imposto nos últimos 5 (cinco) anos em todas as unidades federativas. Em seguida, faz-se um panorama geral da arrecadação nacional no ano 2020. Dessa forma, busca-se revelar a participação do ITCMD no total da receita nacional.

Por fim, explora-se possíveis resultados do aumento da alíquota do ITCMD. Traça-se alguns efeitos econômicos partindo da curva de Laffer e enfatiza-se a importância de um planejamento sucessório para evitar que a imposição de um imposto progressivo mais gravoso possa acarretar perdas significativas do patrimônio familiar.

2 HERANÇA

No Brasil, a proclamação do Estado Democrático de Direito deu-se com a promulgação da Constituição da República de 1988 (CR/1988). O ordenamento jurídico nacional consagra uma série de direitos e garantias fundamentais. Segundo Bobbio (2004, p.43) “através da proclamação dos direitos do homem, fizemos emergir os valores fundamentais da civilização humana até o presente”. Impende destacar o ensinamento de Bonavides (2004):

É Estado social onde o Estado avulta menos e a Sociedade mais; onde a liberdade e a igualdade já não se contradizem com a veemência do passado; onde as diligências do poder e do cidadão convergem, por inteiro, para trasladar ao campo da concretização direitos, princípios e valores que fazem o Homem se acercar da possibilidade de ser efetivamente livre, igualitário e fraterno. A esse Estado pertence também a revolução constitucional do segundo Estado de Direito, onde os direitos fundamentais conservam sempre o seu primado. Sua observância faz a legitimidade de todo o ordenamento jurídico. (BONAVIDES, 2004, p. 33).

Os direitos e garantias individuais e coletivos são mecanismos de proteção contra a atuação do Estado, além de englobarem uma série de prestações positivas por parte do mesmo. Esta última esfera, compreende deveres de segurança e intervenção na esfera econômica, por exemplo. Em complementação, assevera Fernandes (2011):

Nesses termos, os direitos fundamentais seriam, ao mesmo tempo, ora vistos como direitos de defesa (ligados a um dever de omissão, um não fazer ou não intervir no universo privado dos cidadãos), principalmente contra o Estado; mas ainda, como garantias positivas para o exercício das liberdades (e aqui, entendidos como obrigações de fazer ou de realizar) por parte do mesmo Estado. (FERNANDES, 2011, p. 93).

A herança é disciplinada pelo artigo 5º, XXX, CR/1988:

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXX - é garantido o direito de herança. (BRASIL, [2016]).

Há um dever de proteção da herança, sendo ela consagrada constitucionalmente como direito fundamental e tratada como uma garantia. Enquanto garantia, é assegurado

o exercício desse direito ao mesmo tempo em que, havendo violação, é possível reparação. De acordo com Silva (2005, p. 189, grifo do autor) “as **garantias constitucionais** em conjunto caracterizam-se como imposições, positivas ou negativas, aos órgãos do Poder Público, limitativas de sua conduta, para assegurar a observância ou, no caso de violação, a reintegração dos direitos fundamentais.”

Na legislação infraconstitucional a herança é regrada pelo Direito das Sucessões, que estabelece conjunto de normas e princípios orientadores da transferência de patrimônio. Segundo Gonçalves (2012, p.22) “o referido ramo do direito disciplina a transmissão do patrimônio (o ativo e o passivo) do *de cuius* (ou autor da herança) a seus sucessores”. O fenômeno sucessório pode decorrer de lei (sucessão legítima) ou por disposição de última vontade (sucessão testamentária). A razão do direito sucessório é a propriedade e sua possibilidade de cessão *mortis causa*.

Para melhor compreensão do instituto ora em relevo algumas considerações devem ser pontuadas. Inicialmente, cumpre destacar que a herança é um bem imóvel por disposição legal. Conforme determina o art. 80 do Código Civil (CC) “consideram-se imóveis para os efeitos legais: I – os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram; II – o direito à sucessão aberta.” (BRASIL, [2018]). O direito à sucessão aberta corresponde ao direito de herança. Com a morte, abre-se o processo sucessório. Destarte, explana o art. 1.784, CC que “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.” (BRASIL, [2018]). A herança transmite-se imediatamente aos herdeiros e legatários com a abertura da sucessão. Clarificando a noção de transmissão, Paulsen (2017) destaca:

Transmissão é transferência jurídica, implicando a sucessão na titularidade do bem ou direito. Será **causa mortis** quando ocorra por força do falecimento real ou presumido do titular. [...] A doação também implica transferência de titularidade de bem ou direito, mas decorrente ato jurídico **inter vivos** a título gratuito. (PAULSEN, 2017, p.338, grifo do autor).

Frisa-se que a designação de bem imóvel independe da composição da herança. Ademais, a herança é considerada uma universalidade de direito e um conjunto de relações jurídicas transmitidas aos herdeiros. Neste último aspecto, ocorre a substituição do *de cujos* nas relações jurídicas de que era parte pelos seus sucessores, respeitados os limites legais. No artigo 1.791, *caput*, CC tem-se que “a herança defere-se como um todo unitário, ainda que vários sejam os herdeiros.” (BRASIL, [2018]). Denomina-se espólio o acervo patrimonial deixado pelo *de cujos*.

Importante realçar o prestígio dado ao princípio da *saisine* no ordenamento nacional. De acordo com o mesmo, o autor da herança passa a diante seu patrimônio no instante da morte, independentemente de qualquer formalidade. Em virtude do citado princípio ganha notabilidade o momento da morte, já que a legitimação para suceder considera a lei vigente ao tempo da abertura da sucessão (art. 1.787, CC). Valoroso acrescentar a abrangência do princípio da *saisine* no entendimento de Coelho (2012):

Não é necessária, assim, nenhuma aceitação do herdeiro para que se opere sua imediata investidura na propriedade e posse da herança (em condomínio com os demais sucessores hereditários). Mas a lei prestigia o interesse que um ou outro herdeiro possa ter de **não** receber os bens deixados pelo falecimento de quem quer que seja. Em outras palavras, ninguém é obrigado a ser herdeiro; portanto, de algum modo a aceitação da herança, ainda que tácita, é condição para a transmissão dos bens **causa mortis**. A **saisine** importa uma transmissão provisória, que se convola em definitiva quando o herdeiro expressamente declara aceitar a herança ou simplesmente pratica atos que demonstram sua concordância em recebe-la. A aceitação expressa ou tácita do herdeiro faz definitiva a transmissão operada pela abertura da sucessão (CC, arts. 1.804 e 1.805). (COELHO, 2012, p. 539, grifo do autor).

Cuida-se de uma ficção jurídica que permite a imediata transmissão da herança do falecido aos herdeiros e legatários. Seguindo esse ponto de vista, Gagliano e Pamplona Filho (2017, p.73) concluem que “trata-se, em verdade, de uma ficção jurídica, que pretende impedir que o patrimônio deixado fique sem titular, enquanto se aguarda a transferência definitiva dos bens aos sucessores do falecido”.

Ocorre que é reconhecido o direito de renúncia da herança no ordenamento pátrio, que conforme Pereira (2017, p.72) esclarece que “o atual Código Civil, a propósito, dispõe que a transmissão pela **saisine** **‘tem-se por não verificada quando o herdeiro renuncia à herança’** (art. 1.804, parágrafo único)”. Além disso, cabe ressaltar que não há que se falar em herança de pessoa viva (art. 426, CC). Portanto, a normatividade nacional não reconhece direito adquirido à herança, havendo somente mera expectativa.

Até que se opere a partilha o direito quanto à propriedade ou posse da herança não pode ser dividido; forma-se um condomínio necessário. Apenas com a sentença de partilha haverá a divisão dos bens deixados pelo *de cujos* e a determinação do quinhão de cada herdeiro. Assim, Coelho (2012), relata que cada herdeiro tem direito ao bem que lhe foi concedido na partilha dos bens.

Ante o exposto, é possível determinar a herança como agrupamento de bens, direitos e obrigações que são transmitidos pelo fenômeno sucessório. Segundo Venosa (2017, p. 22, grifo do autor) “daí entender-se **herança** como o conjunto de direitos e

obrigações que se transmitem, em razão da morte, a uma pessoa, ou a um conjunto de pessoas, que sobreviveram ao falecido. [...] Destarte, a herança entra no conceito de patrimônio”. Sendo assim, a herança pode ser compreendida como o patrimônio do indivíduo falecido. Em complementação, Carvalho e Carvalho (2007) apontam:

A herança é uma universalidade de bens, direitos e obrigações, sendo representada ativa e passivamente até a partilha pelo inventariante. Não é dotada de personalidade própria, daí não ser uma pessoa jurídica, posto que a posse e o domínio são imediatamente transmitidos aos herdeiros (art. 1.791, *caput*, CC). (CARVALHO, D M; CARVALHO, D D, 2007, p.29).

As ponderações feitas a respeito da herança nesta seção são pertinentes ao estudo, uma vez que o planejamento sucessório é consequência imediata de alterações nas regras de transferência de patrimônio. Nessa continuidade, urge delinear algumas observações acerca do imposto que trata da tributação do fenômeno sucessório.

3 BREVE ABORDAGEM DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Primeiramente, delinea-se a noção de imposto a fim de clarificar sua importância como meio de obtenção de receita pública, e também se esclarece alguns princípios basilares do Direito Tributário. Frisa-se que as classificações apresentadas são feitas com finalidade meramente didática, haja vista que o Direito é uno.

O Direito Tributário compreende uma das ramificações do Direito Público. Esta seara autônoma de investigação tem como propósito de estudo a relação jurídica estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo tributário (contribuinte ou responsável). Para Carvalho (2007, p. 15) “[...] o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.” Na visão de Harada (2018):

A relação jurídica que se instaura entre o Estado, que tem o poder de exigir o tributo, e a pessoa sob sua jurisdição, que tem o dever de pagar esse tributo, é submetida a uma série de normas jurídicas que vão compor a disciplina do Direito Tributário.

Direito Tributário é, por assim dizer, o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte. (HARADA, 2018, p. 353).

Nessa perspectiva, é possível compreender o Direito Tributário como campo que explora a relação fisco-contribuinte e tem como ponto central a imposição, arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos. O conceito de tributo é esboçado no artigo 3º, do Código Tributário Nacional (CTN) que anuncia “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 2007).

No ordenamento pátrio, a ideia de tributo engloba cinco espécies, quais sejam impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. O âmago do trabalho apresentado é o estudo de apenas uma espécie tributária: os impostos. Nesta categoria, estuda-se, na presente obra, tão somente o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

Para entender o conceito de imposto deve-se ter em conta que seu fato gerador envolve situações relacionadas ao sujeito passivo tributário, ou seja, manifestações de sua riqueza. Segundo o artigo 16, CTN “imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 2007). Para Ataliba (1999):

Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. [hipótese de incidência] consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa ação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte. Esse fato é indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo. (ATALIBA, 1999, p. 121).

Os impostos são tributos não vinculados e o produto de sua arrecadação não pode ser precedentemente afetado a certo órgão, fundo ou despesa; salvo permissão constitucional. Em resumo, identifica-se que os impostos possuem caráter contributivo, são tributos de arrecadação não vinculada e seu fato gerador é um fato do contribuinte.

O ordenamento jurídico é composto de normas que regulam a conduta humana e a organização social. As normas contêm a agregação de regras e princípios. Reale (2002, p.80, grifo do autor) indica que “o que efetivamente caracteriza uma norma jurídica, de qualquer espécie, é o fato de ser **uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória.**” O Direito Tributário é norteado por princípios que direcionam a cobrança de tributos.

Para melhor compreender os princípios na esfera tributária cabe explicar o seu conceito, que conforme Reale (2002), destaca:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam **princípios** certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus **pressupostos** necessários. (REALE, 2002, p. 60, grifo do autor).

Visando a diferenciação entre regras e princípios Alexy (2008) esclarece, por sua vez que:

Princípios são [...] mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. (ALEXY, 2008, p. 90-91).

Na pesquisa ora realizada, alguns princípios se destacam como guias do estudo da tributação sobre a herança. Merece notoriedade o princípio legalidade, o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da praticabilidade da tributação, o princípio da progressividade e o princípio do não confisco.

Convém acentuar que os princípios, isenções e as imunidades tributárias constituem limitações ao poder de tributar do Estado. Sabbag (2012, p. 38, grifo do autor.) salienta “o poder de tributar (**ius imperium**) não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional”.

O princípio da legalidade tributária é insculpido no art. 150, I, CR/1988 e determina a necessidade de lei para exigir ou aumentar tributo. De modo semelhante, o art. 97, CTN anuncia que a instituição ou majoração de tributo deverão ser feitas por meio de lei. Posto isto, testemunha-se a reafirmação do direito fundamental expresso no art. 5º, II, CR/1988 no domínio do Direito Tributário:

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. (BRASIL, 2016).

O princípio elencado expressa limites ao ente tributante nas atividades de tributação exprimindo-se a ideia de segurança jurídica. Não se pode esquecer que há hipóteses tributárias que permitem o emprego de medida provisória ou lei delegada em relação a instituição e aumento de tributos. Como exemplo, tem-se que em certas situações o Poder Executivo poderá promover a alteração de alíquotas, havendo mitigação quanto ao princípio da legalidade tributária.

O princípio da isonomia tributária tem como corolário a proibição do tratamento diferenciado entre contribuintes que estejam em situações análogas. Enuncia o art. 150, CR/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco. (BRASIL, 2016).

De modo suplementar, reforça Chimenti (2012):

O princípio da igualdade tributária explicita que a uniformidade do tratamento deve ser observada entre aqueles que têm situação equivalente, cabendo ao legislador instituir normas que garantam aos iguais tratamento igualitário, e aos desiguais tratamento que considere as suas desigualdades (igualdade **na lei** ou **por meio** da lei).

A igualdade **perante a lei**, por sua vez, é formal e visa garantir que todos se submetam às normas vigentes. (CHIMENTI, 2012, p. 42-43, grifo do autor).

Percebe-se, portanto, que o princípio investigado visa coibir a existência de normas discriminatórias e a perpetuação de favoritismos tributários, revelando-se meio de defesa contra o arbítrio estatal.

O princípio da capacidade contributiva é decorrente do princípio anteriormente analisado. Pela capacidade contributiva faz-se a diferenciação entre os agentes. A

definição de um parâmetro de desigualdade leva em conta os rendimentos auferidos pelo contribuinte, suas atividades econômicas e seu patrimônio. Reflete, em suma, um princípio que busca a realização da justiça fiscal. Em seu art. 145 o texto constitucional expressa:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 2016).

Destaca-se que apesar de a Carta Magna se referir a graduação da capacidade contributiva relativamente aos impostos, como se trata de princípio orientador de toda atividade de tributação, nada impede sua aplicação aos demais tributos.

O artigo 145, CR/1988 também elucida o princípio da progressividade. Tal princípio pode ser considerado extensão do princípio da capacidade contributiva e representa a permissão da graduação de alíquotas. Chimenti (2012, p.46) informa que “na progressividade, a alíquota cresce à medida que a base de cálculo aumenta.” Semelhantemente, Paulsen (2017) destaca:

A progressividade é uma técnica de tributação através da qual se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata, fundada normalmente na maior ou menor revelação de capacidade contributiva. O parâmetro de referência para a variação de alíquota geralmente é a própria base de cálculo do tributo. (PAULSEN, 2017, p. 157).

Outro princípio crucial para a matéria debatida é o da vedação ao confisco. Esse princípio tem como alicerce o direito fundamental de propriedade (art. 5º, XXII, CR/1988). Essa correlação é explicitada por Sabbag (2012):

A vedação constitucional do confisco tributário traduz-se na interdição, pela Carta Política, da pretensão governamental tendente à injusta apropriação do patrimônio particular, parcial ou integralmente, sem a correspondente indenização, levando ao seu comprometimento, em face da insuportabilidade da carga tributária imposta.

É sabido, da mesma forma, que o tributo é inexorável, entretanto o “poder de tributar” não pode se mostrar como um “poder de destruir” ou de aniquilar o patrimônio do particular. (SABBAG, 2012, p. 72).

Por tributo com efeito confiscatório compreende-se aquele que exaure significativa parcela da propriedade do contribuinte ou mesmo de sua renda, como também o que torna impraticável o desempenho de atividades lícitas; traz-se a noção de tributação com incidência exorbitante. Barreni (2016, p. 322) declara que “no âmbito tributário, o efeito confiscatório acarreta a injusta transferência do patrimônio do particular para o Estado.” Para mais, há expressa proibição da tributação com efeito de confisco no artigo 150, IV, CR/1988. Essa vedação constitucional se apresenta como uma garantia do contribuinte.

O diagnóstico feito neste capítulo é de imperiosa valia para o conhecimento de alguns conceitos ínsitos ao assunto debatido. Fez-se breve apresentação de concepções básicas sem exaurimento dos pressupostos colocados. De maneira nenhuma houve esgotamento dos princípios tributários em sua totalidade. As noções aduzidas focaram-se no objeto de estudo a ser desenvolvido que é a tributação sobre a herança. Consequentemente, é fundamental aprender um pouco mais sobre o imposto responsável pela tributação da herança no Brasil.

4 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD)

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) é um imposto de competência estadual previsto no inciso I e § 1º do artigo 155 da Constituição da República (CR/1988):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores.
§ 1º O imposto previsto no inciso I:
I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal
II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. (BRASIL, 2016).

O ITCMD é enunciado nos artigos 35 a 42 do CTN. Consoante o artigo 38 desse documento normativo, sua base de cálculo levará em conta o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Cabe ressaltar que a base de cálculo é calculada sobre o valor dos bens na data da avaliação (Súmula 113 do Supremo Tribunal Federal - STF).

O contribuinte do imposto examinado é qualquer das partes na operação tributada, levando em conta o expresso em lei (ar. 42, CTN). Cassone (2018, p. 408) esclarece que “o ITCMD somente incide sobre o valor de bens ou direitos transmitidos nos termos da lei civil.” Quanto ao fato gerador desse imposto, Alexandre (2017, p. 691, grifo do autor) infere que “[...] pode-se afirmar que o fato gerador do ITCMD é a transmissão, por **causa mortis** ou por doação, de quaisquer bens ou direitos.” É o momento da morte que determina a legislação a ser aplicada quanto ao lançamento do ITCMD, de modo que o imposto é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão (Súmula 112, STF).

Vale salientar que a efetivação do fato jurídico tributário (fato gerador ou fato imponible) enseja a aplicação do mandamento previsto na lei. Para auxiliar a compreensão do estudo que se segue, faz-se apropriado pontuar o conceito de hipótese de incidência. Para Ataliba (2009):

A h.i. [hipótese de incidência] é a expressão de uma vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada (conceito legal), genérica e hipotética. Fato imponible é um fato efetivo, localizado concretamente - porque acontecido, ocorrido - no tempo e no espaço e revestido de características individuais e concretas. (ATALIBA, 2009, p. 75).

Conforme imperativo constitucional (art. 155, §1º, IV, CR/1988), as alíquotas máximas do ITCMD serão fixadas pelo Senado Federal. Atualmente a alíquota máxima aplicada é de 8% (Resolução do Senado Federal nº 9 de 05/05/1992). Todavia, legislação estadual específica pode determinar a variação das alíquotas entre os Estados, sempre respeitando a maior aplicada.

4. 1 Progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* (ITCMD)

Apesar da denominação ITCMD, o foco da pesquisa é o exame tão somente do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, deixando de lado o imposto sobre doações. Esta seção traz uma abordagem generalista acerca das discussões doutrinárias e jurisprudenciais que acabaram por afirmar a progressividade das alíquotas aplicadas pelos Estados para esse imposto. No que respeita ao ITCMD, estabelece a Resolução 9/992, do Senado Federal:

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

Art. 2º. As alíquotas dos Impostos, fixados em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber nos termos da Constituição Federal. (BRASIL, [1992]).

Vale ressaltar a diferença entre tributos de incidência pessoal e aqueles de caráter patrimonial. Segundo essa classificação doutrinária, impostos pessoais consideram particularidades que envolvem a pessoa do contribuinte. Já os impostos reais seriam aqueles que focam na matéria tributável. Amaro (2014, p. 73, grifo do autor) explica que essa divisão pondera a dominância de atributos subjetivos ou objetivos na composição do fato gerador. Para o autor “se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família etc.), ele se diz **pessoal**. **Real** será o tributo que ignore esses aspectos.” Ainda sobre essa diferenciação, notável expor a lição de Ataliba (1999):

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto). São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. (ATALIBA, 1999, p. 125).

À face do exposto, o ITCMD se enquadra na categoria dos chamados impostos reais. Ademais, a expectativa de aplicação de alíquotas progressivas para o esse imposto avalia sua finalidade precipuamente fiscal. Calmon (2018, p. 31) elucida que “[...] a tributação sempre tem dois objetivos: o fiscal e o extrafiscal. Se diz fiscal o tributo quando o objetivo é arranjar dinheiro para os usos normais do Tesouro. Se diz extrafiscal o tributo quando o seu objetivo é outro que não a da simples arrecadação com o fito de arranjar receitas.”

Tendo em mente a falta de cunho contraprestacional dos impostos e levando em conta as classificações doutrinárias acima expostas, Miguel (2011, p. 6) conclui que “partindo-se desta premissa, que classifica o ITCMD como um imposto real, resta claro, portanto, não ser possível se observar o princípio da capacidade contributiva na quantificação desta exação tributária.” O autor citado considerou inaplicável a admissão de progressividade fiscal para os impostos reais, já que não é possível compatibiliza-los com o princípio da capacidade contributiva.

O posicionamento de alguns doutrinadores contra a possibilidade de progressividade do ITCMD leva em conta o entendimento da Corte Maior a respeito do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Título Oneroso (ITBI), que estabelece a impossibilidade de alíquotas progressivas (Súmula 656, STF). Nesse sentido, ressaltava-se que impostos de natureza real não poderiam ser progressivos e que a Constituição da República não indicava explicitamente a aplicabilidade do princípio da progressividade relativamente ao ITCMD.

Entretanto, o STF posicionou-se de modo divergente na decisão do Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul (RE 562045/RS). Ficou superado o entendimento de que imposto real não pode ser progressivo e de que sem expressa previsão constitucional não pode haver progressividade. O relatório do Ministro Lewandowski (BRASIL, RE 562045/RS, 2013, grifo do autor). “sustenta, em suma, que inexistente vedação constitucional à progressividade do Imposto sobre a Transmissão **Causa Mortis** e Doações de bens ou direitos, ainda que se trate um tributo de natureza real.” Claramente houve suplantação do posicionamento anteriormente predominante, permitindo-se a variação de alíquotas do ITCMD respeitado o teto fixado pelo Senado Federal.

Seguindo esse entendimento e afirmando a viabilidade da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade para o ITCMD, o Ministro Aurélio (BRASIL, RE 542485/RS, 2013), relator no Agravo Regimental no RE 542485/RS, ao

discutir a matéria exposta no art. 145, §1º, CR/1988 pondera que “O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto.” Com esse entendimento o Ministro firmou posição favorável sobre a constitucionalidade da progressividade do ITCMD.

A referida interpretação dada pelo STF permitiu aos estados estabelecer tributação progressiva de impostos reais, possibilitando aumento da carga tributária para os herdeiros. No âmbito de determinado ente federado, lei estadual ou distrital definirá qual alíquota do ITCMD será aplicada, respeitando a alíquota máxima estabelecida por resolução do Senado Federal.

