

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
YURI DOS REIS GUEDES**

**A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD NOS ESTADOS BRASILEIROS:
um estudo comparativo**

**Juiz de Fora
2020**

YURI DOS REIS GUEDES

**A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD NOS ESTADOS BRASILEIROS:
um estudo comparativo**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2020**

FOLHA DE APROVAÇÃO

YURI DOS REIS GUEDES

A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD NOS ESTADOS BRASILEIROS: um estudo comparativo

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professor Doutor Wagner Silveira Rezende
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professor Pós-graduado Aloisio da Silva Lopes Júnior
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC/MG

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 15 de março de 2021.

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de realizar um estudo comparativo acerca da utilização da progressividade no imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) nos Estados brasileiros, para se averiguar quais adotam essa técnica, a fim de comparar essas legislações sob o ponto de vista da capacidade contributiva e da tributação justa. Este estudo conceitua esses dois últimos termos, analisa os aspectos objetivos e subjetivos do ITCMD, critica o Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, que julgou constitucional a progressividade no imposto em questão, analisa as leis vigentes do ITCMD em todos os Estados brasileiros e as compara qualitativamente, para se propor melhorias a serem adotadas no Brasil. Foram utilizados os métodos hipotético-dedutivo e o comparativo no desenvolvimento desta monografia e seu marco teórico fundamentou-se no pós-positivismo. Averiguou-se que dos vinte e sete Estados brasileiros, quinze utilizam a progressividade em ambos os fatos geradores do ITCMD, na transmissão *causa mortis* e na doação, que são: Ceará, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins. Ainda, observou-se que Bahia e Piauí adotam essa técnica apenas na transmissão *causa mortis* e que Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Paraná, São Paulo e Roraima não a utilizam em nenhum fato gerador. Concluiu-se que a progressividade adotada por Bahia, Ceará, Goiás, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rondônia, Sergipe e Santa Catarina é falha, em virtude de alíquotas altas incidirem sobre patrimônios relativamente baixos. Assim, os Estados de Maranhão, Mato Grosso, Pará, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul e Tocantins possuem legislações que são exemplos para a instituição da progressividade no ITCMD.

Palavras-chave: ITCMD; progressividade; Estados brasileiros; capacidade contributiva; tributação justa.

ABSTRACT

The present work has the objective of carrying out a comparative study about the use of progressivity in the transmission tax *causa mortis* and donation (ITCMD) in the Brazilian States, to find out which ones adopt this technique, in order to compare these laws from the contributory capacity and fair taxation points of view. This study conceptualizes these last two terms, analyzes the objective and subjective aspects of the ITCMD, criticizes Extraordinary Appeal No. 562.045 / RS, which considered the progressivity in the tax in question constitutional, analyzes the current laws of the ITCMD in all Brazilian states and compares them qualitatively, to propose improvements to be adopted in Brazil. The hypothetical-deductive and comparative methods were used in the development of this monograph and its theoretical framework was based on post-positivism. It was found that out of the twenty-seven Brazilian states, fifteen use progressivity in both generating facts of the ITCMD, which are: Ceará, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe and Tocantins. Still, it was observed that Bahia and Piauí adopt this technique only in the transmission of *causa mortis* and that Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Paraná, São Paulo and Roraima do not use it in any fact generator. It was concluded that the progressivity adopted by Bahia, Ceará, Goiás, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rondônia, Sergipe and Santa Catarina is flawed, due to high rates on relatively low assets. Thus, the states of Maranhão, Mato Grosso, Pará, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul and Tocantins have laws that are examples for the institution of progressivity in the ITCMD.