Esta seção serviu para traçar um panorama geral das discussões sobre o ITCMD ao longo dos últimos anos, revelando as modificações empreendidas na sua cobrança e indicando seu potencial de receita a ser explorado no futuro. Ficou nítida a possibilidade de progressividade de alíquotas e a atualidade das mutações legislativas. A próxima parte revelará a variabilidade das alíquotas aplicadas nos Estados e no Distrito Federal.

4. 2 Alíquotas aplicadas no Brasil

Compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição e cobrança do ITCMD. A estes entes pertence a arrecadação deste imposto, de modo que o fato deles não aplicarem a alíquota máxima estabelecida por Resolução do Senado não gera espaço para ingerência da União com vista a usurpação da referida competência.

A despeito do teto fixado pelo Senado Federal, cada ente federativo deve proceder a elaboração de sua respectiva legislação atinente ao ITCMD. Cada Estado ou Distrito Federal é responsável por fixar a alíquota a ser aplicada quando da ocorrência do fato gerador deste imposto. Amaro (2014) sustenta:

[...] a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina **todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta** que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.” (AMARO, 2014, p. 94, grifo do autor).

Tendo em vista a mudança de entendimento da Suprema Corte a respeito do ITCMD e a fim de fomentar a discussão sobre a progressividade na cobrança do imposto sobre a herança como estratégia de aumento da arrecadação do fisco, passa-se a identificar as diversas alíquotas aplicáveis no Brasil.

O Estado pioneiro na aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD foi o Rio Grande do Sul, por meio da Lei Estadual 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Esta lei foi objeto de estudo no RE 562045/RS, que teve repercussão geral admitida. De acordo com o Supremo Tribunal Federal (2013):

Por maioria dos votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) proveu o Recurso Extraordinário (RE) 562045, julgado em conjunto com outros nove processos que tratam da progressividade na cobrança do Imposto sobre a Transmissão **Causa Mortis** e Doações (ITCD). O governo do Rio Grande do Sul, autor de todos os recursos, contestou decisão do Tribunal de Justiça do estado (TJ-RS), que entendeu inconstitucional a progressividade da alíquota do ITCD (de 1% a 8%) prevista no artigo 18, da Lei gaúcha 8.821/89, e determinou a aplicação da alíquota de 1%. O tema tem repercussão geral reconhecida. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013, grifo do autor).

Como explanado, a legislação que versa sobre o imposto no Rio Grande do Sul é a Lei 8.821/1989, que instituiu o Imposto sobre a Transmissão, *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos. A Tabela 1 apresenta as alíquotas vigentes para este Estado.

Tabela 1 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Rio Grande do Sul

Legislação de regência: Lei 8.821 de 27 de janeiro de 1989 (artigos 18 e 19).				
Alíquota	Transmissão "<i>causa mortis</i>"		Doação	
	Acima de	Até	Acima de	Até
0%	0	2.000	-	-
3%	2.000	10.000	0	10.000
4%	10.000	30.000	10.000	Infinito
5%	30.000	50.000		
6%	50.000	Infinito		

Observação: Valor do quinhão e valor da transmissão (em UPF-RS).

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 8.821/1989.

Os valores apresentados acima constam na Lei 8.821/1989 com redação alterada pela Lei 14.741, de 24 de setembro 2015. No Estado em questão a alíquota máxima em vigor praticada é de 6% (seis por cento), estando abaixo do limite permitido. A base de cálculo leva em conta valores expressos em Unidade de Padrão Fiscal (UPF).

Visando apontar as diferenças nas alíquotas aplicadas para o ITCMD entre os Estados e o Distrito Federal, apresenta-se um estudo expositivo e comparado. Consoante ensinamento de Lakatos e Marconi (2003):

Ocupando-se da explicação dos fenômenos, o método comparativo permite analisar o dado concreto, deduzindo do mesmo os elementos constantes, abstratos e gerais. Constitui uma verdadeira "experimentação indireta". [...] Pode ser utilizado em todas as fases e níveis de investigação: num estudo descritivo pode averiguar a analogia entre ou analisar os elementos de uma estrutura (regime presidencialista americano e francês); nas classificações, permite a construção de tipologias (cultura de **folk** e civilização); finalmente, a nível de explicação, pode, até certo ponto, apontar vínculos causais, entre os fatores presentes e ausentes. (LAKATOS; MARCONI, 2003, p. 107-108, grifo do autor).

A investigação parte da apresentação dos Estados brasileiros que ainda aplicam alíquota única para o ITCMD. A Tabela 2 mostra que 6 (seis) entes não aderiram a sistemática progressiva na cobrança do imposto.

Tabela 2 – Estados com alíquota única para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

Estado	Legislação Aplicável	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação
Amazonas	Lei Complementar (LC) 19, de 29 de dezembro de 1997 (artigo 119).	2%
Espírito Santo	Lei 10.011, de 20 de maio de 2013 (artigo 12).	4%
Minas Gerais	Lei 14.941, de 29 de dezembro de 2003 (artigo 10).	5%
Paraná	Lei 18.573/2015, 30 de setembro de 2015 (artigo 22).	4%
Roraima	Lei 059, de 28 de dezembro de 1993 (artigo 79).	4%
São Paulo	Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000 (artigo 16).	4%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da LC 19/1997, Lei 059/1993, Lei 10.705/2000, Lei 14.941/2003, Lei 10.011/2013 e Lei 18.573/2015.

As alíquotas únicas em vigor apresentadas na Tabela 2 são bastante inferiores ao teto em vigor. A título de curiosidade e tendo em vista as mudanças legislativas concernentes ao tema em exame, tem-se que no Estado do Amazonas a LC 19/1997 foi modificada pela LC 66, de 30 de dezembro de 2008; em Minas Gerais a Lei 14.941/2003 foi alterada pela Lei 17.272, de 28 de dezembro de 2007; e no Estado de São Paulo a Lei 10.705/2000 teve sua redação remodelada pela Lei 10.992, de 21 de dezembro de 2001.

Constata-se que o Estado do Amazonas estabelece alíquota baixa para o ITCMD. A Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ) do Amazonas (2019) manifestou-se no sentido de que:

O ITCMD, cobrado sobre doações e heranças, tem no Amazonas uma das menores alíquotas do País, 2%. Há estados que chegam a cobrar 8%. Mesmo tendo baixo percentual de cobrança, o imposto apresenta elevado número de inadimplentes. Um dos fatores que contribui para o não recolhimento é o desconhecimento por parte da maioria da população da existência deste tributo. (SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA, 2019).

De outro modo, existem Estados que fixam alíquota única para o ITCMD, mas perdura uma divisão entre a alíquota aplicada nos casos de transmissão *causa mortis* daquela estabelecida em decorrência de doação; conforme demonstra a Tabela 3.

Tabela 3 – Estados com alíquota diferenciada para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Imposto sobre Doações

Estado	Legislação Aplicável	Transmissão <i>causa mortis</i>	Doação
Acre	Lei Complementar 271, de 27 de dezembro de 2013 (artigos 14 e 15).	4%	2%
Alagoas	Lei 5.077, de 12 de junho 1989 (artigo 168).	4%	2%
Amapá	Lei 0400, de 22 de dezembro de 1997 (artigo 78).	4%	3%
Mato Grosso do Sul	Lei 1.810, de 22 de dezembro de 1997 (artigo 129).	6%	3%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da LC 271/2013, Lei 5.077/1989, Lei 0400/1997 e Lei 1.810/1997.

Para os Estados supracitados tem-se que as alíquotas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* são superiores àquelas aplicadas no Imposto sobre Doações. Convém destacar que as legislações dos Estados do Alagoas, Amapá e Mato Grosso do Sul foram alteradas pela Lei 7.861, de 30 de dezembro de 2016, Lei 868, de 31 de dezembro de 2004 e Lei 4.759, de 16 de novembro de 2015, respectivamente.

Outros Estados brasileiros têm adotado a sistemática da progressividade do ITCMD. Parte-se para a exposição dos entes que efetuaram mudanças legislativas para determinar a gradação das alíquotas empregadas quando da ocorrência do fato gerador do tributo investigado.

No ano de 2012, o Estado da Bahia promoveu alteração na lei estadual que institui o ITCMD, Lei 4.826, de 27 de janeiro de 1989, por meio da Lei 12.609, de 27 de dezembro de 2012. As alíquotas vigariantes neste Estado são exibidas na Tabela 4.

Tabela 4 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado da Bahia

Legislação de regência: Lei 4.826 de 27 de janeiro de 1989 (artigo 9º).			
Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i>		Doação
	Acima de (R\$)	Até (R\$)	Alíquota
4%	100.000	200.000	3,5%
6%	200.000	300.000	
8%	300.000	Infinito	

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 4.826/1989.

Percebe-se que o recurso da progressividade é praticado apenas no caso do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, ficando o Imposto sobre Doações com alíquota fixa na Bahia.

O Estado do Ceará opera com progressão de alíquotas tanto para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* quanto para o Imposto sobre Doações; o que é ilustrado pela Tabela 5.

Tabela 5 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Ceará

Legislação de regência: Lei 15.812 de 20 de julho de 2015 (artigo 16).				
Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i>		Doação	
	Acima de	Até	Acima de	Até
2%	0	10.000	0	25000
4%	10.000	20.000	25000	150.000
6%	20.000	40.000	150.000	250.000
8%	40.000	Infinito	250.000	Infinito

Observação: Valor do quinhão e valor da transmissão (Ufirces).

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 15.812/2015.

A Lei 15.812/2015 dispõe acerca do ITCMD no Ceará e estipula alíquotas graduais que alcançam o limite marcado pelo Senado Federal.

A Lei a 3.804, de 08 de fevereiro de 2006, comanda o regimento do ITCMD no Distrito Federal. A Tabela 6 condensa o regramento do dito imposto.

Tabela 6 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Distrito Federal

Legislação de regência: Lei 3.804, de 08 de fevereiro de 2006 (artigo 9º).		
Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)
4%	0	1.171.912,08
5%	1.171.912,08	2.343.824,16
6%	2.343.824,16	Infinito

Observação: Valores atualizados conforme artigo 28, II, do Ato Declaratório SUREC 11, de 24 de dezembro de 2019 – DODF de 26 de dezembro de 2019. Efeitos a partir de 1 de janeiro de 2020.

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 3.804/2006.

Destaca-se ainda que o Distrito Federal possui competência para instituir o ITCMD, o que é feito pela Lei 3.804/2006. Para mais, merece destaque a constante atualização de valores limites a serem observados na definição da alíquota a ser aplicada no caso da ocorrência do fato gerador.

Em 2015, o Código Tributário do Estado de Goiás foi mudado pela Lei 19.021, de 30 de setembro. Frisa-se que a gradação de alíquotas no Estado também atinge o teto de 8% (oito por cento). Dados referentes a progressividade do ITCMD nesta localidade podem ser verificados na Tabela 7.

Tabela 7 – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação no Estado de Goiás

Legislação de regência: Lei 11.651, de 26 de dezembro de 1991 (artigo 78).

Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)
2%	0	25.000
4%	25.000	200.000
6%	200.000	600.000
8%	600.000	Infinito

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 11.651/1991.

O tratamento do Sistema Tributário do Estado do Maranhão é dado pela Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002. Com intuito de adotar tributação progressiva de alíquotas de acordo com o valor da transação efetuada, no ano de 2015, houve alteração na legislação atinente ao ITCMD por meio da Lei 10.283, de 17 de julho. A Tabela 8 retrata o comportamento da determinação das alíquotas no Estado, que variam entre 1% (um por cento) e 7% (sete por cento).

Tabela 8 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Maranhão

Legislação de regência: Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002 (artigo 110).

Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i>		Alíquota	Doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)		Acima de (R\$)	Até (R\$)
3%	0	300.000	1%	0	100.000
4%	300.000	600.000	1,5%	100.000	300.000
5%	600.000	900.000	2%	300.000	Infinito
6%	900.000	1.200.000			
7%	1.200.000	Infinito			

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 7.799/2002.

É importante apontar que o modelo de progressão de alíquotas busca redução na carga tributária para cidadãos com menor capacidade de contribuição. Seguindo essa ideia, o Estado do Pará também realizou alteração legislativa, por meio da Lei 8.868, de 10 de junho de 2019, buscando realizar o princípio da justiça fiscal no campo de incidência do ITCMD. A Tabela 9 revela as atuais normas que tratam das alíquotas para cobrança do citado imposto.

Tabela 9 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Pará

Legislação de regência: Lei 5.529, de 5 de janeiro de 1989 (artigo 8°).				
Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i>		Doação	
	Acima de	Até	Acima de	Até
2%	0	15.000	0	60000
3%	15.000	50.000	60000	120.000
4%	50.000	150.000	120.000	Infinito
5%	150.000	350.000		
6%	350.000	Infinito		

Observação: Valor do quinhão e valor da transmissão (em UPF-PA).

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 5.529/1989.

Da mesma forma que o Estado do Pará, o Estado da Paraíba similantemente adota diferenciação de alíquotas para os casos de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Imposto sobre Doações. Todavia, este último emprega alíquotas que alcançam o máximo permitido em Resolução do Senado Federal; o que se mostra na Tabela 10. Na Paraíba, a modificação da lei estadual responsável pelo ITCMD deu-se pela Lei 11.470, de 25 de outubro de 2019.

Tabela 10 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado da Paraíba

(continua)

Legislação de regência: Lei 5.123, de 27 de janeiro de 1989 (artigo 6°).

Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i>		Doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)	Acima de (R\$)	Até (R\$)
2%	0	75.000	0	75.000

(continuação)

Legislação de regência: Lei 5.123, de 27 de janeiro de 1989 (artigo 6º).

Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i>		Doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)	Acima de (R\$)	Até (R\$)
4%	75.000	150.000	75.000	590.000
6%	150.000	290.000	590.000	1.180.000
8%	290.000	Infinito	1.180.000	Infinito

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 5.123/1989.

A presente seção tem como papel revelar as recentes modificações legislativas pertinentes ao ITCMD e fazer uma comparação entre os entes federativos. Frisa-se que o intuito maior da progressividade é oferecer aos contribuintes adequada e justa redistribuição do ônus fiscal relativamente a este imposto. Pretende-se revelar a busca pela concretização dos princípios da igualdade e do equilíbrio por intermédio desta técnica.

Nesta perspectiva, o Estado do Pernambuco adota alíquotas que variam entre 2% (dois por cento) e 8% (oito por cento) para o ITCMD. A legislação tributária no Estado foi alterada pela Lei 15.601, de 30 de setembro de 2015. A Tabela 11 aponta as alíquotas vigentes para o imposto em estudo de acordo com o valor do quinhão ou da doação.

Tabela 11 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Pernambuco

Legislação de regência: Lei 13.974, de 16 de dezembro de 2009 (artigo 8º).

Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)
2%	0	200.000
4%	200.000	300.000
6%	300.000	400.000
8%	400.000	Infinito

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 13.974/2009.

No Piauí, o mecanismo da progressividade é empregado apenas para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, logo, ainda vigora alíquota única nas cobranças que

envolvem doações. Por meio da Lei 6.744, de 23 de dezembro de 2015, foram alterados e revogados alguns dispositivos da legislação estadual do ITCMD. A Tabela 12 expõe as alíquotas atuais empregadas quando da ocorrência do fato gerador do tributo.

Tabela 12 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Piauí

Legislação de regência: Lei 4.261, de 1 de fevereiro de 1989 (artigo 15).			
Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i>		Doação
	Acima de	Até	Alíquota
2%	0	20.000	4%
4%	20.000	500.000	
6%	500.000	Infinito	

Observação: Valor do quinhão e valor da transmissão (em UFR-PI).

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 4.261/1989.

É importante destacar a necessidade de ocorrência do fato gerador do tributo para que haja surgimento da obrigação tributária. Amaro (2014, p. 190) enfatiza que “a obrigação tributária [...] nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação.” Contribui para o entendimento a lição de Ataliba (2009):

Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. [hipótese de incidência] legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária. (ATALIBA, 2009, p.68).

Partindo da ocorrência do fato gerador opera-se a subsunção do fato à norma jurídica. Ataliba (2009, p. 69) assevera que “diz que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.” Quando concretizada a hipótese de incidência do fato descrito na norma determina-se o nascimento da obrigação tributária. A concepção dimensional da hipótese de incidência é dada pela base de cálculo, que mede a grandeza do fato gerador. Ataliba (2009) compreende que a base de cálculo é responsável por mensurar critério de demarcação do *quantum* tributário.

Tendo como base a sucinta explanação acima, chega-se ao centro do objeto de estudo desta seção que é a alíquota. Ataliba (2009) esclarece ainda que:

A alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide **se** e **quando** se consuma o fato imponible dando nascimento à obrigação tributária concreta.

Deve receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração - sob a forma de percentual, ou outra - da base imponible.

A própria designação (alíquota) já sugere a ideia que esteve sempre na raiz do conceito assim expreso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária). (ATALIBA, 2009, p. 113-114, grifo do autor).

Em suma, deve-se ressaltar que haja razoabilidade no estabelecimento de alíquotas para que não sejam excessivas. Daí a importância da fixação de um limite máximo a ser seguido.

Parte-se, agora, para a continuação da investigação das alíquotas aplicadas em relação ao ITCMD nos demais Estados. O próximo Estado a ser analisado é o Rio de Janeiro, que teve incidência progressiva determinada por alteração legislativa efetivada pela Lei 7.786, de 16 de novembro de 2017. A Tabela 13 revela que as alíquotas nessa região podem ser consideradas bastante elevadas para o imposto apurado.

Tabela 13 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Rio de Janeiro

Legislação de regência: Lei 7.174 de 28 de dezembro de 2015 (artigo 26).

Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de	Até
4%	0	70.000
4,5%	70.000	100.000
5%	100.000	200.000
6%	200.000	300.000
7%	300.000	400.000
8%	400.000	Infinito

Observação: Valor do quinhão e valor da transmissão (em UFIR-RJ).

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei .174/2015.

A atribuição da alíquota a ser aplicada para o ITCMD no Estado do Rio Grande do Norte leva em conta os valores do quinhão ou da doação no caso de transmissão ou cessão de direitos relativos às transmissões abrangidas pelo imposto. A redação da Lei 9.993, de 29 de outubro de 2015, provocou mudanças nas alíquotas do ITCMD a vigorarem nessa localidade. Os valores presentes são informados na Tabela 14.

Tabela 14 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Rio Grande do Norte

Legislação de regência: Lei 5.887, de 15 de fevereiro de 1989 (artigo 7º).		
Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)
3%	0	500.000
4%	500.000	1.000.000
5%	1.000.000	3.000.000
6%	3.000.000	Infinito

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 5.887/1989.

No Estado de Rondônia, as alíquotas aplicadas para o ITCMD variam entre 2% (dois por cento) e 6% (seis por cento). A Tabela 15 revela essa variação que leva em conta o valor da base de cálculo expressa em UPFs. Convém registrar que a UPF desempenha a função de indexador para corrigir tributos cobrados pelos entes federativos.

Tabela 15 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado de Rondônia

Legislação de regência: Lei 959, de 28 de dezembro de 2000 (artigo 5º).		
Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de	Até
2%	0	1.250
3%	1.250	6.170
4%	6.170	Infinito

Observação: Valor do quinhão e valor da transmissão (UPFs).

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 959/2000.

A disposição sobre o ITCMD no Estado de Santa Catarina é objeto da Lei 13.136, de 25 de novembro de 2004. Interessante observar que as alíquotas para a cobrança do

imposto atingem o teto de 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo quando o sucessor for parente colateral ou herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus; no caso de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*. A Tabela 16 expõe as alíquotas praticadas no Estado.

Tabela 16 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado de Santa Catarina

Legislação de regência: Lei 13.136, de 25 de novembro de 2004 (artigo 9º).

Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)
1%	0	20.000
3%	20.000	50.000
5%	50.000	150.000
7%	150.000	Infinito
8%	Parente colateral e não parente	

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 13.136/2004.

Sergipe é um Estado que emprega alíquotas variáveis entre 3% (três por cento) e 8% (oito por cento). Foram promovidas modificações na lei estadual pertinente ao ITCMD por intermédio da Lei 8.498, de 28 de dezembro de 2018. A Tabela 17 exhibe os valores base para a determinação a alíquota a ser aplicada em caso de ocorrência do fato gerador no local.

Tabela 17 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado de Sergipe
(continua)

Legislação de regência: Lei 7.724, de 8 de novembro de 2013 (artigo 14).

Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de	Até
3%	200	2.417
6%	2.417	12.086
8%	12.086	Infinito

Observação: Valor do quinhão e valor da transmissão (em UFP/SE).

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 7.724/2013.

Por último, apura-se as alíquotas do ITCMD no Estado do Tocantins. O Código Tributário do Estado é fixado pela Lei 1.287, de 28 de dezembro de 2001. A Tabela 18 apresenta as alíquotas exercidas em conformidade com o valor da base de cálculo. Possível identificar que este Estado aplica a alíquota máxima vigente para cobrança do ITCMD.

Tabela 18 – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Tocantins

Legislação de regência: Lei 1.287, de 28 de dezembro de 2001 (artigo 61).		
Alíquota	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)
2%	25.000	100.000
4%	100.000	500.000
6%	500.000	2.000.000
8%	2.000.000	Infinito

Fonte: Elaborado pela autora com dados da Lei 1.287/2001.

O exame dos 27 (vinte e sete) entes federativos pontuados revela que há correspondência das legislações estaduais com a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal. Desse total, ainda preponderam Estados que aplicam alíquota fixa para o ITCMD. Tendo como foco apenas o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* é possível verificar a existência de 10 (dez) entes que estabelecem alíquotas fixas. É o caso do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Roraima e São Paulo; conforme demonstra o Gráfico 1. Esta constatação desconsiderou o Imposto sobre Doações. Ademais, é importante destacar a inexistência de um valor mínimo estipulado para cobrança do imposto, havendo liberdade dos entes para determiná-lo.

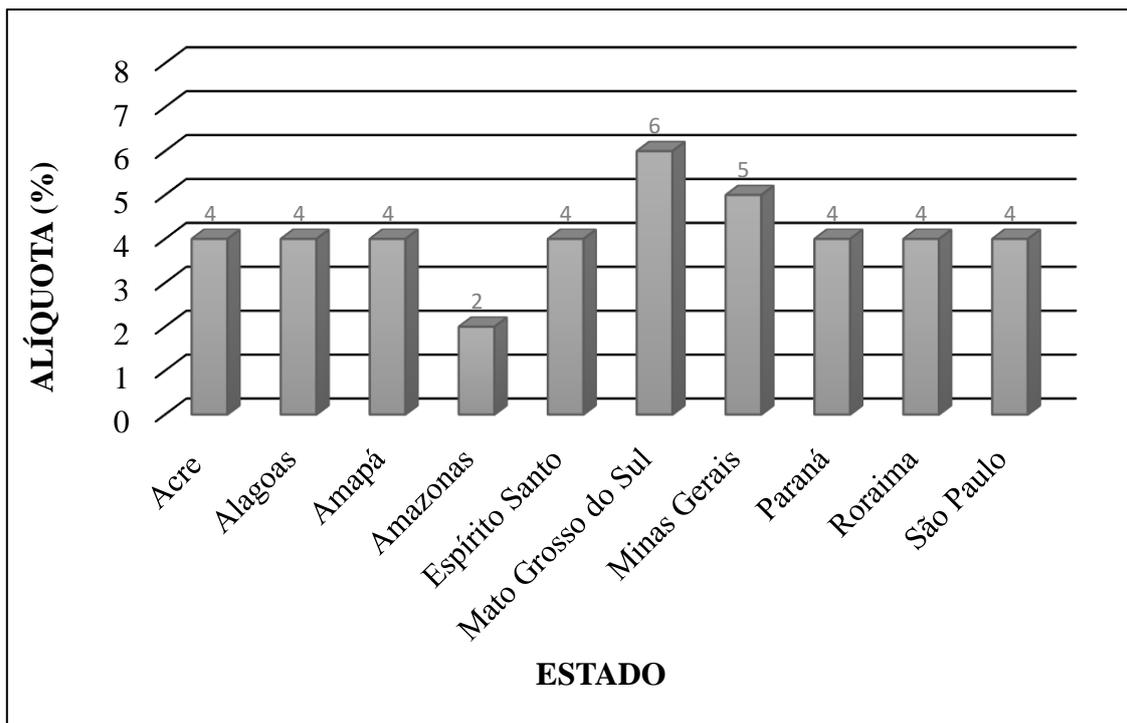


Gráfico 1 – Alíquotas máximas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* nos Estados com taxação única

Fonte: Elaborado pela autora com base nas legislações estaduais.

Apesar do permissivo da Corte Maior sobre a aplicação da técnica da progressividade para o ITCMD, vê-se que parte dos Estados ainda não firmaram mudanças legislativas a fim de empregá-la. Outro detalhe observado é que nenhuma das localidades que estabelecem alíquota única para esse imposto fixam o máximo permitido pelo Senado Federal. Entre os 10 (dez) Estado citados, o Amazonas pratica a alíquota mais baixa que é de apenas 2% (dois por cento). Além do mais, o Mato Grosso do Sul estabelece a alíquota mais alta entre eles, que é de 6% (seis por cento), seguido de Minas Gerais, com alíquota de 5% (cinco por cento). Resta claro que há potencial de receita a ser explorado nesses Estados para o imposto estudado. Sobre esse contexto, Couto (2016) enfatiza:

Apesar de ser assegurada tal possibilidade, é possível observar que o sistema adotado pelo Brasil ainda é considerado muito desigual, vez que em termos de tributação em relação ao ITCMD, as políticas fiscais culminam em baixa arrecadação e, apesar de possível, poucos Estados federados utilizam a progressividade mais gravosa de tal tributo. (COUTO, 2016, p.21).

Necessário pontuar que foram trazidas ao exame somente as determinações legais das alíquotas para o ITCMD nos Estados brasileiros e Distrito Federal. A investigação

não considerou a presença de isenções. A isenção estabelece a não incidência da tributação em determinados casos, em virtude de lei. Esclarece Oliveira (2010):

Isenção significa a não incidência do tributo, em decorrência de norma específica. Aclarando o problema: a norma instituidora do tributo sofre um corte em sua incidência, a fim de permitir que, em determinadas circunstâncias e em consequência de fatores existentes, se elimina a exigência tributária. (OLIVEIRA, R. F., 2010, p. 154).

De outro lado, é factível o crescente número de entes que passaram a adotar a medida da progressividade a partir do permissivo do Supremo Tribunal Federal. Atualmente, 17 (dezessete) Estados e o Distrito Federal empregam essa técnica firmada pela Corte Maior no ano de 2013. Desde então, mudanças legislativas têm sido observadas no campo de incidência do ITCMD. A referida mudança tem como foco principal a obtenção de receitas mais elevadas com o referido imposto. Adotam alíquotas progressivas a Bahia, Ceará, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins. Dentre esse total, situam-se 10 (dez) entes que determinam alíquotas que alcançam o teto firmado pelo Senado Federal. Revela-se, portanto, a predominância da taxaço progressiva para o ITCMD no país e a existência de grande variabilidade na determinação das alíquotas a serem aplicadas nas diversas localidades. Cabível discorrer o raciocínio de Guedes, Passos e Silveira (2018):

O momento atual, em que se assiste tanto à majoração das alíquotas máximas em vários estados como à aplicação de alíquotas progressivas, se deve à busca de recursos com o objetivo de minimizar as graves dificuldades fiscais que a maior parte dos estados brasileiros atravessam. Ou seja, esses avanços na tributação sobre heranças e doações não se relaciona a alterações na cultura tributária ou fiscal, mas sim na necessidade imediata de prover caixa. (GUEDES; PASSOS; SILVEIRA, 2018, p. 105-106).

Atendendo ao objetivo da seção, foram identificadas as alíquotas estabelecidas pelos diversos entes da Federação para o ITCMD. O Gráfico 2 traz uma visão geral das alíquotas máximas aplicadas em cada unidade da Federação. O panorama comparativo geral estabelecido revela a atualidade das discussões sobre o ITCMD, comprovadas pelas alterações legislativas citadas. As elevações recentemente realizadas focalizam a especial importância da progressividade na seara tributária.

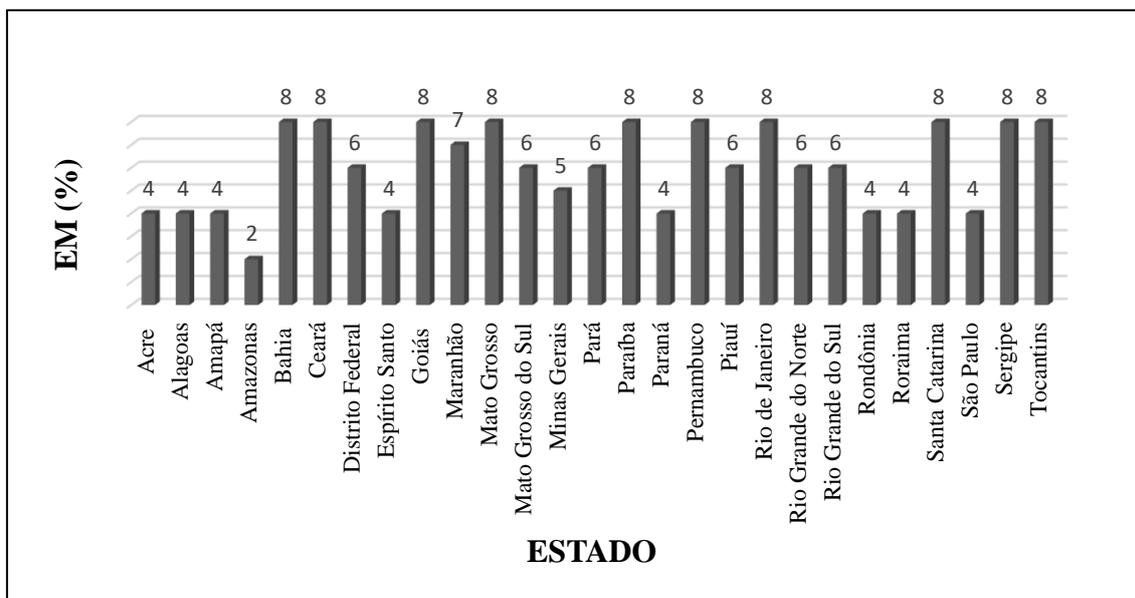


Gráfico 2 – Alíquotas máximas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* nas unidades federativas

Fonte: Elaborado pela autora com base nas legislações estaduais.

O debate tributário atinente ao imposto em exame é o propósito investigativo da próxima parte. A reforma tributária tem o intuito de tornar mais gravosa a tributação sobre o fenômeno sucessório. O escopo primordial dos conflitos legislativos sobre o ITCMD é a evidência de um subaproveitamento do potencial arrecadatório no que diz respeito a esse tributo.

5 REFORMA TRIBUTÁRIA

Já faz algum tempo que modificações na legislação tributária tem ganhado relevo, trazendo como foco geral o interesse no aumento das receitas públicas. Esse estudo elegeu o ano de 2003 como ponto de partida para traçar uma linha do tempo sintética a respeito das discussões respeitantes ao ITCMD.

Por meio da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 41/2003, projetada durante o governo Lula e apresentada em 30 de abril de 2003, foram expostas algumas disposições intentando promover alterações no Sistema Tributário Nacional. Objetivou-se determinar a progressividade do ITCMD a fim de torna-lo mais gravoso no que concerne a operações que importem transmissões de patrimônio de maior vulto, e também o tratamento por lei complementar das alíquotas a serem aplicadas.

Todavia, o texto aprovado na Emenda Constitucional (EC) 42, de 19 de dezembro de 2003, não trouxe alteração no sentido planejado para o imposto em pauta. Na reforma tributária empreendida e aprovada em 2003 não ganharam relevo metas relacionadas com a realização de tributação mais elevada sobre as rendas mais altas e o patrimônio. Manteve-se a estrutura tributária com foco incidente sobre o consumo.

A PEC 60/2015 teve como propósito, no que corresponde ao ITCMD, a definição da competência do Senado para a estipulação de alíquotas máximas e mínimas, a fixação de seu pertencimento aos Estados, bem como a prescrição de lei complementar para estabelecer o compartilhamento de informações entre autoridades fazendárias para efeitos de sua cobrança e para a concessão de isenções. Em 1 de junho de 2006 esta proposta foi apensada à PEC 385/2009 e sofreu arquivamento em 31 de janeiro de 2019. Para mais, a PEC 385/2009, que previa autorização aos municípios para firmarem convênios com os Estados para assumirem a fiscalização e cobrança do ITCMD, também foi arquivada.

Meritório recordar que em 2015 foi elaborado um ofício pelo Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação – CONSEFAZ propondo que Resolução do Senado fixasse a alíquota máxima do ITCMD para 20% (vinte por cento). Consoante o Ofício CONSEFAZ 11/2015:

A fixação da alíquota máxima de 20% (vinte por cento) para o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação pretende ampliar a prerrogativa dos estados e do Distrito Federal em aumentar a alíquota do imposto, considerando o atual quadro de dificuldades financeiras dos governos subnacionais, e, tendo em conta que uma tributação mais justa e que impacta menos as relações econômicas é aquela que é feita se sobretaxando os contribuintes mais aquinhoados, e portanto sujeitos aos impostos diretos, e não aumentando impostos que afetam a população como um todo, pobres e ricos, como ocorre com os indiretos, prática esta já comum nos países desenvolvidos. (BRASIL, [2015]).

A elevação da alíquota do ITCMD está atrelada a busca de complementação das fontes de receita tributária existentes, intentando apanhar recursos perante agrupamentos sociais de mais altas rendas. A ideia central é a de que o aumento da taxa possa ajudar, nos próximos anos, na recuperação das contas públicas.

Ainda em 2015 houve a propositura da PEC 96/2015 como o objetivo permitir a criação de uma fonte de recursos que possa viabilizar a operacionalização do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que subsidiará a Política Nacional de Desenvolvimento Regional; ou seja, tem como pauta central a discussão acerca do ITCMD. Por esse ângulo, prevê a outorga de competência à União para instituir adicional

sobre o ITCMD, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Tal proposta defende alíquotas progressivas e mais elevadas, que alcancem somente heranças e bens de valor elevado.

Acontece que a aprovação da PEC culminaria na instituição de novo tributo a ser denominado Imposto sobre Grandes Heranças e Doações. Uma das justificativas apontadas seria a de que as grandes fortunas transmitidas sofrem incidência de alíquotas bastante inferiores às praticadas no restante do mundo.

O ano de 2016 também consagrou debates sobre aspectos atinentes ao ITCMD. O Projeto de Lei (PL) 5.205/2016 dispõe sobre a tributação das heranças e delibera sobre a instauração de alíquotas progressivas de Imposto de Renda (IR) sobre heranças que ultrapassem o limite de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). Sustenta o referido projeto que “atualmente, toda e qualquer doação ou herança recebida por pessoa física está isenta do imposto sobre a renda.” (BRASIL, 2016). O projeto apontado foi apensado ao PL 6.094/2013. Este último intenta suprimir a isenção do pagamento de imposto sobre a renda quando se recebe a herança.

O alcance pretendido, entretanto, terminaria por revelar uma situação de bitributação, de modo que a União invadiria a esfera de competência tributária dos Estados. A bitributação reflete uma situação de dupla incidência tributária e é considerada ilegítima. Visando clarificar a noção de bitributação adotada pelo sistema jurídico brasileiro, valoroso explicar o pensamento de Costa (2018):

A **bitributação** significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser **tributado por mais de uma pessoa**. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, [...] a competência tributária é **exclusiva** ou **privativa**. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico. (COSTA, 2018, p. 58, grifo do autor).

As informações expostas demonstram que debates acerca da majoração da tributação já se evidenciam há alguns anos. De acordo com o Projeto de Resolução do Senado 57/2019 buscou-se alterar a alíquota máxima do ITCMD para 16% (dezesesseis por cento). A fundamentação para a duplicação seria uma contribuição para atenuar o atual quadro de dificuldades financeiras por que passam os Estados e Distrito Federal. Para mais, a medida teria como fundamento o princípio da capacidade contributiva e o favorecimento a justiça tributária. Nesse sentido, Projeto de Resolução do Senado 57/2019:

A duplicação da alíquota máxima do imposto ampliará a margem dos Estados e do Distrito Federal para elevá-la, o que contribuirá para atenuar o atual quadro de dificuldades financeiras por que passam os governos subnacionais. A medida tem como fundamento o princípio da capacidade contributiva e favorece a justiça tributária, já que os impostos sobre a renda e patrimônio são diretos e recaem majoritariamente sobre os contribuintes mais aquinhoados. Nesse sentido, têm efeito oposto à elevação de impostos indiretos, como os sobre consumo, que afetam a população como um todo, pobres e ricos, mas que acaba penalizando mais fortemente as camadas menos favorecidas, com efeito regressivo.

A elevação do limite máximo do ITCMD aproxima a alíquota potencial das praticadas nos países desenvolvidos, que, na sua maioria, tributam fortemente a herança, tanto a antecipada em vida como a recebida após a morte. (BRASIL, [2015]).

É possível perceber a ocorrência de redução da alíquota pretendida quando comparados o Ofício CONSEFAZ nº 11/2015 e o Projeto de Resolução do Senado 57/2019.

Diante do exposto, constata-se que o ITCMD tem despertado atenção das administrações fazendárias. Evidencia-se debate duradouro e presente nas pautas legislativas nos últimos anos. A próxima parte focalizará os principais argumentos levantados e objetivos pretendidos com uma Reforma Tributária no país, culminando por revelar aspectos da PEC 110, de 2019, que tratam do objeto de estudo do trabalho.

5.1 Reforma como medida de aumento da arrecadação tributária

Um dos principais argumentos levantados para a consolidação da Reforma Tributária no Brasil tem sido o desequilíbrio das contas públicas. A insuficiência de receita tributária pode comprometer o financiamento das diversas atividades do Estado. A necessidade de ajustar o atual Sistema Tributário Nacional aponta para uma reformulação e simplificação do mesmo. Para além da expectativa arrecadatória, busca-se solução para a crise do federalismo fiscal e reequilibrar a repartição dos recursos entre os entes da Federação, bem como a redução dos custos do Poder Público; tendo como alvo melhorar a eficiência da gestão pública.

A tributação é uma forma derivada de obtenção de receita, resultado do poder soberano do Estado de intervir no patrimônio e riqueza do particular e tirar proveito. Luchiezi Júnior e Maria (2010, p. 13) explicam que “há três formas de financiamento do Estado: via emissão de moedas, por meio do endividamento ou pela geração de receitas

próprias.” A aquisição de receita tributária se enquadra na última categoria e caracteriza-se por sua exigência compulsória.

A estrutura tributária nacional caracteriza-se por maior influxo na tributação sobre o consumo ao invés de focar na prevalência de impostos sobre o patrimônio. A respeito da organização da tributação, conveniente descartar a concepção de Calmon (2018):

No Brasil, a tributação sobre a produção e o consumo é grande e, quando olhamos para fora, vemos que, enquanto aqui temos uma estrutura centrada nos impostos sobre transações e serviços, que incidem sobre o preço final dos produtos, lá fora ela é mais sobre a renda que se busca tributar.” (CALMON, 2018, p. 59).

Complementando o debate acerca da incidência de tributação sobre patrimônio e consumo, valendo-se da classificação dos impostos que leva em consideração a fonte de incidência da tributação, Amaro (2014) informa:

Em função das características do fato gerador, os impostos podem ser classificados em diferentes categorias conforme gravem a **renda**, a **circulação** e o **patrimônio**. Os impostos gravam manifestações de riqueza (situações reveladoras de capacidade contributiva) tomadas em vários momentos: naquele em que a riqueza ingressa no patrimônio do beneficiário (imposto de renda), naquele em que a riqueza é gasta (impostos que oneram o consumo ou a circulação de riqueza), ou enquanto a riqueza permanece integrando o patrimônio do contribuinte (impostos sobre o patrimônio). (AMARO, 2014, p. 75, grifo do autor).

No cenário brasileiro revela-se reduzida importância dos tributos patrimoniais na carga tributária. Uma proposta de reforma deve buscar a equidade e eficiência econômica, bem como a redução das desigualdades sociais. A majoração da tributação do ITCMD reflete a busca pelo deslocamento para outras bases de incidência tributária.

A PEC 45/2019 tem como objetivo a promoção de alteração no Sistema Tributário Nacional. Sobre a necessidade de efetivação da Reforma Tributária no Brasil, Oliveira (2018):

Reconhecidamente, o sistema tributário brasileiro, além de complexo, opera, há já um bom tempo, como instrumento anticrescimento, antiequidade e antifederação. Com uma carga tributária composta predominantemente de impostos indiretos incidentes tanto sobre o consumo como sobre a mão de obra, em boa medida de natureza cumulativa, o sistema tributário brasileiro atua contra a competitividade da produção nacional e inibe a força do mercado interno, por lançar o maior ônus da tributação sobre as classes de menor renda, exatamente as que possuem maior propensão a consumir. (OLIVEIRA, F. A., 2018, p. 68).

A proposta citada tem como alvo a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços. Intenta-se a realização de uma transição do sistema de cobrança de tributos almejando aumentar capacidade de arrecadação e a transparência, bem como reduzir a sonegação fiscal.

A PEC 45/2019 da Câmara dos Deputados não dispõe especificamente sobre o objeto de estudo desse trabalho, mas é de grande valia apresentá-la pelo seu objeto e correspondência com a PEC 110/2019 do Senado Federal. Sobre o novo modelo tributário pretendido, especifica a PEC 45/2019:

[...] caso esta proposta de emenda constitucional seja aprovada, o resultado será uma enorme simplificação do sistema tributário brasileiro, da qual resultará uma melhoria expressiva do ambiente de negócios e um grande aumento do potencial de crescimento do Brasil. A mudança eliminará a guerra fiscal fratricida entre Estados e entre Municípios, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos entes federativos na gestão de suas receitas. Por fim, com as alterações propostas ao texto constitucional, haverá uma grande redução da rigidez orçamentária e uma maior transparência, para os eleitores, do custo de financiamento do poder público, contribuindo para aumentar a responsabilidade política no país. (BRASIL, 2019).

Apesar da existência de pontos e objetivos comuns, a PEC 110/2019 se particulariza por disciplinar não só um rearranjo da tributação sobre bens e serviços, mas também contemplar outras matérias. Um dos assuntos abordados privativamente por esta proposta diz respeito a mutações na sistemática de cobrança do ITCMD. A principal alteração referente ao imposto seria a transferência de competência, da estadual para a esfera federal, com a arrecadação integralmente atribuída aos Municípios. De acordo com a PEC 110/2019 (BRASIL, 2019) “o ITCMD, que passa a ser de competência federal (mas cuja receita é destinada aos municípios), coloca-se a previsão de ajuda das administrações municipais na fixação do valor dos bens imóveis.”

O ITCMD é gravado sobre a propriedade do autor da herança no processo sucessório. As reformas elencadas e intentadas visam atribuir cargas tributárias mais expressivas sobre este imposto, haja vista a baixa representação da tributação sobre transferência patrimonial no país.

Traçando panorama geral do que já foi explanado percebe-se que discussões sobre o ITCMD vem ganhando cada vez mais espaço no campo legislativo. Acontece que as decisões tomadas interferem diretamente na atividade financeira do Estado, pois trata-se de mecanismo de arrecadação tributária.

6 ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

As inúmeras demandas sociais impõem ao Estado elevados custos econômicos. Para minimizar déficits de receita pública recorre-se ao aumento ou criação de novos impostos. Isto com o objetivo de reequilibrar as contas públicas e captar recursos necessários para atender as necessidades da sociedade.

Por meio da atividade financeira do Estado busca-se os recursos financeiros indispensáveis para o custeio de suas diversas atividades, assim como para a disponibilização de bens e promoção de serviços para a população. Sobre a importância da atividade financeira, Sabbag (2012) enfatiza:

É cediço que o Estado necessita, em sua **atividade financeira**, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos. (SABBAG, 2012, p. 38, grifo do autor).

Conveniente rememorar que levou anos desde a promulgação da Constituição da República de 1988 para que a Corte Maior decidisse pela constitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCMD. Isso ocorreu no julgamento do RE 562.045/RS em 2013. A Resolução do Senado Federal 9/1992 já previa a progressividade das alíquotas. Conforme observado, com a crise fiscal e econômica vários Estados têm recorrido a técnica da progressividade.

Buscando sopesar a participação do ITCMD no Brasil, passa-se a análise do critério quantitativo que enfatiza os números obtidos em relação à arrecadação do referido imposto. Zanella (2013, p. 35, grifo do autor.) destaca que “a **pesquisa quantitativa** é aquela que se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados, e que tem como finalidade medir relações entre as variáveis.”

Importante pontuar que a receita pública compreende o ingresso definitivo de recursos ao patrimônio do Estado. Nesse sentido, evidencia o artigo 17, § 2º, da LC 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) (BRASIL, 2020) “[...] considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.”

Como o foco do estudo tem como alvo revelar aspectos da tributação nos Estados que integram a federação, é fundamental analisar os dados disponíveis pelas respectivas fazendas estaduais. Isso com objetivo de fazer um panorama geral da arrecadação tributária brasileira concernente ao ITCMD.

6.1 Região Sudeste

Essa localidade é composta pelos Estados do Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo. O único ente que adota alíquotas progressivas para o ITCMD é o Rio de Janeiro.

De acordo com dados da SEFAZ do Espírito Santo a arrecadação total do ITCMD no Estado no ano de 2020 foi de R\$ 77.099.114,86 (setenta e sete milhões, noventa e nove mil, cento e quatorze reais e oitenta e seis centavos). O Gráfico 3 expõe valores correspondentes a arrecadação mensal, arredondados em duas casas decimais, de todos os municípios dessa localidade nos últimos 5 (cinco) anos.

Deve-se acentuar que os valores expostos, que foram consultados na SEFAZ do Espírito Santo, englobam a arrecadação do ITCMD e também os valores arrecadados referentes a multa, juros, dívida ativa, atualização monetária, parcelamentos, Fundo de Combate à Pobreza e demais arrecadações relacionadas a esse imposto.

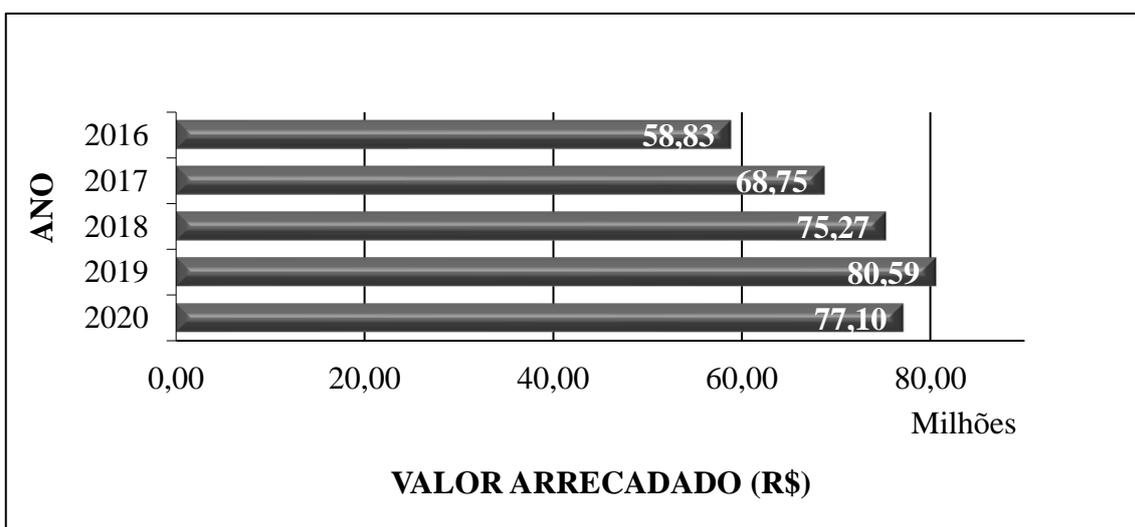


Gráfico 3 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Espírito Santo no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo.

Segundo o gráfico acima, é possível constatar que a arrecadação do ITCMD tem aumentando no Estado ao se analisar o período 2016-2019, todavia, no ano de 2020 houve queda na arrecadação.

Dados referentes a arrecadação anual do ITCMD no Estado de Minas Gerais revelam propensão de crescimento quanto a receita proveniente do referido imposto nos últimos 5 (cinco) anos; o que pode ser observado no Gráfico 4.

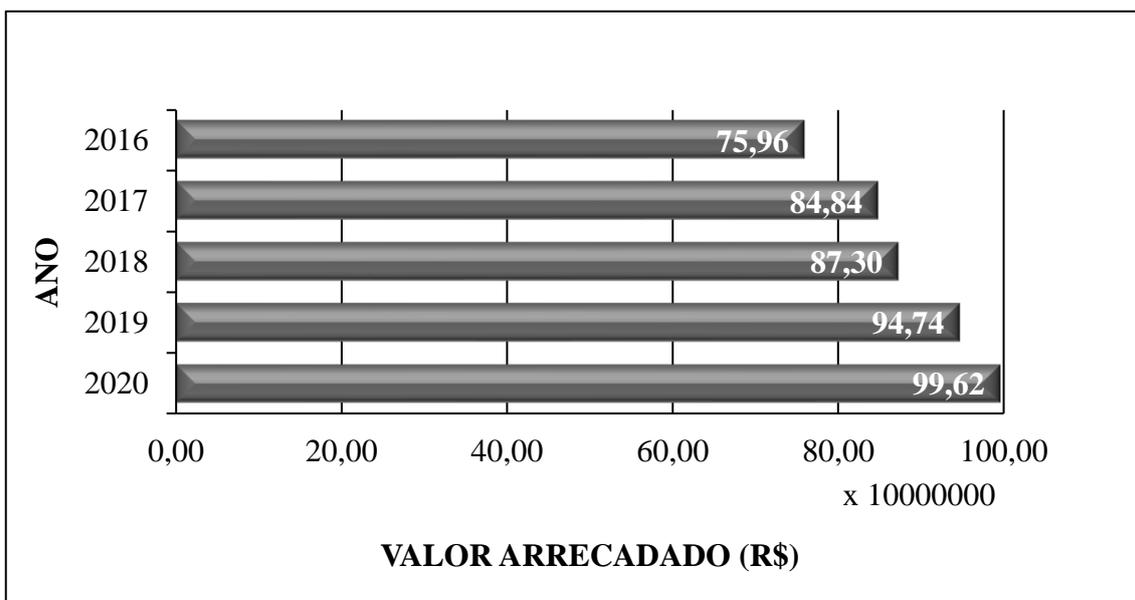


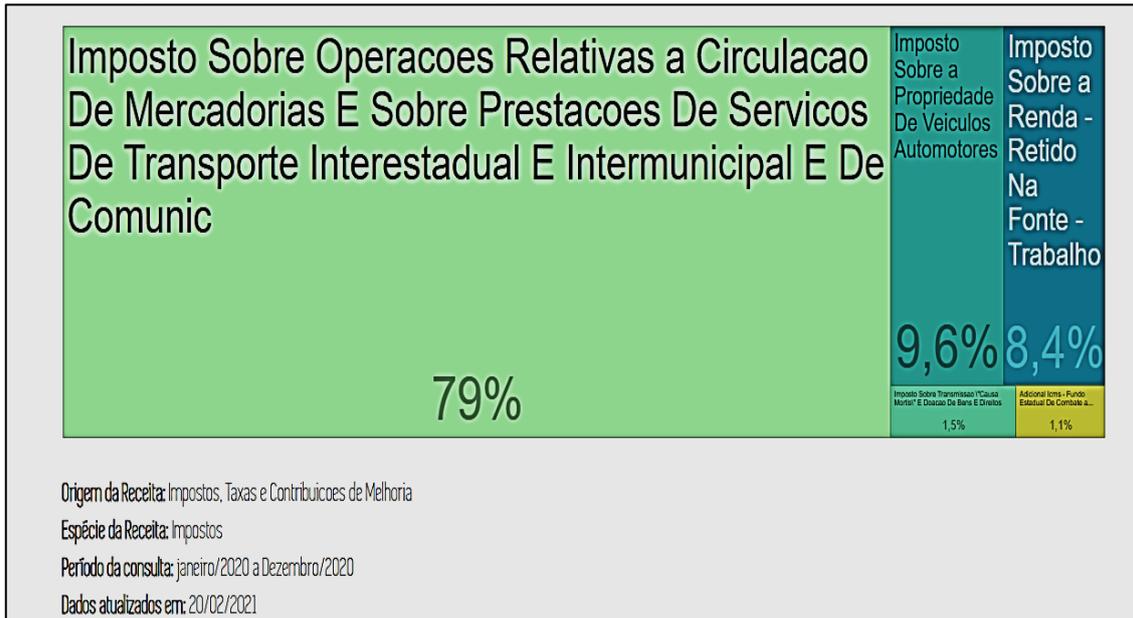
Gráfico 4 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Minas Gerais no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

A título de curiosidade, analisa-se a quota de arrecadação total com impostos em Minas Gerais. A Figura 1, representada abaixo, pontua a participação do ITCMD na arrecadação total de impostos no Estado em relevo em 2020.

Valeu pontuar que a receita com tributos representou cerca de 60% (sessenta por cento) da arrecadação total do Estado de Minas Gerais no ano de 2020. Dentro desse percentual, que engloba impostos, taxas e contribuições de melhoria, os impostos possuem participação total de 95% (noventa e cinco por cento). Acontece que o valor arrecadado com ITCMD compreendeu parcela de apenas 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), revelado o pequeno envolvimento do imposto na carga tributária estadual total em comparação as categorias expostas.

Figura 1 – Arrecadação de impostos no Estado de Minas Gerais em 2020



Fonte: Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

O Gráfico 5 traz informações sobre os últimos 5 (cinco) anos de arrecadação para o ITCMD. É possível perceber que o ano de 2020 concentrou recolhimento no montante total de R\$ 3.336.214.362,74 (três bilhões, trezentos e trinta e seis milhões, duzentos e quatorze mil, trezentos e sessenta e dois reais e setenta e quatro centavos). Trata-se de um Estado bastante populoso que possui participação fundamental em diversos indicadores da economia nacional, possuindo destaque e relevância na obtenção de receita tributária.

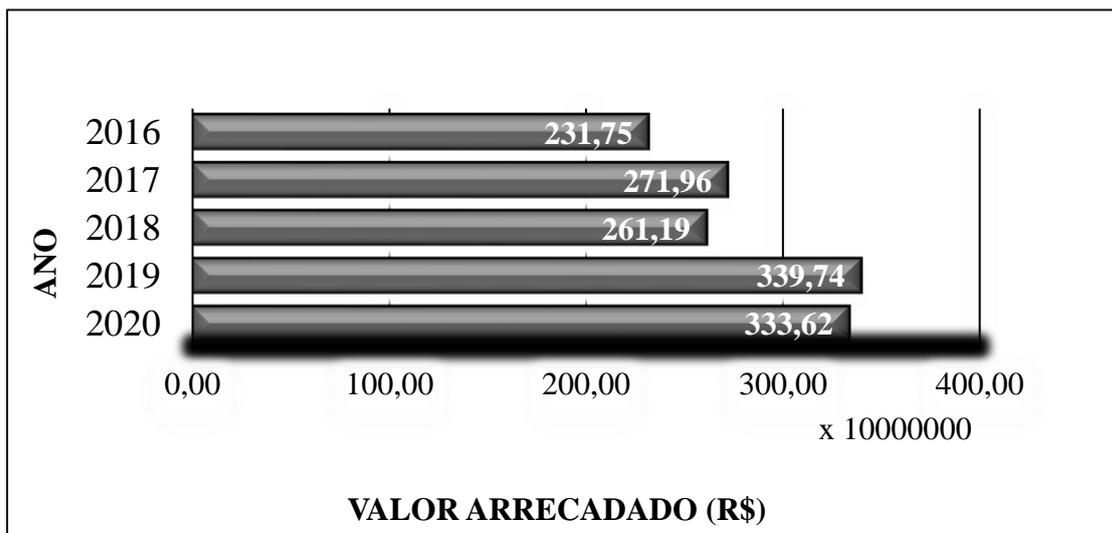


Gráfico 5 – Arrecadação do ITCMD no Estado de São Paulo no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo.

Quando se investiga a arrecadação do ITCMD no Estado do Rio de Janeiro observa-se direcionamento rumo à queda de ingresso de receita desse imposto nos cofres públicos, conforme pode ser visto no Gráfico 6.

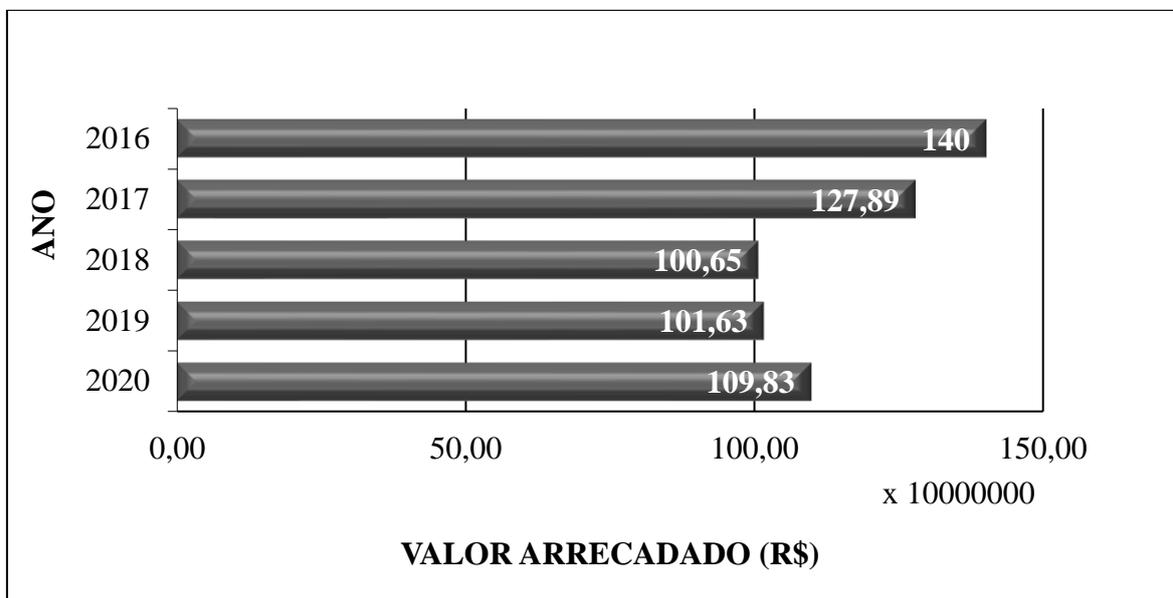


Gráfico 6 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Rio de Janeiro no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro.

Figura 2 – Comparativo arrecadação do ITCMD no Estado do Rio de Janeiro entre 2017 e 2018

Mês	Arrecadação Mensal 2018 (A)	Arrecadação Mensal 2017 (B)	Diferença (A-B)	Var. Nom. (A/B)	Var. Real (A/B)
Jan	93.062.348,41	41.896.636,17	51.165.712,24	122,12%	115,95%
Fev	119.791.655,95	56.797.860,73	62.993.795,22	110,91%	105,08%
Mar	56.229.838,04	70.718.411,12	-14.488.573,08	-20,49%	-22,56%
Abr	57.291.633,08	55.571.892,54	1.719.740,54	3,09%	0,33%
Mai	77.984.901,27	67.389.234,07	10.595.667,20	15,72%	12,51%
Jun	70.568.609,65	72.380.164,69	-1.811.555,04	-2,50%	-6,60%
Jul	73.841.326,81	74.457.529,18	-616.202,37	-0,83%	-5,08%
Ago	98.671.871,08	120.913.156,24	-22.241.285,16	-18,39%	-21,68%
Set	71.298.151,01	114.110.223,93	-42.812.072,92	-37,52%	-40,23%
Out	89.106.837,69	106.977.989,81	-17.871.152,12	-16,71%	-20,34%
Nov	74.718.700,77	103.704.484,88	-28.985.784,11	-27,95%	-30,75%
Dez	123.905.766,77	393.933.334,27	-270.027.567,50	-68,55%	-69,68%
Total	1.006.471.640,53	1.278.850.917,63	-272.379.277,10	-21,30%	-24,14%

Valores nominais expressos em R\$

NOTAS EXPLICATIVAS :
 Não incluídas Dívida Ativa, Multa e Mora
 Valores apurados com base na data de recolhimento, e não na do repasse financeiro
 Variação real apurada pelo IPCA (IBGE)
 Fonte : CPAA / SUAR / SEFAZ

Fonte: Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Estado do Rio de Janeiro - Superintendência de Arrecadação.

A investigação da Figura 2 acima permite inferir o decréscimo da receita auferida com o ITCMD no Rio de Janeiro no comparativo 2017-2018. Percebe-se redução no montante levantado de R\$ 272.379.277,10 (duzentos e setenta e dois milhões, trezentos e setenta e nove mil, duzentos e setenta e sete reais e dez centavos).

6.2 Região Sul

A Região Sul é composta por 3 (três) Estados, quais sejam Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. É importante lembrar que o Estado pioneiro na aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD foi o Rio Grande do Sul.

O Governo do Estado do Paraná apresenta anualmente o Balanço Geral do Estado contendo a prestação de contas. Este relatório mostra o foi efetivamente realizado, permitindo amplo acesso dos cidadãos a dados das finanças públicas. O Gráfico 7 agrupa informações concernentes a arrecadação do ITCMD.

Por meio do gráfico a seguir é possível observar o crescimento da arrecadação no tocante ao imposto objeto de estudo no período 2016-2020. Para ilustrar esse aumento foi eleito o espaço temporal entre 2016 e 2017. O Balanço Geral do Estado do exercício financeiro 2017 revela que a diferença de arrecadação do ITCMD representou um aumento de 3,4049% e de 11,4072% no que diz respeito ao total de receitas tributárias.

Valoroso realçar que o Paraná é o único ente da Região Sul que ainda aplica alíquota única para o ITCMD.

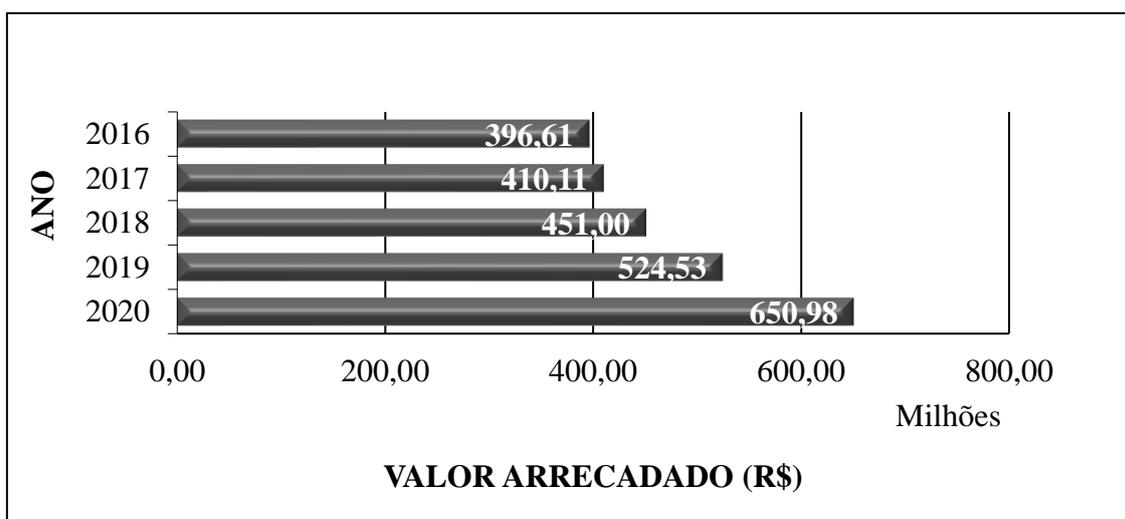


Gráfico 7 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Paraná no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná.

Conforme visto anteriormente, o Estado do Rio Grande do Sul foi o ente que primeiro adotou a progressividade de alíquotas para o ITCMD. O Gráfico 8 apresenta dados da arrecadação do Estado entre 2016 e 2020.

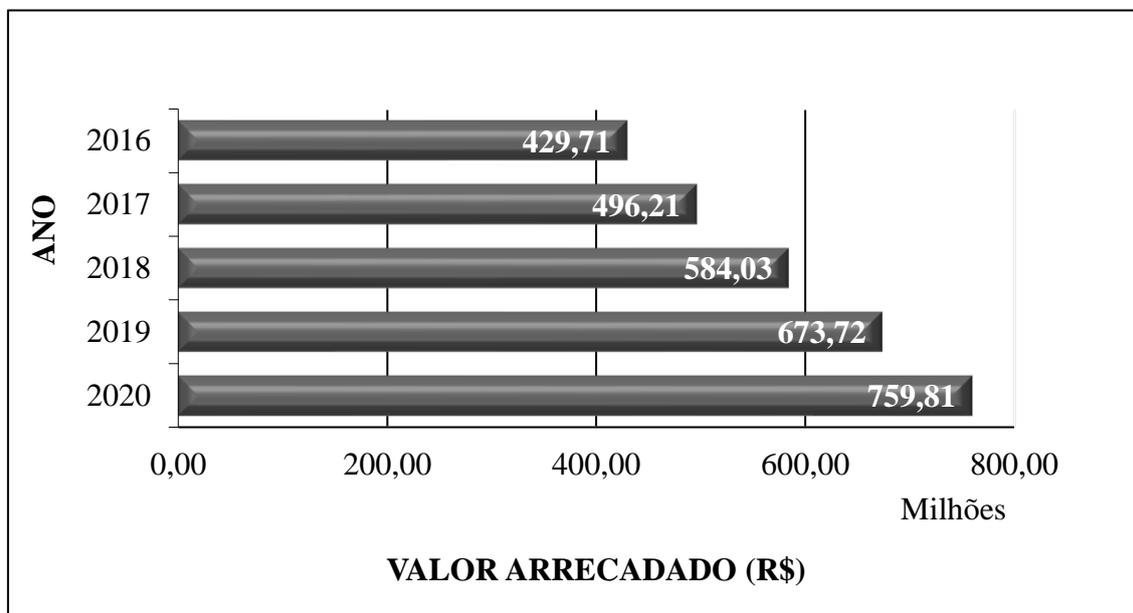


Gráfico 8 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul.

Este Estado possui uma plataforma digital chamada Receita Dados, onde é possível o acesso a dados da Receita Estadual de modo mais fácil, rápido e transparente. Pelo Gráfico 8 percebe-se crescimento nos valores arrecadados para o imposto estudado nos últimos 5 (cinco) anos.

Santa Catarina é um Estado que adota alíquotas progressivas para o ITCMD. O Gráfico 9 abaixo traz um panorama do crescimento da arrecadação referente a receita tributária para o imposto em evidência. Nesse sentido, no período investigado, houve avolumamento em relação a arrecadação tributária com ITCMD. Par mais, o exame do Gráfico 9 revela salto quanto a receita arrecadada em 2016 no comparativo com o ano de 2017. Além disso, no período investigado, 2020 apresenta maiores valores no que diz respeito a arrecadação bruta total do Estado.

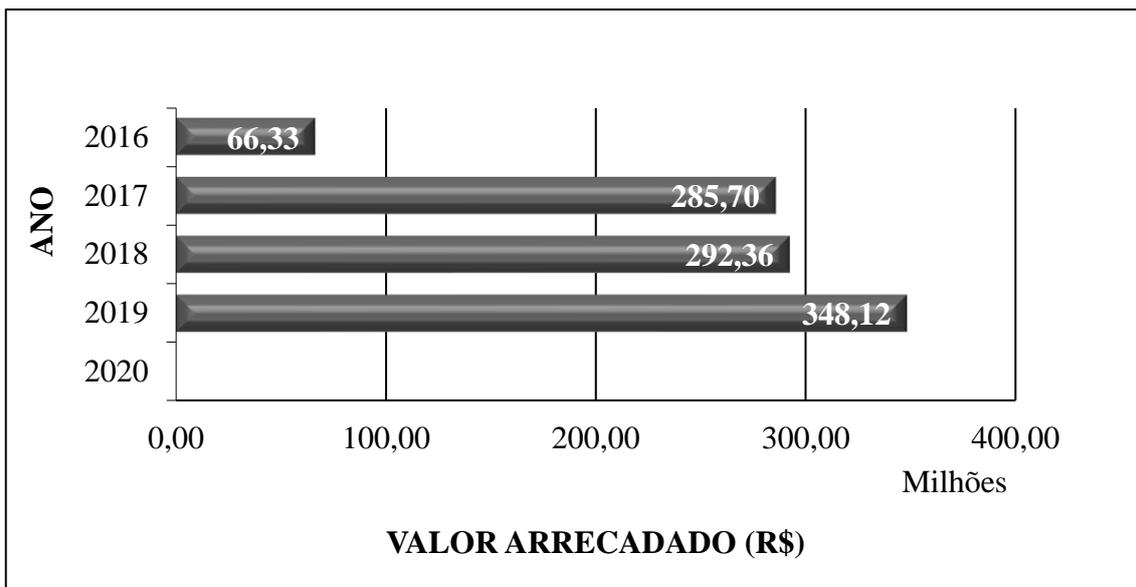
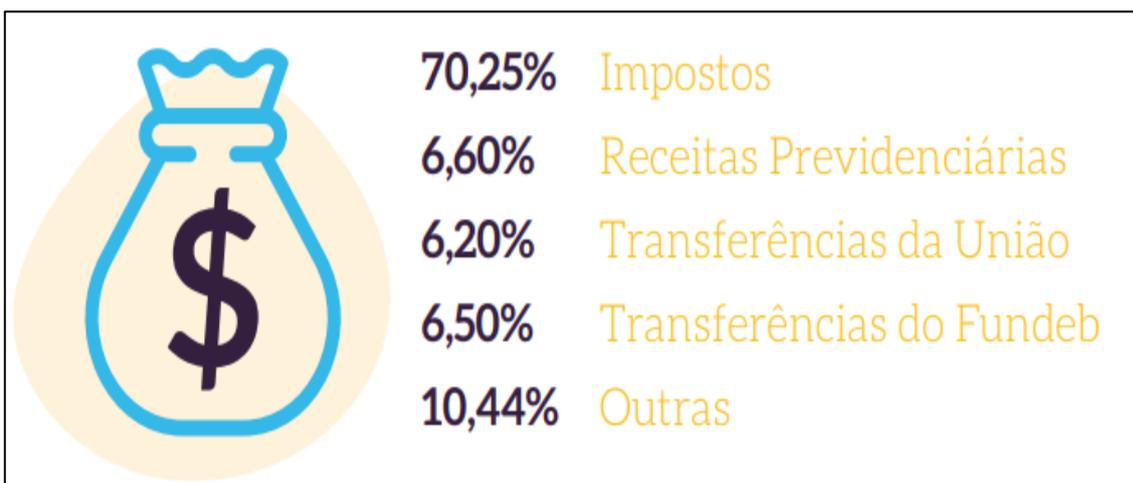


Gráfico 9 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Santa Catarina no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

O Balanço Cidadão 2019 do Estado de Santa Catarina sintetiza aspectos concernentes a arrecadação no Estado. Este relatório almeja dar mais transparência às contas públicas, com informações práticas e didáticas aos cidadãos. A Figura 3 expõe de forma geral a arrecadação dos impostos no ano 2019, que somou R\$ 27,70 bilhões.

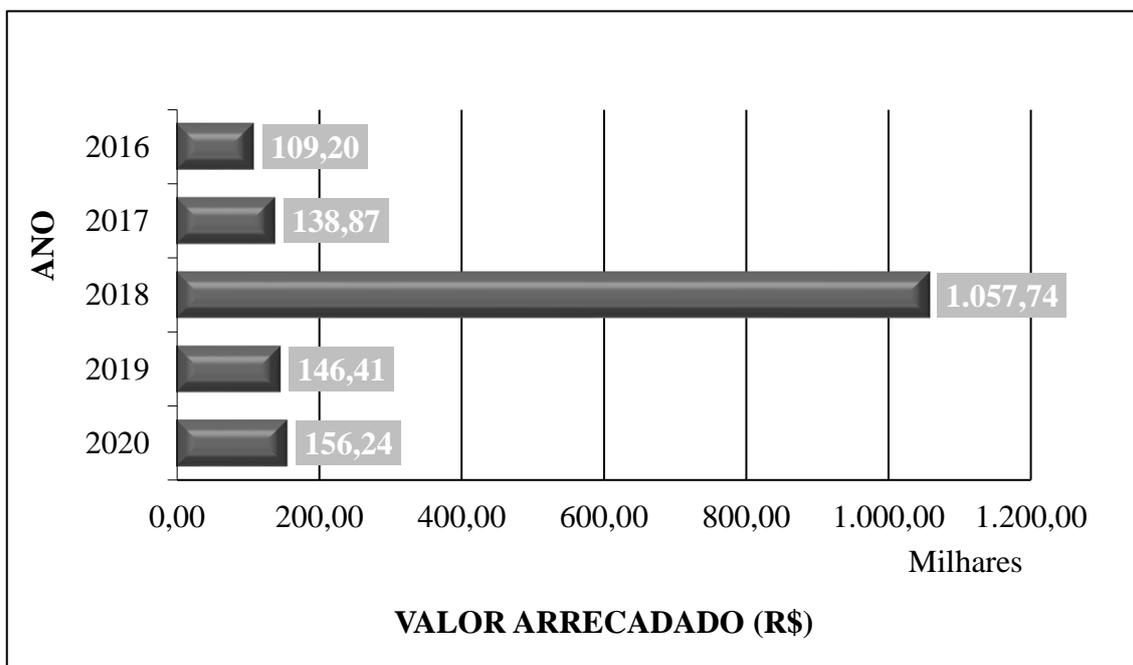
Figura 3 – Panorama da arrecadação no Estado de Santa Catarina no ano de 2019



Fonte: Balanço Cidadão 2019: Estado de Santa Catarina.

6.3 Região Centro-Oeste

A Região Centro-Oeste é composta pelos Estado de Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, além do Distrito Federal. Na região, apenas o Mato Grosso do Sul possui taxa  o única no montante de 6% (seis por cento) para o ITCMD.



Gráfico 10 – Arrecadação do ITCMD no Distrito Federal no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Economia do Distrito Federal.

Dados relativos à receita com ITCMD no Distrito Federal são registrados no Gráfico 10. O Gráfico revela que o ano de 2018 concentrou a maior receita com ITCMD no comparativo efetuado.

Valores referentes ao Estado de Goiás são exibidos no Gráfico 11. Percebe-se que o Estado, da mesma forma que o Distrito Federal, apresentou maior receita tributária com ICMD no ano 2018. Ademais, não   possível traçar direcionamento para a arrecadação tributária do ITCMD tendo como base apenas os valores do período investigado.

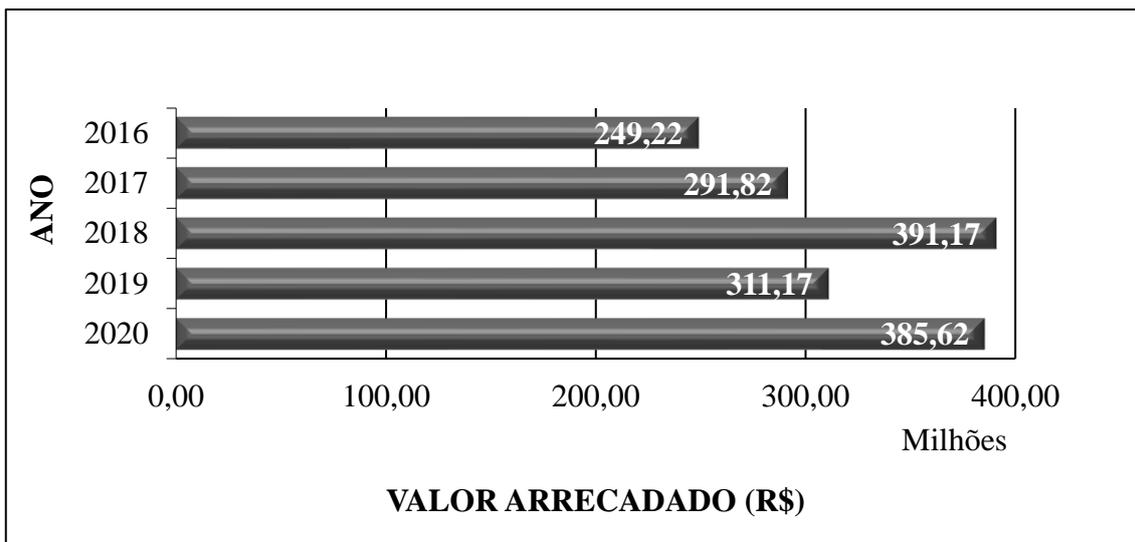
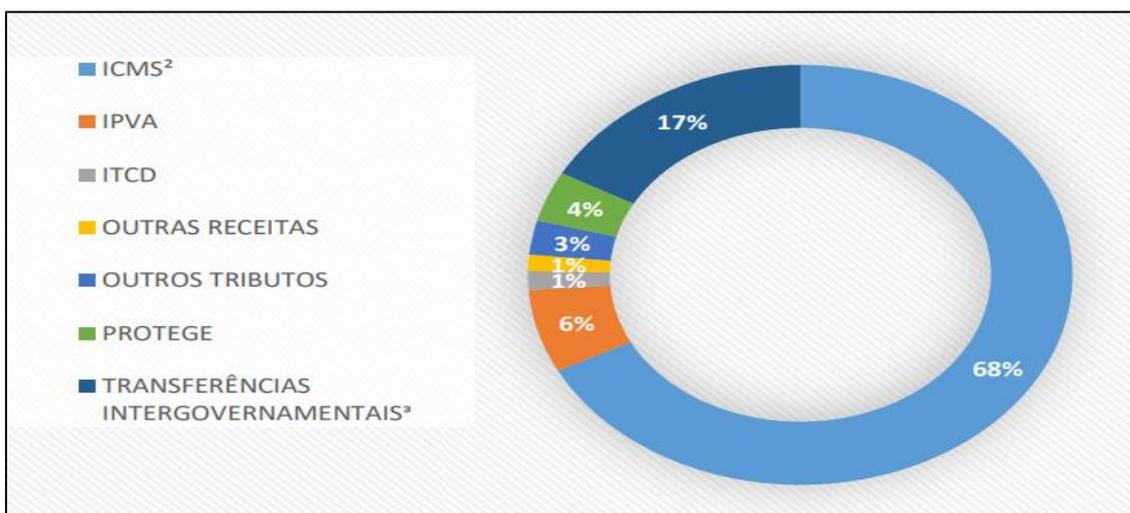


Gráfico 11 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Goiás no Período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Economia do Estado de Goiás.

E relação ao Estado de Goiás interessante observar as informações apresentadas na Figura 4, que traz a perspectiva geral da arrecadação Estadual no ano 2020. Demonstra-se que o imposto representou apenas 1% da receita de Goiás.

Figura 4 – Demonstrativo da Arrecadação Estadual de Goiás no ano 2020



Fonte: Secretaria de Estado da Economia do Estado de Goiás.

O Estado apresentou maior arrecadação em 2016. A previsão da Lei Orçamentária Anual para o ano de 2016 foi de R\$ 58,79 milhões e a realização foi de R\$ 103,2 milhões, evidenciando uma superação de expectativas em cerca de 75,5%. O Gráfico 12 traz um panorama da receita com ITMD no Estado e revela queda da arrecadação no ano 2020.

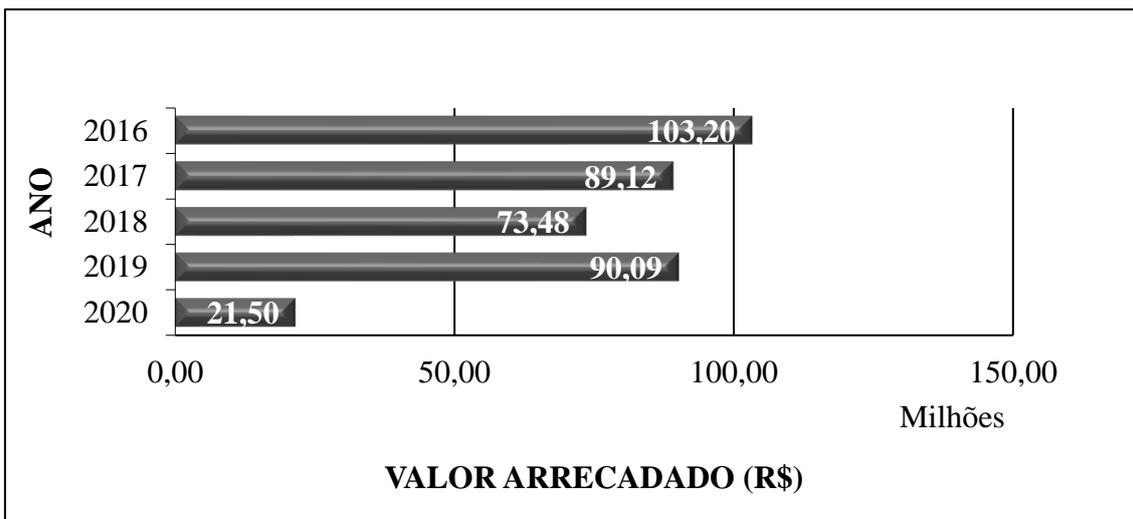


Gráfico 12 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Mato Grosso no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso.

Dados referentes a arrecadação do ITCMD no Mato Grosso do Sul podem ser observados no Gráfico 13.

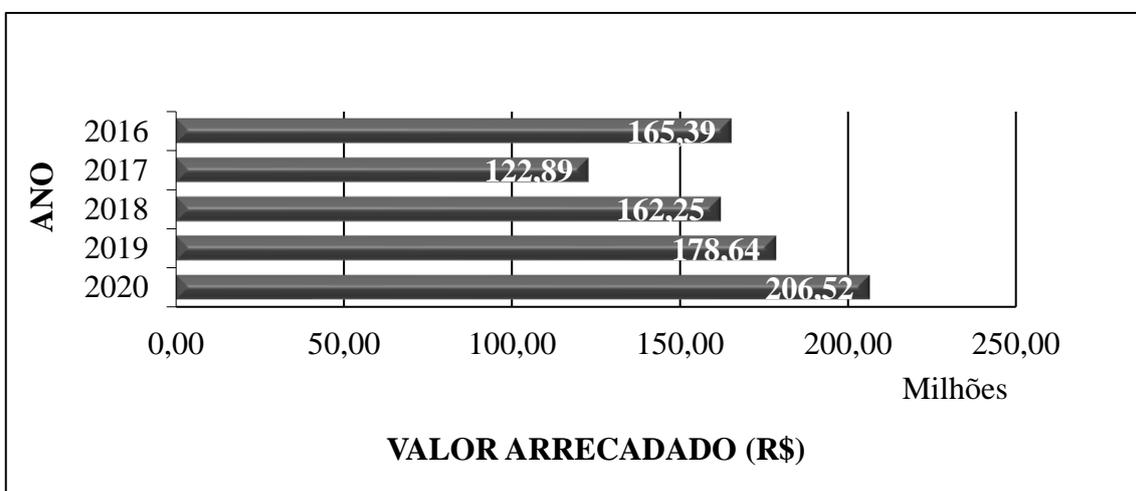


Gráfico 13 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Mato Grosso do Sul no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso.

A análise das informações do Gráfico 13 permite concluir que a maior arrecadação com ITCMD no período investigado ocorreu no ano 2020. Além disso, percebe-se tendência de crescimento da receita com esse tributo a partir do ano 2017.

6.4 Região Nordeste

No total a Região Nordeste é constituída por 9 (nove) Estados, são eles Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe. Trata-se da região geográfica brasileira com o maior número de Estados.

Dados relativos ao Estado do Alagoas são apresentados no Gráfico 14. No estado em exame não possível estimar tendência quanto a arrecadação do ITCMD. Todavia, percebe-se que o ano com maior receita do imposto foi 2019, seguido de queda no recolhimento em 2020.

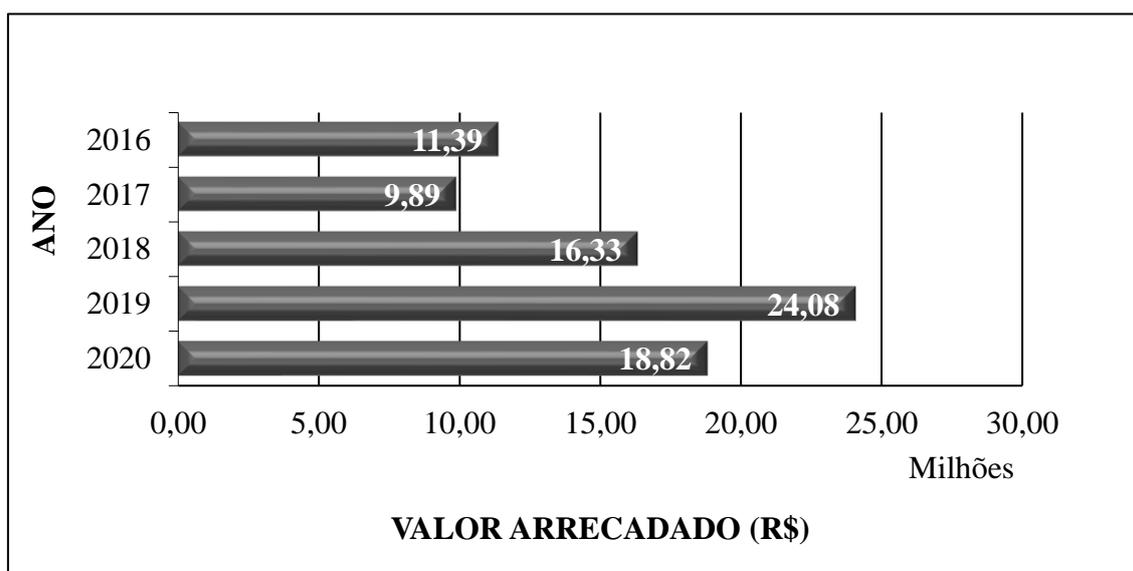


Gráfico 14 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Alagoas no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Alagoas.

Diagnóstico concernente a arrecadação do Estado da Bahia pode ser obtido por meio do exame do Gráfico 15. Expressa-se o recolhimento do ITCMD nos últimos 5 (cinco) anos. A observação revela que o ano 2019 apresentou elevada receita com o tributo quando comparado aos demais períodos apresentados.

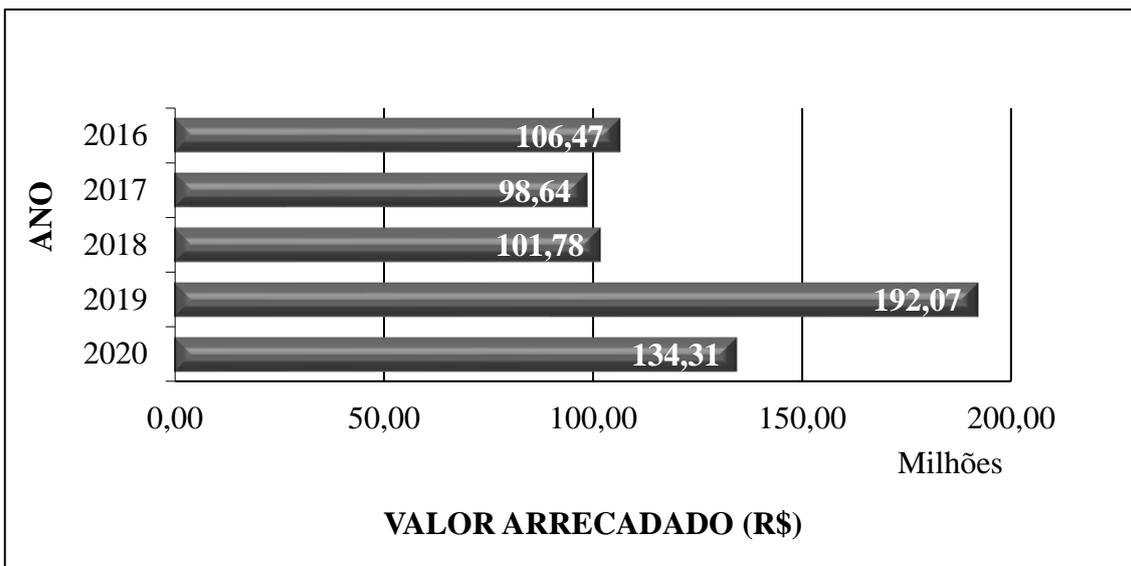
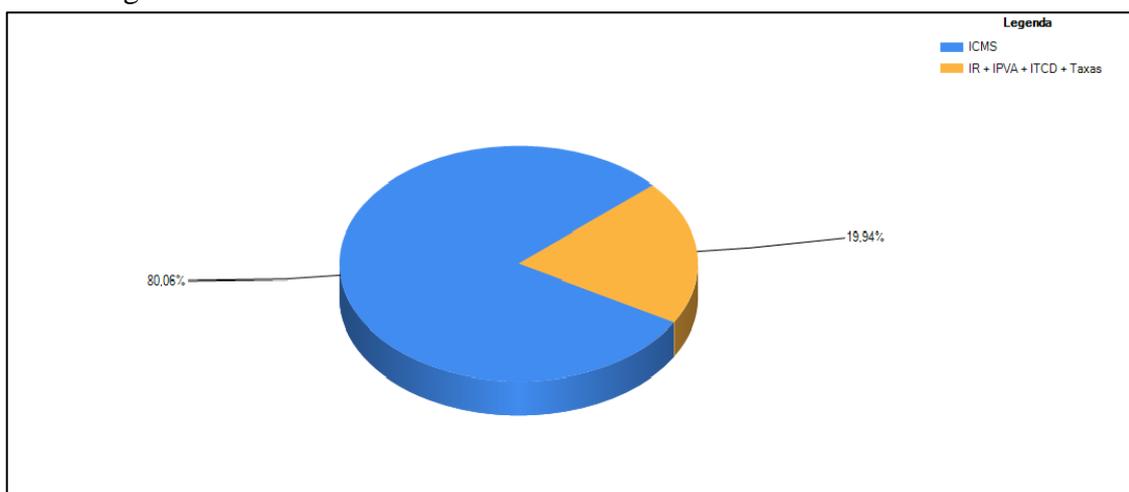


Gráfico 15 – Arrecadação do ITCMD no Estado da Bahia no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Proveitoso acentuar que em termos de receita tributária estadual a arrecadação com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS na Bahia representou cerca de 80,06% do recolhimento com tributos no ano 2020. A Figura 5 traz uma visão global da participação tributária na recita estadual da Bahia. Pode-se observar a importância do ITCMD para a fazenda estadual.

Figura 5 – Receitas Tributárias no Estado da Bahia no ano 2020



Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Diferentemente dos demais Estados pesquisados, o Ceará, no momento em que o estudo está sendo realizado, ainda não disponibilizou dados totais referentes a arrecadação estadual no ano 2020. O último Balanço Geral do Estado disponibilizado pela Secretaria da Fazenda do Ceará refere-se ao exercício 2019 e foi disponibilizado aos cidadãos na data 13/04/2020. Ante essas informações o Gráfico 16 apresenta dados do período 2015-2019.

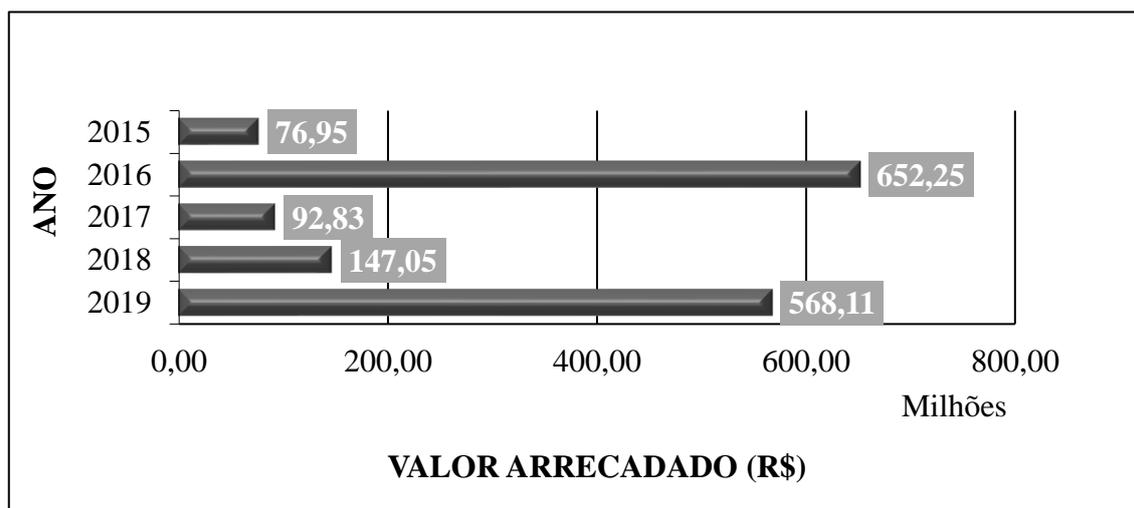


Gráfico 16 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Ceará no período 2015-2019

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria da Fazenda do Ceará.

O Gráfico 16 permite verificar que as maiores receitas com ITCMD no Estado do Ceará ocorreram nos anos 2016 e 2019. O crescimento da arrecadação entre 2018 e 2019 foi de 269,87%, o que pode ser melhor visualizado na Figura 6.

Figura 6 – Demonstrativo Comparativo da Receita Tributária (Valor Bruto) no período 2018-2019

Receita Realizada	(R\$ milhares)			
	2018 (A)	2019 (B)	Var. % (B/A)	Partic.% (B/Total B)
Impostos	14.189.728	15.964.785	12,51	94,69
-ICMS	11.979.209	13.155.258	9,82	78,03
-IPVA	922.851	1.031.978	11,83	6,12
-ITCMD	153.596	568.108	269,87	3,37
-IRRF	1.134.072	1.209.441	6,65	7,17
Taxas	797.212	895.000	12,27	5,31
Total	14.986.940	16.859.785	12,50	100,00

Fonte: Secretaria da Fazenda do Ceará.

Com o intuito de não deixar de expor dados a respeito do recolhimento do imposto no ano de 2020, apresenta-se informações referentes a arrecadação do mês julho 2020 na Figura 7.

Figura 7 – Demonstrativo da arrecadação própria do Estado do Ceará em julho-2020

Tributo	Arrecadação Nominal		Variação % (A / B)		% Part.
	Julho/2020 (A)	Julho/2019 (B)	Nominal	Real (IPCA)	
ICMS	1.039.286.781,05	1.164.626.077,79	-10,76%	-12,78%	93,59%
IPVA	58.929.622,28	43.010.418,66	37,01%	33,92%	5,31%
ITCD	3.584.411,32	6.142.093,06	-41,64%	-42,96%	0,32%
Taxas Adm. Direta	1.183.649,63	1.746.977,87	-32,25%	-33,78%	0,11%
Multas Autônomas	1.442.543,12	5.849.294,73	-75,34%	-75,89%	0,13%
FEEF	1.120.533,88	6.702.758,98	-83,28%	-83,66%	0,10%
Outras Receitas	4.895.835,14	5.512.270,82	-11,18%	-13,19%	0,44%
Total	R\$ 1.110.443.376,42	R\$ 1.233.589.891,91	-9,98%	-12,02%	100,00%



Fonte: Secretaria da Fazenda do Ceará.

A inspeção da Figura 7 revela queda na arrecadação própria em relação ao mesmo mês do ano anterior. Para mais a Figura 8 evidencia que a tendência de queda na receita tributária com o ITCMD foi verificada durante todo o primeiro semestre do ano 2020.

Figura 8 – Demonstrativo da arrecadação própria do Estado do Ceará de janeiro a julho-2020

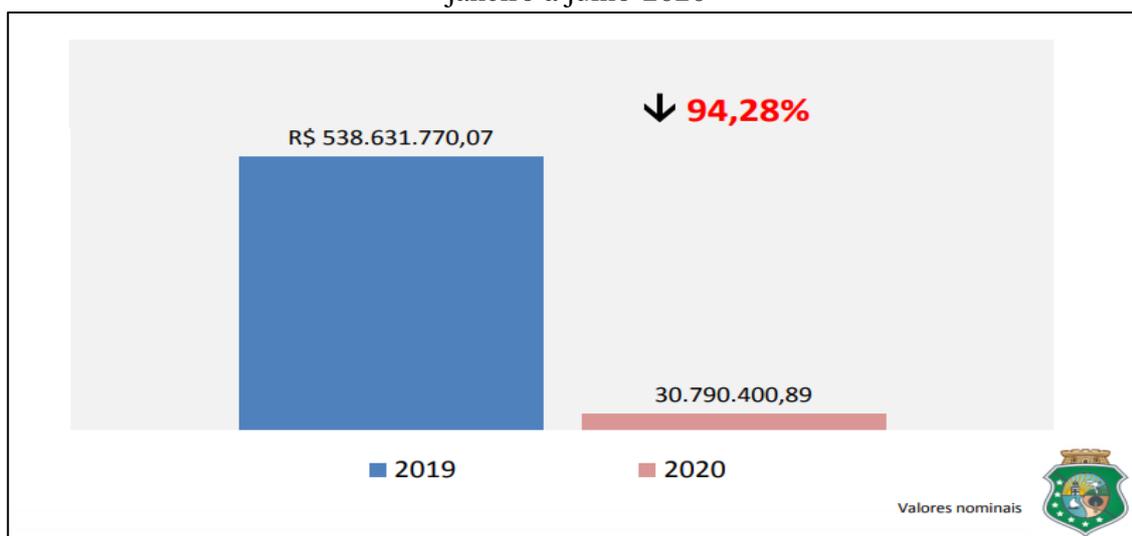
Tributo	Arrecadação Nominal		Variação % (A / B)		% Part.
	2020 (A)	2019 (B)	Nominal	Real (IPCA)	
ICMS	6.586.894.598,80	7.332.140.804,30	-10,16%	-12,71%	86,73%
IPVA	906.099.556,64	898.925.375,45	0,80%	-2,33%	11,93%
ITCD	30.790.400,89	538.631.770,07	-94,28%	-94,42%	0,41%
Taxas Adm. Direta	7.141.719,48	12.314.755,93	-42,01%	-43,68%	0,09%
Multas Autônomas	15.629.041,22	28.342.869,20	-44,86%	-46,44%	0,21%
FEEF	20.349.962,93	37.248.810,23	-45,37%	-46,86%	0,27%
Outras Receitas	27.896.382,44	43.026.978,14	-35,17%	-36,93%	0,37%
Total	R\$ 7.594.801.662,40	R\$ 8.890.631.363,32	-14,58%	-16,99%	100,00%



Fonte: Secretaria da Fazenda do Ceará.

Como o foco da pesquisa é tão somente o ITCMD de grande valia é acentuar a queda da arrecadação no primeiro semestre de 2020 no comparativo com o mesmo intervalo de tempo em 2019. O caimento de 94,28% fica mais evidente na Figura 9.

Figura 9 – Demonstrativo da arrecadação de ITCMD do Estado do Ceará de janeiro a julho-2020



Fonte: Secretaria da Fazenda do Ceará.

As recentes mudanças legislativas demonstram a atualidade da discussão sobre a participação do ITCMD nas receitas estaduais. Ademais, notáveis estudos sobre o imposto têm sido publicados nas mais diversas searas acadêmicas. Importante rememorar que o Estado do Ceará estipula alíquotas progressivas para o imposto em evidência.

Estudo realizado por Freitas (2015) sobre a evolução da arrecadação do ITCMD revelou que “Em relação ao percentual médio da evolução dos impostos no Estado do Ceará, no período de 2000 a 2010, o ITCD foi o imposto que apresentou maior percentual de evolução, se comparado ao ICMS e ao IPVA que são os principais impostos do Estado [...]” (FREITAS, C F, 2015).

Informações sobre a arrecadação do ITCMD no Estado do Maranhão podem ser extraídas do Gráfico 17. A análise do mesmo permite inferir a propensão de crescimento da receita com ITCMD no Estado. A maior arrecadação registrada foi observada no ano 2020.

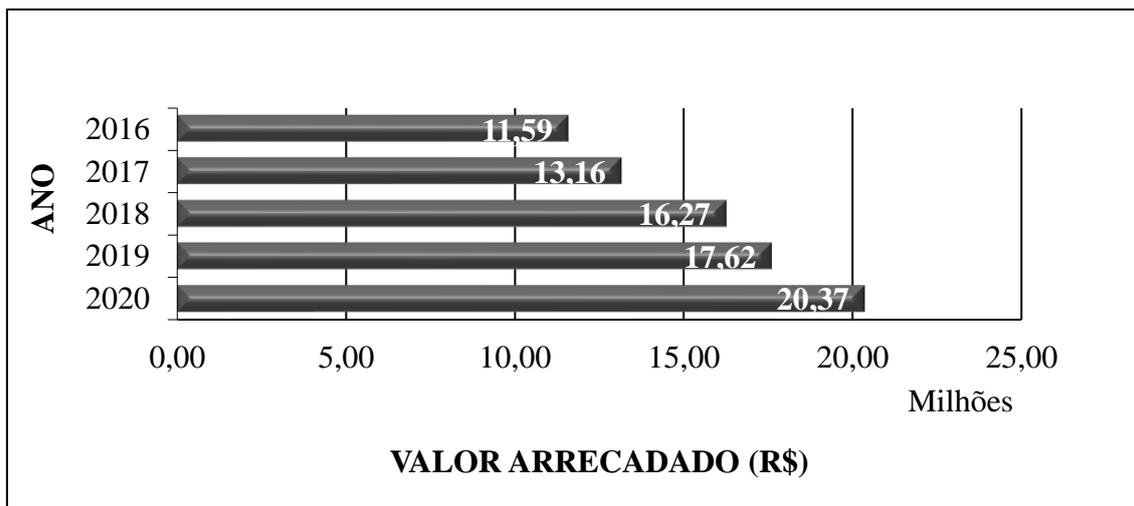


Gráfico 17 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Maranhão no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão.

Para o Estado da Paraíba não é possível determinar propensão de crescimento ou queda na arrecadação com ITCMD na análise temporal dos anos 2016-2020. Por intermédio do Gráfico 18 infere-se apenas que o maior recolhimento na série considerada ocorreu no ano 2019 e o menor em 2017.

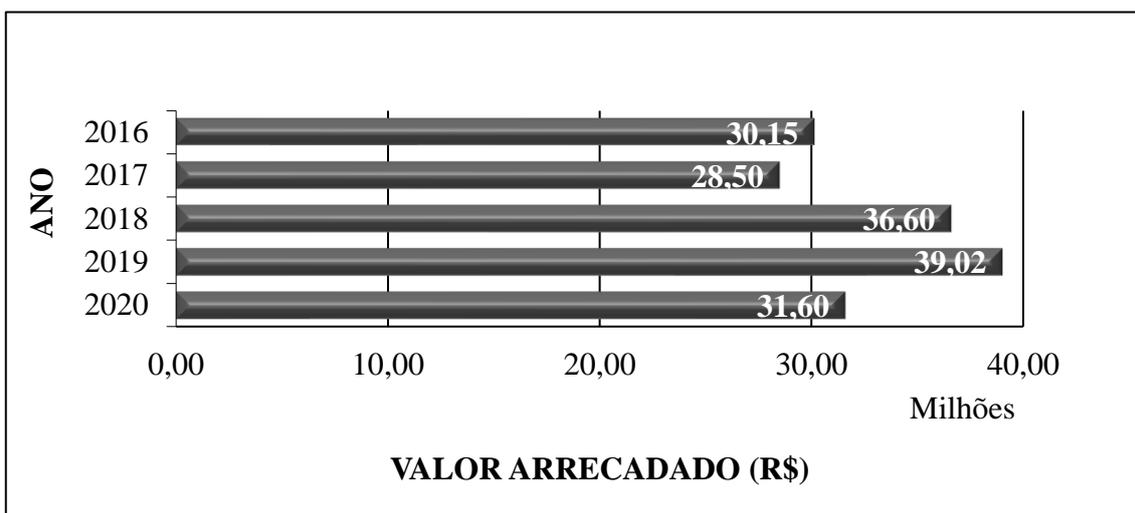


Gráfico 18 – Arrecadação do ITCMD no Estado da Paraíba no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba.

A fim de realçar a relevância da pesquisa elaborada, que nesta seção reflete análise temporal da arrecadação estadual referente ao ITCMD, é interessante ter em mente a participação deste imposto no total de receitas tributárias. Ante o Sistema Tributário Nacional - STN esse tributo ainda possui pouca relevância.

A apuração das receitas e despesas no Estado de Pernambuco no exercício 2019 pode ver verificada na Figura 10. Percebe-se a reduzida participação do ICMD no total de receitas tributárias do Estado.

Figura 10 – Demonstrativo do Balancete da Execução Orçamentária do Exercício 2019 no Estado de Pernambuco

RECEITA	NO EXERCÍCIO	DESPESA	NO EXERCÍCIO
RECEITAS CORRENTES	28.957.553.010,96	DESPESAS CORRENTES	27.288.909.737,08
RECEITAS DE ORIGEM TRIBUTÁRIA	23.388.775.488,42	PESSOAL E ENCARGOS	14.332.611.516,50
RECEITA TRIBUTÁRIA DO ESTADO	17.948.267.526,78	APLICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO DIRETA	13.379.366.087,79
IRRF	1.574.872.674,25	APLICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	953.245.428,71
IPVA	1.264.587.188,07	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	660.284.390,98
ITCD	129.264.591,13	COTA PARTE DOS MUNICÍPIOS	4.892.949.024,66
ICMS	17.294.848.288,56	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	7.403.064.804,94
(-) DEDUÇÃO DE RECEITAS PARA O FUNDEB	(2.691.997.127,67)		
TAXAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	376.691.912,44		
PARTICIPAÇÃO NOS TRIBUTOS DA UNIÃO	5.440.507.961,64		
COTA PARTE DO FPE	6.675.260.678,10		
COTA PARTE DO IPI - ESTADOS EXP. PROD. IND.	83.648.933,33		
COTA PARTE DA CIDE	29.197.825,43		
(-) DEDUÇÃO DE RECEITA PARA O FUNDEB	(1.347.599.475,22)		
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	5.568.777.522,54		
RECEITA DE APLICAÇÃO FINANCEIRA	106.420.407,72		
OUTRAS RECEITAS INTERNAS	1.100.592.140,18		
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	4.361.764.974,64		
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEB	2.028.378.981,55		
COMPLEMENTAÇÃO DA UNIÃO AO FUNDEB	242.357.436,11		
DEMAIS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	2.091.028.556,98		
RECEITAS DE CAPITAL	700.990.092,10	DESPESAS DE CAPITAL	1.916.875.446,40
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	383.086.836,50	INVESTIMENTOS	563.476.137,31
ALIENAÇÃO DE BENS	240.833,42	INVERSÕES FINANCEIRAS	470.470.305,29
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	211.911.948,72	AMORTIZAÇÕES DA DÍVIDA PÚBLICA	882.929.003,80
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	105.750.473,46		

Fonte: Secretaria da Fazenda de Pernambuco.

O comparativo da receita tributária nos anos 2016-2020 é exposto no Gráfico 19. É possível inferir que a maior arrecadação se deu no ano 2020. Observa-se também perspectiva de ao na receita com o ITCMD no comparativo dos três últimos anos.

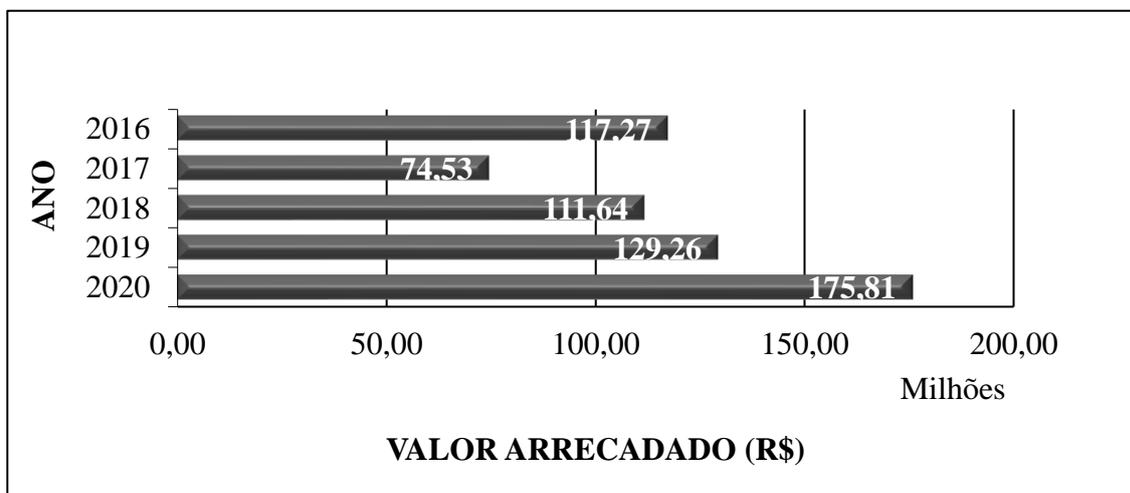


Gráfico 19 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Pernambuco no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria da Fazenda de Pernambuco.

Dados pertinentes ao Estado do Piauí podem ser inferidos a partir do exame do Gráfico 20. O Estado apresenta taxaço progressiva para o Imposto sobre Transmissáo *Causa Mortis* e relatou significativa arrecadação com o imposto nos últimos 3 (três) anos tendo como base o período analisado, havendo destaque para o ano 2018.

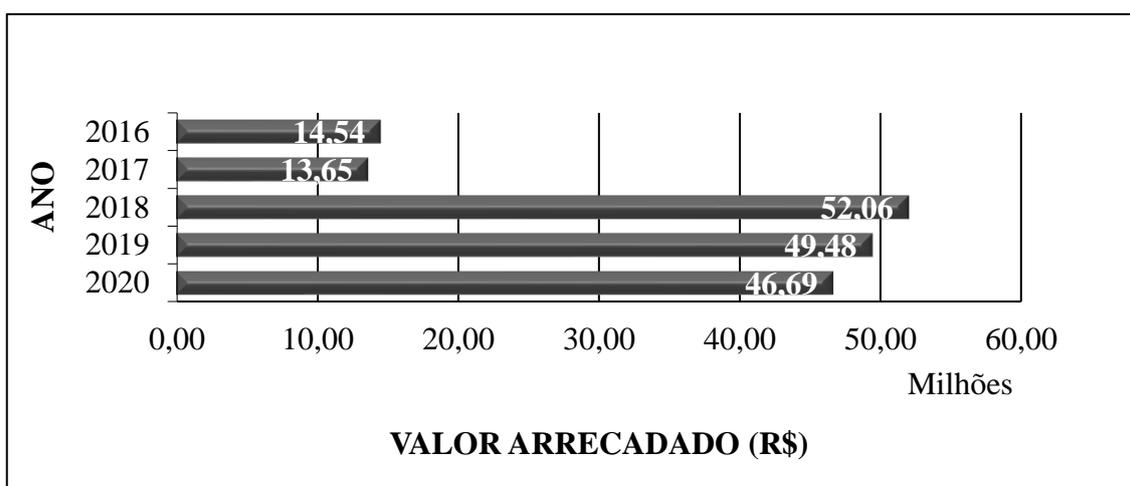


Gráfico 20 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Piauí no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Piauí.

Explicação acerca do recolhimento tributário com ITCMD no Rio Grande do Norte pode ser vislumbrado no Gráfico 21. Os dados ilustram que o ano 2018 apresentou maior arrecadação total para o imposto no confronto entre os demais anos exibidos.

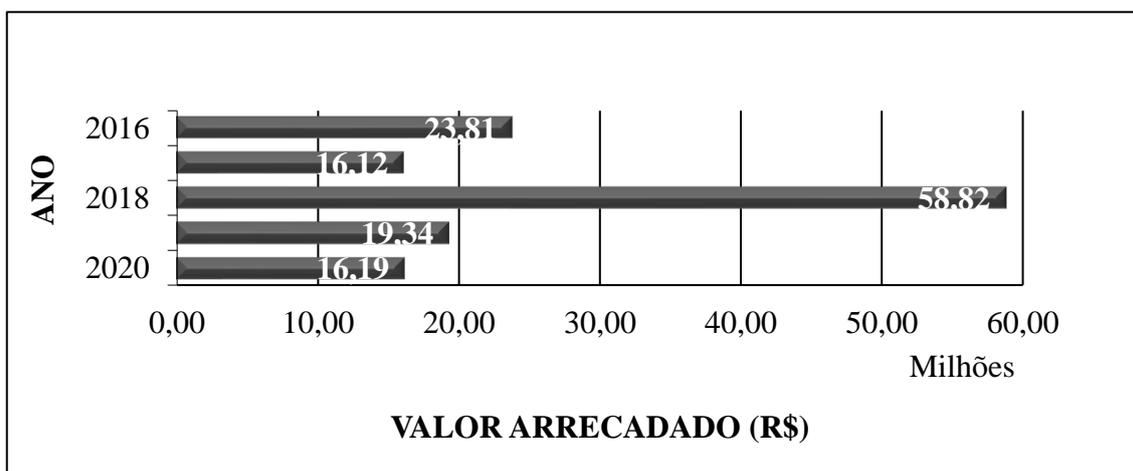


Gráfico 21 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Rio Grande do Norte no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte.

Expõe-se dados do Estado do Sergipe no Gráfico 22.

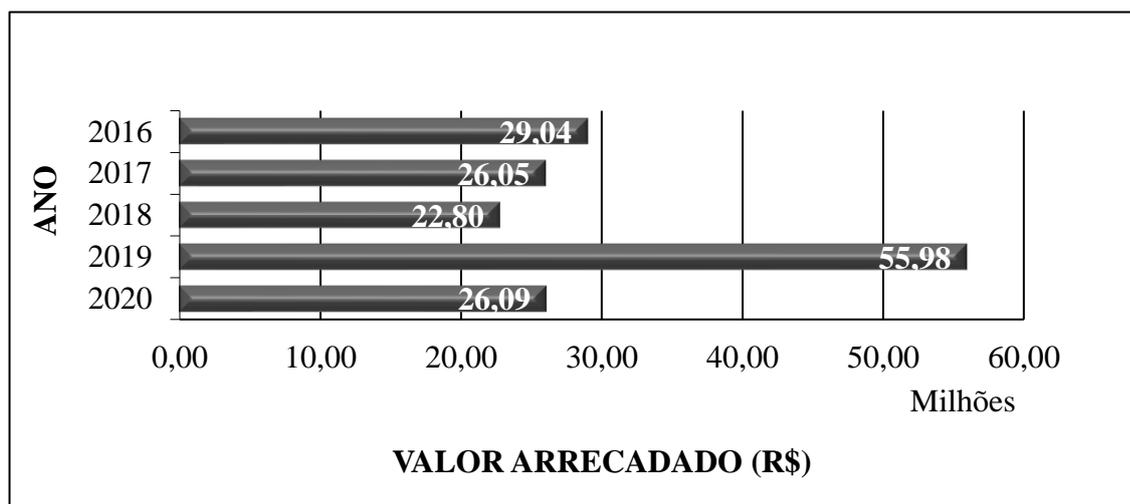


Gráfico 22 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Sergipe no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Sergipe.

Observa-se que no ano 2019 a arrecadação tributária com ITCMD foi expressiva no Estado, representando valor total de R\$ 54,4 milhões. No comparativo com o ano anterior denota aumento de 155,5%. Por outro lado, os valores expressos para o ano 2019 simbolizou apenas 1,3% do volume arrecadado de receita tributária no Sergipe.

6.5 Região Norte

A Região norte do país é composta por 7(sete) Estados, são eles Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins. Dentre eles Acre, Amapá, Amazonas e Roraima são entes que ainda adotam a taxaço única. Em contrapartida, Pará, Rondônia e Tocantins alteraram suas respectivas legislaçoes para praticarem a alíquota progressiva para o ITCMD.

A análise dessa localidade parte da apresentação de um panorama da arrecadaço referente ao ITCMD nos últimos 5(cinco) anos no Estado do Acre. O Gráfico 23 traz informaçoes sobre o período investigado. É possível observar elevada arrecadaço para o imposto no ano 2017, quando comparado com os demais exercícios investigados.

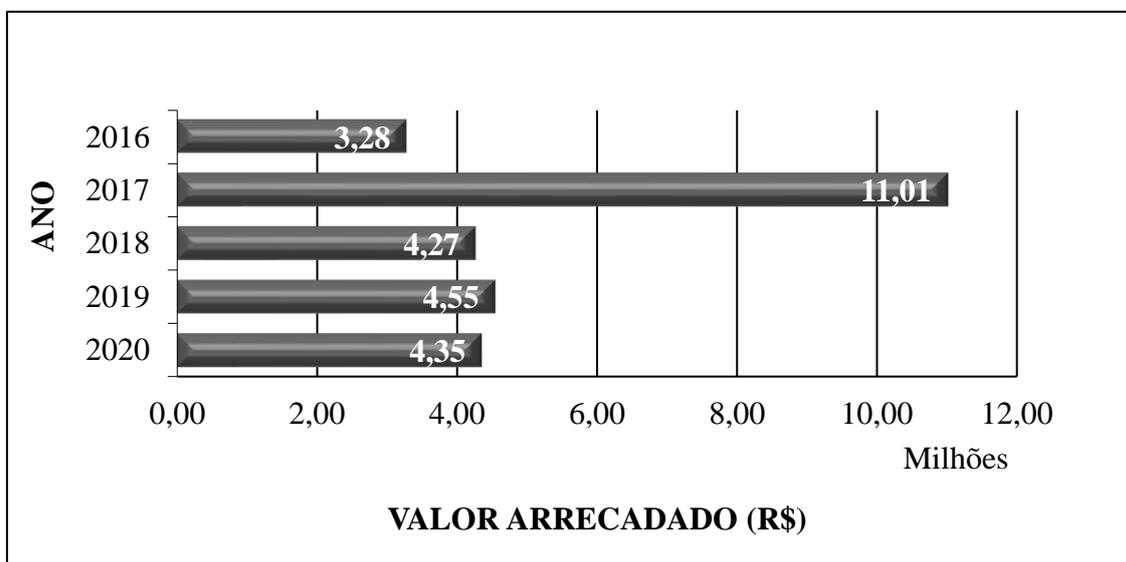


Gráfico 23 – Arrecadaço do ITCMD no Estado do Acre no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Acre.

Passa-se, agora, para o exame dos últimos 5 (cinco) anos de arrecadação referente ao ITCMD no Estado do Amapá. Os dados divulgados no Gráfico 24 ilustram tendência de crescimento no recolhimento do imposto objeto de estudo.

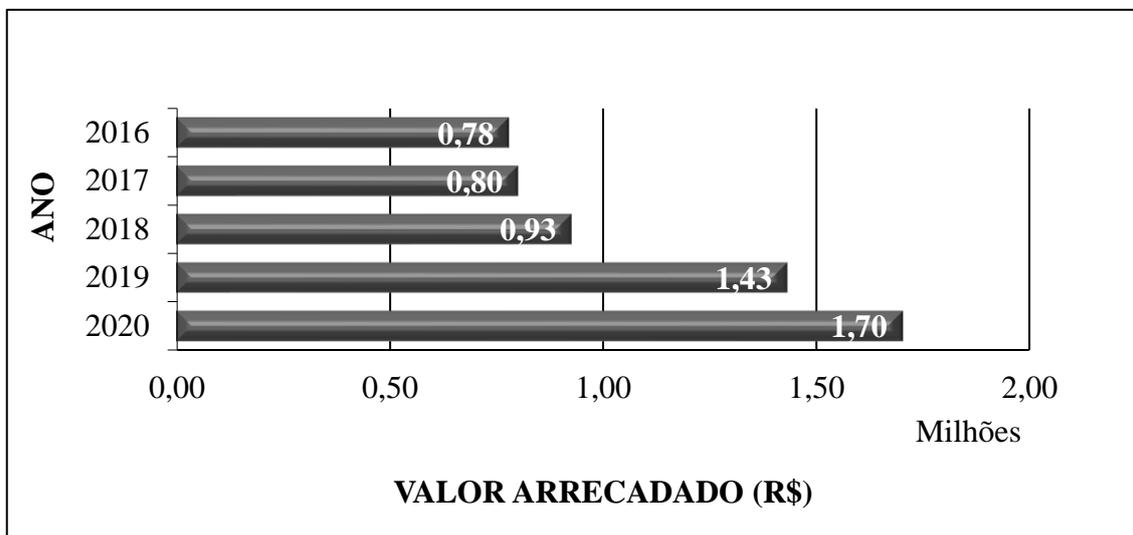


Gráfico 24 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Amapá no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Amapá.

Cenário resumido da arrecadação de tributos estaduais em 2020 no Amapá é expresso na Figura 11. Revela-se panorama da carga tributária total no Estado. A análise das informações apresentadas permite identificar que a arrecadação com o ITCMD foi inferior ao recolhido individualmente com os demais impostos.

Figura 11 – Demonstrativo da arrecadação de tributos estaduais no ano 2020

TRIBUTOS MÊS	ICMS	IPVA	ITCMD	IRRF	TAXAS	OUTRAS RECEITAS	DÍVIDA ATIVA	TOTAL
JANEIRO	85.924.515,68	5.176.200,24	441.964,04	9.659.479,84	2.986.597,99	639.504,47	149.808,64	104.978.070,90
FEVEREIRO	83.493.332,85	5.716.640,91	191.857,78	10.227.278,89	2.641.274,19	522.467,29	223.447,14	103.016.299,05
MARÇO	70.570.353,85	19.666.793,92	31.592,00	12.871.559,62	3.681.064,26	151.086,48	200.336,75	107.172.786,88
ABRIL	70.820.762,49	2.878.451,25	1.000,00	11.499.308,82	769.699,95	50.200,51	78.030,49	86.097.453,51
MAIO	52.241.345,51	2.233.089,11	13.000,00	11.727.534,36	734.739,09	88.595,77	64.453,16	67.102.757,00
JUNHO	56.798.042,37	5.502.048,91	97.237,51	14.372.218,79	1.411.487,56	198.472,28	70.564,34	78.450.071,76
JULHO	72.274.544,32	7.010.985,47	77.584,19	30.703.630,64	2.298.111,26	94.803,21	214.034,94	112.673.694,03
AGOSTO	99.940.858,26	7.850.306,72	70.329,08	30.394.254,05	2.994.839,02	21.162,78	189.719,74	141.461.469,65
SETEMBRO	106.365.129,65	7.802.502,39	97.549,13	30.709.003,45	3.227.645,54	60.000,06	150.414,75	148.412.244,97
OUTUBRO	98.153.280,27	5.756.883,71	218.578,22	12.523.441,48	2.907.899,36	55.204,36	121.823,27	119.737.110,67
NOVEMBRO	112.449.928,27	3.534.622,03	140.866,28	12.727.520,91	1.299.953,57	675.346,53	168.461,16	130.996.698,75
DEZEMBRO	104.798.685,32	4.481.787,77	322.480,36	91.221.787,98	1.970.175,11	51.043,96	153.718,70	202.999.679,20
TOTAL	1.013.830.778,84	77.610.312,43	1.704.038,59	278.637.018,83	26.923.486,90	2.607.887,70	1.784.813,08	1.403.098.336,37

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Amapá.

Identificado por aplicar alíquota bastante inferior ao teto estipulado por Resolução do Senado Federal, o Amazonas é o próximo Estado a ser examinado. O Gráfico 25 apresenta dados relativos ao intervalo 2016-2020. Percebe-se que a arrecadação com o ITCMD no ano de 2020 foi bem maior quando comparada aos anos anteriores.

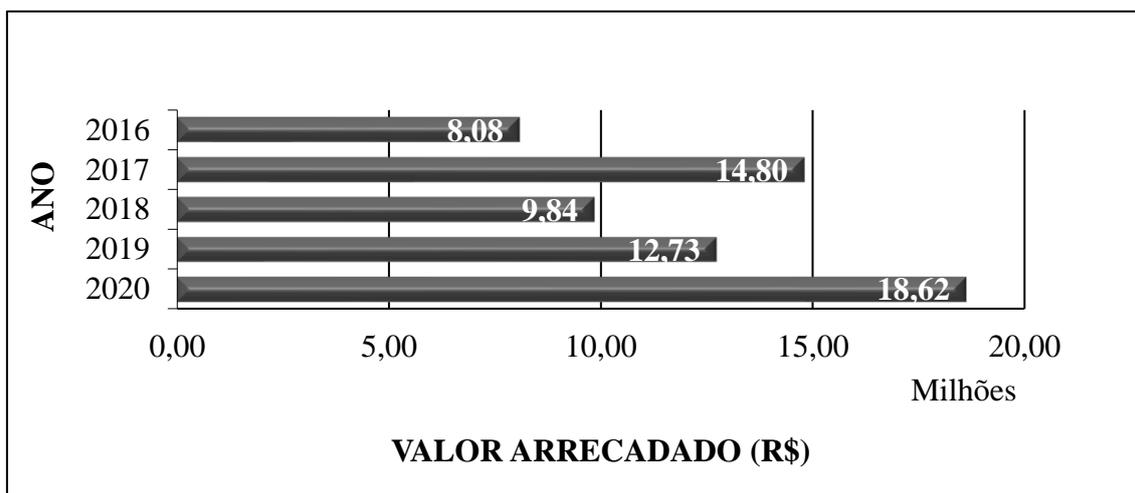


Gráfico 25 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Amazonas no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Amazonas.

Esclarecimentos concernentes a arrecadação com ITCMD no Estado do Pará são demonstrados no Gráfico 26.

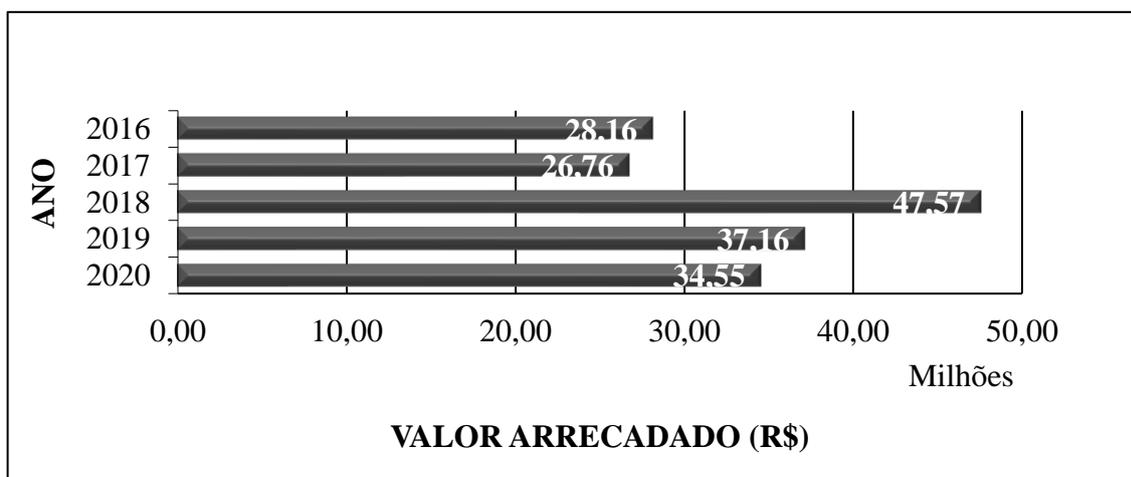


Gráfico 26 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Pará no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado de Fazenda do Pará.

O exame do Gráfico 26 revela que o ano de maior recolhimento com ITCMD foi 2017. Ademais, a partir deste ano percebe-se tendência decrescente quanto a arrecadação do imposto ora investigado.

Informações alusivas ao Estado de Rondônia são expostas no Gráfico 27. Não é possível observar claramente tendência definida de aumento ou queda na arrecadação com o ITCMD nessa localidade. Identifica-se, contudo, que os anos que apresentaram maior recolhimento foram 2016 e 2019.

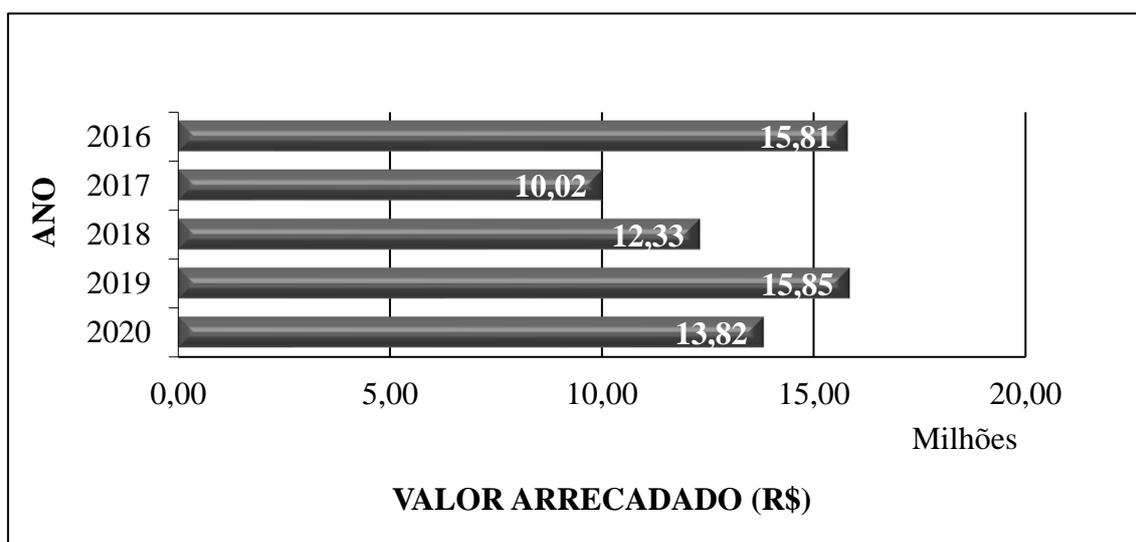


Gráfico 27 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Rondônia no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado de Finanças de Rondônia.

Em relação ao Estado de Roraima são exibidos alguns dados referentes aos último 5(cinco) anos no Gráfico 28 que se segue. A arrecadação com o ITCMD no Estado revela destaque para o recolhimento apresentado no ano 2020. Para mais, a exposição demonstra tendência de aumento na participação desse tributo na receita estatual a partir do ano 2017.

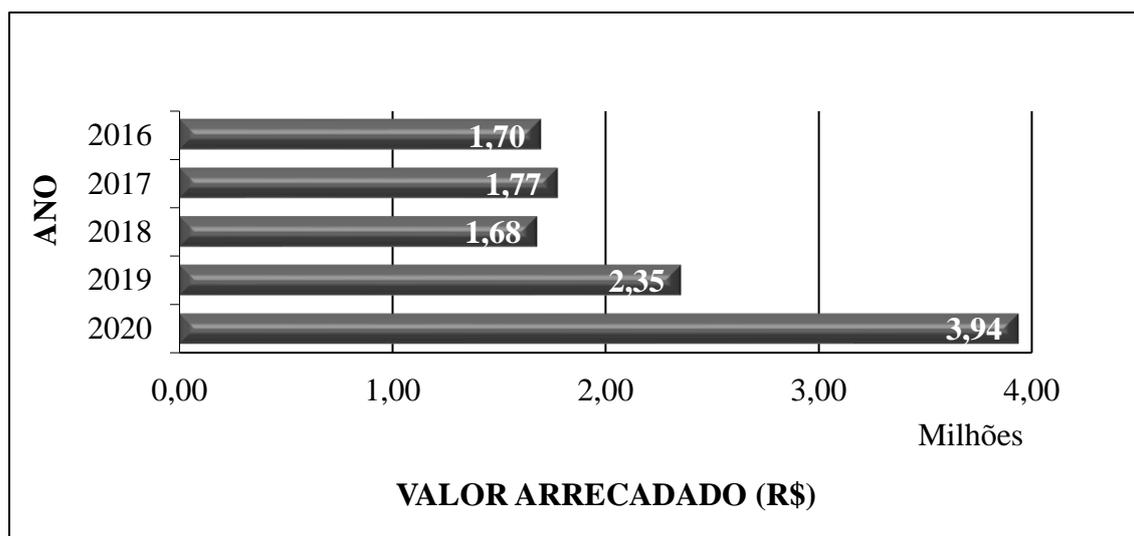


Gráfico 28 – Arrecadação do ITCMD no Estado de Roraima no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Roraima.

Completando a análise da Região Norte, dados sobre o recolhimento com ITCMD nos últimos 5 (cinco) anos no Estado do Tocantins são mostrados no Gráfico 29.

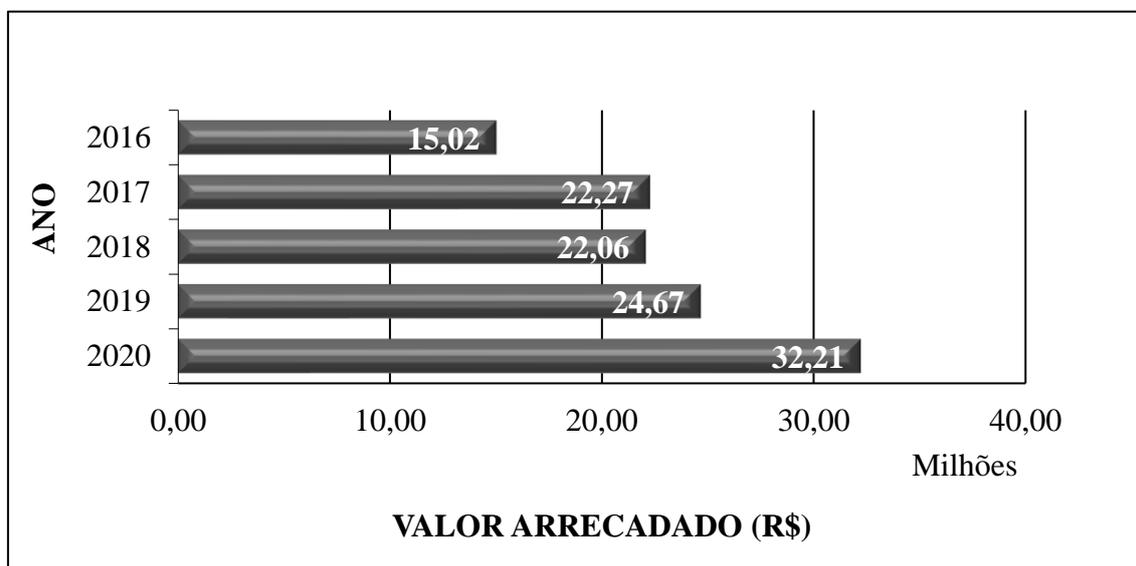


Gráfico 29 – Arrecadação do ITCMD no Estado do Tocantins no período 2016-2020

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Tocantins.

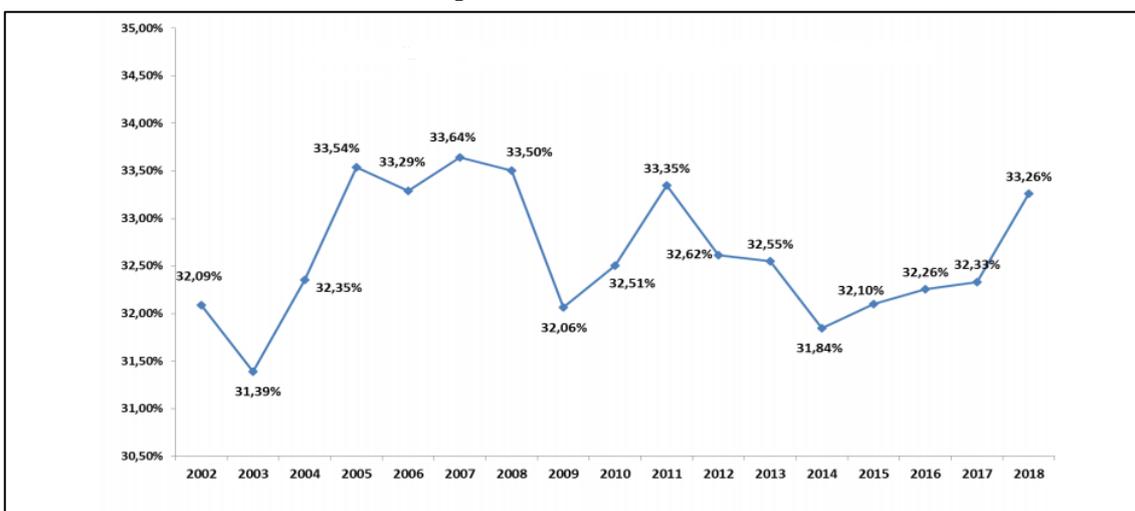
Percebe-se que a maior arrecadação estadual se deu no ano 2020. Além disso, com base na observação do período 2018-2020 nota-se que há propensão de crescimento no recolhimento do ITCMD.

6.6 Panorama da arrecadação nacional

Interessante revelar perspectiva da arrecadação nacional no ano de 2020. Busca-se identificar a participação do ITCMD no total da carga tributária do país. Ressalta-se que a carga tributária reflete o total da arrecadação das receitas fiscais do Estado em relação ao PIB do país investigado. Paulsen (2017, p. 22) explica que “A carga tributária em um país é a relação percentual entre o volume de tributos arrecadados e o total da riqueza produzida (Produto Interno Bruto — PIB)”.

Antes de expor dados sobre a arrecadação nacional, proveitoso é mostrar a evolução da carga tributária no país. A Figura 12 apresenta informações no tocante ao período 2002-2008. Identifica-se tendência de crescimento da carga tributária nacional a partir do ano 2014.

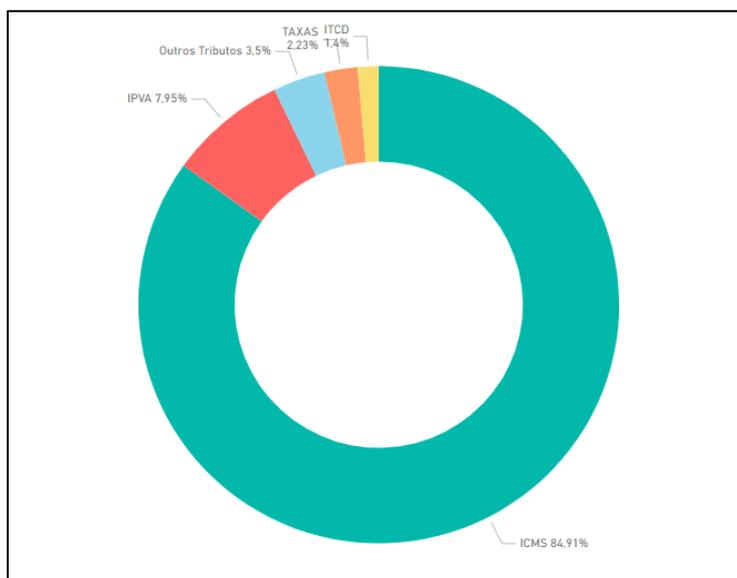
Figura 12 – Evolução da Carga Tributária no Brasil em Percentual do PIB no período 2002-2018



Fonte: Ministério da Economia - Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).

Apresenta-se panorama geral do recolhimento nacional do ano 2020 na Figura 13 no que diz respeito aos tributos estaduais.

Figura 13 – Arrecadação de Tributos Estaduais em 2020



Fonte: Ministério da Economia - Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Nota-se que o recolhimento nacional com ITCMD representou o menor percentual de arrecadação quando comparado com os demais tributos. A arrecadação total com ITCMD no período foi de R\$ 8.602.147.477,61 representando apenas 1,4% no total da receita investigada. O imposto de maior destaque é o ICMS com arrecadação total de R\$ 520.060.416.836,92 e representatividade de 84,91%. O valor total de receita no ano 2020 foi de 612,48 Bilhões, representando variação positiva de 1,60% em relação ao ano 2019, quando recolheu-se 602,84 Bilhões com tributos estaduais.

7 IMPLICAÇÕES INERENTES AO POSSÍVEL AUMENTO DE ALÍQUOTA

Primeiramente, cabe registrar que apesar de firmado o entendimento sobre a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD, o que foi afirmado em 2013 por meio do RE 562045/RS, viu-se que parte dos Estados brasileiros ainda não adotaram esta técnica em suas respectivas legislações. Para mais, nem todos os entes que praticam a progressividade fixam a alíquota máxima permitida. Tendo em mente esta apuração identificou-se que grande parte das discussões sobre Reforma Tributária no tocante ao ITCMD tem como foco a ampliação da alíquota máxima permitida para tributação, ou seja, o aumento da faixa de incidência do respectivo imposto.

As faixas de alíquota servem como delimitação do ônus a ser cobrado sobre definido estoque de riqueza. Todavia, não se pode esquecer da existência de práticas de elisão e sonegação fiscal que visam o não pagamento de tributos. Oliveira (2010, p.256)

salienta que “[..] de uma forma ou de outra, as pessoas procuram caminhos (ou descaminhos) de elisão, evasão ou quaisquer outros meios, de não arcar com a carga tributária”. Existem ainda critérios de isenção do respectivo imposto nos diversos entes da federação que impactam na arrecadação do ITCMD.

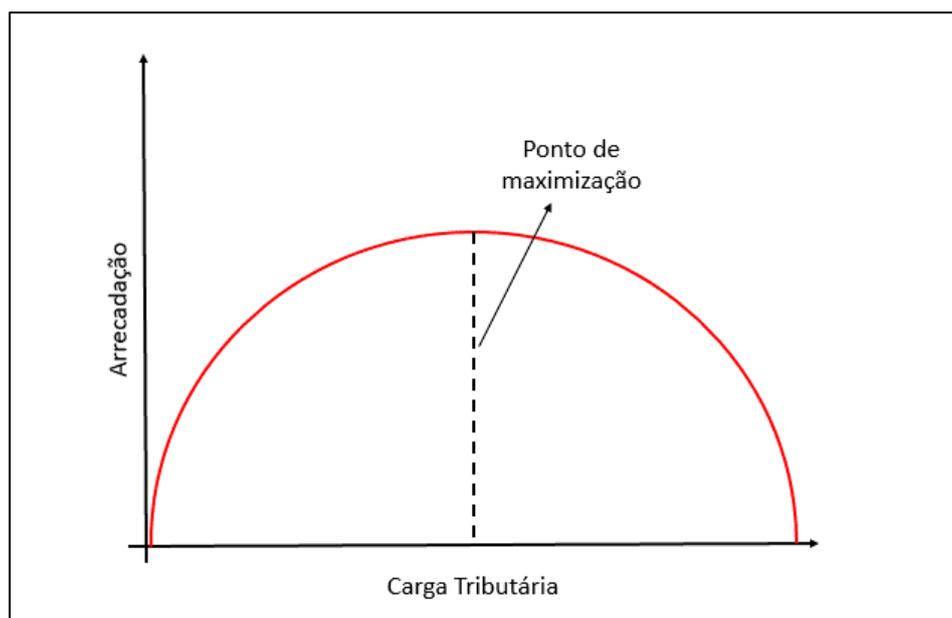
Nesse ponto de vista, frisa-se que não se deve analisar tão somente o valor do teto permitido, mas também as faixas de cobrança da alíquota. Carvalho JR (2018, p. 466) revela que “Também é importante verificar a faixa do valor da herança onde a alíquota progressiva mais alta é aplicada. Se este valor for muito alto, será baixo o número de contribuintes ou o valor da herança sujeita à alíquota mais alta, reduzindo-se o valor da tributação efetiva”.

O ITCMD revela sim potencial de receita considerável. Acaso todos os entes federativos adotassem alíquotas progressivas até o teto de 8% a receita brasileira poderia aumentar significativamente. Assim sendo, aumento da alíquota máxima atrelado ao efetivo emprego da técnica da progressividade poderia representar aumento no nível de arrecadação dos Estados.

Fundamental discorrer acerca das implicações oferecidas pela Curva de Laffer que retrata a relação entre o nível de tributação e de arrecadação de um país. Lima e Rezende (2019, p. 241) explicam que “de acordo com a teoria, a partir de um determinado ponto da curva (nível de tributação), a elevação das alíquotas dos tributos produz efeito inverso, isto é, a arrecadação reduz-se proporcionalmente, pelo esgotamento da capacidade contributiva”.

A curva de Laffer, ilustrada na Figura 14, foi desenvolvida pelo economista Arthur Laffer e define a existência de um ponto de equilíbrio no qual a arrecadação é maximizada. Para Blanchard (2007, p. 470) a ideia geral representada pela Curva de Laffer é a de que “[...] quando as alíquotas de impostos são altas o suficiente, um aumento adicional na alíquota de imposto pode levar a uma diminuição das receitas de impostos”. Nesse sentido, mudanças legislativas que acabem por aumentar a taxa sobre o ITCMD podem não ter o resultado de crescimento na arrecadação esperado.

Figura 14 – Curva de Laffer



Fonte: <https://comoinvestir.thecap.com.br/curva-de-laffer/>

O exame da Figura 14 revela que a receita será nula quando não existe tributação, bem como quando esta alcança o patamar de 100% de tributação. Entretanto, da alíquota de 0% até o ponto de maximização, a economia responderá positivamente ao aumento da carga tributária. De outro lado, a partir do ponto de equilíbrio em diante a carga tributária passa a ser insuportável para a comunidade, refletindo uma faixa que impacta negativamente objetivos propostos por certa política fiscal em termos de arrecadação. Fernandez (2014, p.55) expõe que “quando o nível dos impostos ultrapassa este limite, a arrecadação do governo, ao invés de aumentar, começa a diminuir. E tanto mais diminui quanto mais se aumentam as alíquotas dos tributos”.

Notadamente, é importante ter em mente as considerações trazidas pela Curva de Laffer ao se discorrer sobre políticas que visem modificar as alíquotas incidentes sobre o ITCMD. Isso pelo fato de estipular uma relação de causa e efeito sobre o aumento da carga tributária e o respectivo incremento de receita. Como visto em seções anteriores importantes discussões têm sido feitas no sentido do aumento da alíquota máxima do ITCMD no Brasil.

O maior desafio trazido pela Curva de Laffer é identificar o ponto de maximização, que representa o nível de tributação ótima na curva. Oliveira Junior (2011) argumenta:

Quanto mais específica for a análise feita, com o foco em um determinado tributo e setorizada economicamente, maior a possibilidade de resultados satisfatórios que proporcionem o alcance de resultados eficientes, tanto em termos econômicos como em nível de política tributária [...]. (OLIVEIRA JUNIOR, 2011, p. 192).

De outro ângulo, possível aumento da alíquota máxima do ITCMD tenderia a fazer com que as famílias recorressem cada vez mais a mecanismos de planejamento. Machado Segundo (2017, p. 266) elucida que “planejamento tributário [...] é a organização das atividades do contribuinte de sorte a que sejam – licitamente – submetidas ao menor ônus tributário possível”. A amplitude das alíquotas pode incentivar o planejamento sucessório dos contribuintes.

Como o foco da pesquisa é tão somente o exame do ITCMD, as famílias brasileiras tenderiam a buscar soluções com o intuito de manter a gestão do patrimônio nas mãos de seus atuais titulares. A iminente reforma no campo das alíquotas traz a necessidade de realização de um planejamento sucessório. Como forma de evitar que o Poder Público devore grande parte do patrimônio familiar, o ideal é que ele seja feito antes das modificações legislativas. Madaleno (2014) explica:

A expressão planejamento sucessório compreende um conjunto de projeções realizadas em vida, para serem cumpridas como manifestação de um querer especial, sobrevivendo a morte do idealizador, sendo então cumprida sua vontade em sintonia com seus antecipados desígnios tudo com vistas ao bem comum de seus herdeiros, construindo um ambiente de pacífica transição da titularidade da herança, contribuindo o planejamento da sucessão para a melhor perenização do acervo do espólio. (Madaleno, 2014, p. 190-191).

De outra parte, uma tributação mais gravosa sobre o patrimônio poderia promover desincentivo da sua transmissão ao herdeiro. Na prática, a aplicação de imposto progressivo sobre o patrimônio poderia fazer com que toda a estrutura social seja prejudicada, não apenas contribuintes abastados seriam prejudicados. O exame de tal viabilidade deve ter em conta prováveis impactos como a queda de empregos, salários e produção nacional. Em acréscimo, poderia haver quedas de investimento, provocando limitações no crescimento econômico. Segundo o argumento de Couto (2016):

A imposição de uma tributação muito alta sobre o patrimônio dos mais ricos significa que estes a cada tributação deverão dispor de suas riquezas para que possam pagar o imposto, o que estimularia aplicação de tais riquezas em países estrangeiros ou em paraísos fiscais, levando a evasão fiscal e não necessariamente a uma maior arrecadação. (COUTO, 2016, p.24).

A avaliação das estratégias sucessórias busca minimizar o impacto de um aumento na taxaço do ITCMD que possa significar perda financeira na transmissáo patrimonial. Reforça Chaib (2016):

Dessa maneira, o contribuinte busca formas “alternativas”, quer seja para evadir-se do pagamento do tributo, quer seja para desviar dos infortúnios no processo de transmissáo, e, assim, ele realiza negócios jurídicos viciados, fugindo aos propósitos negociais, a título de exemplo, poderia-se destacar: os contratos de empréstimos entre pais e filhos, simulações de doações e venda de ativos e/ou de cotas da empresa familiar para filhos. (CHAIB, 2016, p. 46).

O aumento na alíquota máxima no ITCMD e a efetiva aplicação da técnica da progressividade poderia, também, gerar efeitos adversos como o desestímulo ao investimento, a poupança e o empreendedorismo privado, o que, por sua vez, compromete o desenvolvimento econômico e a geração de empregos no país.

Efetivo aumento da tributação do ITCMD poderia levar ao desincentivo em relação a poupança para parcela da população, haja vista possibilidade de apropriação futura pelo Estado. Contudo, outros indivíduos tenderiam a poupar mais. Explica Pacheco (2017):

[...] outras pessoas podem considerar que aumentos nas alíquotas sobre a herança representem maior necessidade de poupar. As pessoas tenderiam a querer manter um certo padrão de renda ao longo da vida e o mesmo valeria para sua prole. Por isso que eventuais aumentos de alíquotas de imposto de renda ou herança podem ser um estímulo a poupar mais, já que as pessoas gostariam de manter o bem futuro (herança) num patamar aceitável, o qual compense a maior taxaço (efeito-renda). (PACHECO, 2017, p. 5).

Pertinente considerar que a alteração das regras de tributação sobre a herança é um provável incentivo à aferição de renda por intermédio do trabalho, movimentando a economia e desestimulando casamentos em função de patrimônios. Além disso, existe expressa vedação constitucional ao confisco.

Nota-se por outro lado, que existem diferentes saídas para o enfrentamento da necessidade de receita no Brasil. Em uma época de debates efervescentes, deve-se tomar cuidado com uma tributação populista que poderia acarretar em graves problemas, como desaceleração dos investimentos. Não obstante, os desenvolvedores de política econômica sempre estão criando formulações para modificar os rumos do crescimento e do desenvolvimento. Viável seria o planejamento econômico estratégico de longo prazo atrelado a uma política econômica responsável.

Destaca-se, ainda, que a maioria dos investimentos enfrentam dificuldades de excesso de burocracia, barreiras tarifárias, obstáculos de financiamento, infraestrutura de transportes ineficiente e outros entraves que dificultam o investimento e desenvolvimento do país. Bem acolhida seria a simplificação do Sistema Tributário Nacional e a redução das isenções.

Tendo como enfoque apenas o imposto investigado verificou-se significativa variação no que se refere a tributação sobre as heranças. Identificou-se diferença considerável nas faixas de aplicação da alíquota máxima entre os Estados que impactam na arrecadação do ITCMD. Neste ponto, revela-se a necessidade de harmonização entre as alíquotas praticadas e a compatibilidade entre o sistema de cobrança em relação ao ITCMD nos diferentes Estados. O que contribuiria, ainda, para controle da guerra fiscal.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil, abre-se o processo sucessório com a morte gerando o direito à herança. Considera-se herança como agrupamento de bens, direitos e obrigações que são transmitidos pelo fenômeno sucessório. O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) é o imposto devido quando se recebe herança. O ITCMD é gravado sobre a propriedade do *de cujus* no processo sucessório.

Atualmente, a alíquota máxima permitida por Resolução do Senado Federal na cobrança do referido imposto é de 8% (oito por cento). O emprego da técnica da progressividade para o imposto foi objeto de discussão judiciária e teve o aval do Supremo Tribunal Federal no RE 562045/RS. A partir de então, muitos Estados passaram a promover mudanças legislativas a fim de inserir a oportunidade das alíquotas progressivas em suas localidades.

A tendência de aumento das alíquotas do ITCMD tem como alvo a complementação das fontes de receita tributária dos Estados e do Distrito Federal, já que a eles pertence o produto da arrecadação do imposto. Dessa forma, as mudanças legislativas podem ser vistas como estratégia de aumento da arrecadação do fisco.

Em complementação, têm sido levantados debates que intentam modificar o teto da alíquota permitida para cobrança do imposto. Viu-se, por exemplo, o Projeto de Resolução do Senado Federal 57/2019 que almeja modificar a alíquota máxima pra 16% (dezesesseis por cento). Percebe-se que a discussão é atual e tem despertado a atenção das

administrações fazendárias, ganhando cada vez mais espaço na seara legislativa. Cabível pontuar que não existe um limite mínimo a ser seguido pelos entes federativos.

A estratégia do método de progressão de alíquotas procura reduzir a carga tributária para indivíduos com menor capacidade de contribuição, buscando a justiça fiscal. Valoroso salientar que deve haver razoabilidade no estabelecimento das alíquotas, ressaltando-se a importância de um limite máximo a ser seguido. Isso para evitar que haja cobrança excessiva pelo fisco.

Deve-se considerar que alíquotas elevadas, de acordo com a Curva de Laffer, podem não ter o resultado de crescimento na arrecadação almejado pelo fisco e também podem fazer com que as famílias brasileiras recorram ao planejamento sucessório. Este recurso intenta salvaguardar a gestão do patrimônio familiar e minimizar o impacto de um aumento na taxa do ITCMD.

Além do mais, o estudo evidenciou que do total de 26 (vinte e seis) Estados e o Distrito Federal, 10 (dez) entes federativos estabelecem alíquota única para o ITCMD, são eles: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Roraima e São Paulo. Observou-se que Acre, Alagoas, Amapá e Mato Grosso do Sul estabelecem alíquotas fixas, porém diferenciadas entre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e o Imposto sobre Doações. Nestes Estados, as alíquotas aplicadas para o primeiro imposto são sempre superiores aquelas aplicadas para situação de doação.

Identificou-se que os Estados com alíquota única para o ITCMD determinam valores de teto bastante inferiores ao máximo permitido legalmente. Ademais, constatou-se que Amapá, Minas Gerais e Paraná, apesar de manterem alíquota única para o imposto em tela, exibiram tendência de crescimento quanto a receita proveniente do ITCMD nos últimos 5 (cinco) anos.

De outro lado, empregam alíquotas progressivas a Bahia, Ceará, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins; sendo que apenas 10 (dez) entes estabelecem alíquotas que alcançam o teto fixado pela Resolução do Senado Federal. Para mais, os Estados do Maranhão e Rio Grande do Sul transparecerem propensão de aumento na arrecadação do ITCMD no período 2016-2018. Sob outra perspectiva, mesmo adotando a estratégia da progressividade no Rio de Janeiro expôs-se redução na arrecadação nos anos 2020, 2019 e 2018 cada um analisado

individualmente, quando comparados ao total em 2017 e do ano 2016. O maior valor de receita com ITCMD no Estado foi no ano 2016.

Portanto, verificou-se que existe baixa tributação sobre a transferência patrimonial no país. Além disso, foram constatadas diferenças significativas nas faixas de aplicação da alíquota máxima entre os entes federativos. Revela-se possível potencial de receita a ser aproveitado, bem como a imprescindibilidade de que as faixas de alíquotas sejam ajustadas entre eles. Isso tendo em vista que a tributação sobre a herança varia em conformidade com a legislação do local em que será realizada a tributação, sendo bastante diversificada no Brasil. Todavia, exames mais aprofundados que levem em consideração a estimação de valores podem ser aplicados ao estudo feito para a obtenção de conclusões mais sólidas. Estimativas econométricas poderiam ser exploradas na busca pela compreensão do papel de uma tributação mais gravosa sobre a herança como eventual meio de resolver o problema fiscal no país.

Por fim, deve-se apontar a variabilidade de sítios eletrônicos visitados para obtenção dos dados expostos no trabalho. Cada Fazenda Estadual possui uma interface própria que pode facilitar ou não a obtenção das informações. Além disso, buscar esse conhecimento em 27 plataformas digitais foi um desafio apresentado. Muitas vezes os valores procurados não eram expostos de forma clara e objetiva, no que se refere exclusivamente ao tema abordado, o que exigiu tempo e perseverança para prosseguir na procura virtual e alcançar o dado desejado.

REFEÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev.; atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2017.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5. ed. rev.; atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BARRENI, Smith. O princípio do “não-confisco” e sua aplicabilidade aos impostos incidentes sobre a propriedade, renda e consumo. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Temas de direito tributário**. Curitiba: Editora Virtual Gratuita - EVG, 2016.

BLANCHARD, Olivier. **Macroeconomia**. Tradução de Cláudia Martins, Mônica Rosemberg. 4. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 8 maio 2020.

_____. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional 41, de 30 de abril de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 30 abr. 2003. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717>. Acesso em: 8 maio 2020.

_____. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional 60, de 28 de maio de 2015**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. Brasília: Câmara dos Deputados, 28 maio 2015. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1299828>. Acesso em: 8 maio 2020.

_____. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional 45, de 03 de abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 03 abril 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 28 maio 2020

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 abr. 2020.

_____. Código Civil (2002). **Código Civil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 10 abr. 2020.

_____. Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 22 abr. 2020.

_____. **Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 3 jun. 2020.

_____. Ministério da Economia. **Ofício CONSEFAZ n° 11, de 10 de dezembro de 2015**. Proposta de Resolução do Senado fixando a alíquota máxima do ITCMD. Brasília, DF: Ministério da Economia, 10 set. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/consefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-consefaz-ndeg-11-15>. Acesso em: 8 maio 2020.

_____. Senado Federal. **Projeto de Resolução do Senado 57, de 13 de junho de 2019**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata o inciso I do caput, e inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 13 junho 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288>. Acesso em: 8 maio 2020.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional 96, de 9 de julho de 2015**. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Brasília, DF: Senado Federal, 9 julho 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>. Acesso em: 8 maio 2020.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional 110, de 10 de julho de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 10 julho 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 28 maio 2020.

_____. Senado Federal. **Resolução 9, de 6 de maio de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 6 maio 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 7 maio 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 542485/2013**. Extraordinário. ITCMD. Progressividade. Constitucional. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário 562045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida. Relator: Ministro Marco Aurélio, 19 fev. 2013. Brasília: STF, 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3477266>. Acesso em: 12 maio 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.045/2013**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei estadual: progressividade de alíquota de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva. Recurso Extraordinário provido. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 6 fev. 2013. Brasília: STF, 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 11 maio 2020.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CALMON, Sacha. A tragédia fiscal do Brasil. In: LOBATO, Valter de Souza (org.). **Tributo ao tempo**: artigos. 2. ed. Belo Horizonte: Estúdio 43 Artes & Projetos, 2018.

_____. Empréstimo compulsório? In: LOBATO, Valter de Souza (org.). **Tributo ao tempo**: artigos. 2. ed. Belo Horizonte: Estúdio 43 Artes & Projetos, 2018.

CARVALHO, Dimas Messias de; CARVALHO, Dimas Daniel de. **Direito das Sucessões. Inventário e Partilha**: teoria, jurisprudência e esquemas práticos. Atualizado conforme a Lei n. 11. 441/2007. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CHAIB, Flávio. **Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países**. 2016. 106 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2016.

- CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário:** com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. (Coleção sinopses jurídicas, 16).
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil, família, sucessões.** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COUTO, Ana Beatriz Mandina da Graça. **A progressividade do ITCMD à luz do poder de tributar dos entes federados.** 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Escola de Direito FGV Direito Rio, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2016.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário:** constituição e código tributário nacional. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional.** 3. ed. Rio de Janeiro: Editora *Lumen Juris*, 2011.
- FERNANDEZ, Brena Paula Magno. **Economia do Setor Público.** 4. impri. Florianópolis: UFSC, Centro Sócio Econômico, Departamento de Ciências Econômicas, 2014
- FREITAS, Cícero Ferreira. **ITCD:** Uma Visão da Arrecadação deste Imposto no Brasil e no Estado do Ceará entre 2000 e 2010. 2015. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direitotributario/itcd-uma-visao-da-arrecadacao-deste-imposto-no-brasil-e-no-estado-do-ceara-entre2000-e-2010>. Acesso em: 28 fev. 2021.
- GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil:** direito das sucessões. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- GUEDES, Dyeggo Rocha; PASSOS, Luana; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? *In:* FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária necessária:** diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito das sucessões.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. (Coleção sinopses jurídicas, 4).
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, MS, v. 20, n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019

LUCIEZI JÚNIOR, Álvaro. MARIA, Elizabeth de Jesus. **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília, DF: Editora Brasília, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MADALENO, Rolf. Planejamento sucessório. **Revista IBDFAM**: Famílias e Sucessões, Belo Horizonte, v. 01, p. 189-2014, jan./fev. 2014.

MIGUEL, Luciano Costa. Uma análise da juridicidade do imposto sobre herança e doações (ITCMD) progressivo. **Revista Jus Navigandi**. Teresina, ano 16, n. 2754, 15 jan. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/18269>. Acesso em: 11 maio 2020.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. A Reforma Tributária necessária: uma introdução geral. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso de. **A Análise Econômica do Direito e o Uso da Curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário**. 2011. 299f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar. Evolução, padrões e tendências na arrecadação do Imposto sobre Heranças e Doações. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 5, n.5, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PODER EXECUTIVO. **Projeto de Lei 5205, de 6 de maio de 2016**. Altera os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, dispõe sobre a tributação das doações e heranças, do excedente do lucro distribuído pelas empresas optantes pelo lucro presumido e arbitrado, altera a tributação do direito de imagem e voz, altera o benefício fiscal concedido às empresas integrantes do Regime Especial da Indústria Química, e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 6 maio 2016. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2083686>. Acesso em: 8 maio 2020.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário I**. São Paulo: Saraiva, 2012. (Coleção saberes do direito, 42).

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. **Anistia faz contribuintes regularizarem pendências com imposto pouco conhecido**. Manaus, 2019. Disponível em: <http://www.sefaz.am.gov.br/noticias/exibenoticia.asp?codnoticia=20588>. Acesso em: 16 maio 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF reconhece possibilidade de cobrança progressiva de imposto sobre transmissão por morte**. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=230130>. Acesso em: 12 maio 2020.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: sucessões**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de pesquisa**. 2. ed. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2013.