Key words: ITCMD, progressivity, brazilian States, contributory capacity; fair tributation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA <i>MORTIS</i> E DOAÇÃO.....	9
2.1 Aspectos objetivos do ITCMD.....	9
2.1.1 Fatos geradores do ITCMD.....	9
2.1.1.1 O fato gerador da transmissão causa <i>mortis</i>	10
2.1.1.2 O fator gerador da doação.....	11
2.1.2 A base de cálculo do ITCMD.....	11
2.1.3 Alíquotas aplicáveis no ITCMD.....	12
2.1.4 Lançamento do ITCMD.....	13
2.2 Aspectos subjetivos do ITCMD.....	14
2.3 A arrecadação do ITCMD comparada a outros impostos estaduais.....	16
3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	18
3.1 A progressividade no Direito Tributário.....	19
3.2 A progressividade no ITCMD.....	21
4 O CONCEITO DE TRIBUTAÇÃO JUSTA.....	24
5 A REGULAMENTAÇÃO DO ITCMD NO BRASIL.....	26
5.1 Região Centro-oeste.....	26
5.1.1 Distrito Federal.....	26
5.1.2 Goiás.....	27
5.1.3 Mato Grosso.....	28
5.1.4 Mato Grosso do Sul.....	29
5.2 Região Nordeste.....	30
5.2.1 Alagoas.....	30
5.2.2 Bahia.....	30
5.2.3 Ceará.....	31
5.2.4 Maranhão.....	33
5.2.5 Paraíba.....	34
5.2.6 Pernambuco.....	35
5.2.7 Piauí.....	35
5.2.8 Rio Grande do Norte.....	36

5.2.9 Sergipe.....	37
5.3 Região Norte.....	39
5.3.1 Acre.....	39
5.3.2 Amapá.....	41
5.3.3 Amazonas.....	41
5.3.4 Pará.....	41
5.3.5 Rondônia.....	43
5.3.6 Roraima.....	43
5.3.7 Tocantins.....	44
5.4 Região Sudeste.....	44
5.4.1 Espírito Santo.....	45
5.4.2 Minas Gerais.....	45
5.4.3 Rio de Janeiro.....	45
5.4.4 São Paulo.....	47
5.5 Região Sul.....	47
5.5.1 Paraná.....	47
5.5.2 Santa Catarina.....	48
5.5.3 Rio Grande do Sul.....	49
5.6 Panorama geral da tributação do ITCMD no Brasil.....	51
6 PROPOSTAS PARA A MELHORIA DA LEGISLAÇÃO DO ITCMD NO BRASIL.....	55
7 CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS.....	60

1 INTRODUÇÃO

Em que pese a possibilidade da instituição da progressividade no imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), já declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (BRASIL, 2013), nem todos os Estados brasileiros a adotam, o que fere o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), por ser um imposto direto, mede com maior precisão a capacidade contributiva objetiva do sujeito passivo da relação jurídica tributária formada com a materialização de algum de seus fatos geradores (a transmissão *causa mortis* e a doação).

Nesse sentido, esta monografia realiza um estudo comparativo das vinte e sete legislações do ITCMD vigentes no Brasil, perquirindo não apenas quais instituíram a progressividade, como também as analisando criticamente, com o intuito de verificar se, ao adotarem essa técnica, obedeceram ao mencionado princípio da capacidade contributiva na tentativa de promoção de uma tributação justa.

Para tanto, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: conceituar o ITCMD; explicar o princípio da capacidade contributiva e relacioná-lo com a progressividade; definir a ideia de tributação justa; examinar a lei do ITCMD vigente em cada Estado brasileiro; e analisar se essas leis estão em consonância com o princípio da capacidade contributiva e com a tributação justa.

Parte-se da hipótese de que a legislação do ITCMD no Brasil, de modo geral, não se ampara no mencionado princípio nem promove a tributação justa, já que as alíquotas fixadas por seu respectivo ente federativo não estão de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Desse modo, para se possibilitar o teste da hipótese, será utilizado, como marco teórico, o pós-positivismo, tendo em vista a conexão do objetivo geral desta monografia com a Moral e a Justiça Distributiva. Por sua vez, serão adotados dois métodos no desenvolvimento deste trabalho, que são: o hipotético-dedutivo, na primeira etapa desta monografia, para se compreender e explicar a relevância da aplicação da progressividade no ITCMD, e o comparativo, na segunda etapa desta pesquisa, ao se comparar e analisar as leis desse imposto vigentes no país.

No segundo capítulo desta monografia, será conceituado o ITCMD, ao se investigar seus aspectos objetivos (fatos geradores, base de cálculo e alíquota) e subjetivos (sujeitos

ativo e passivo), bem como seu lançamento. Ainda, será averiguado o impacto desse imposto no orçamento de alguns Estados brasileiros.

No terceiro capítulo, será estudado o princípio da capacidade contributiva e sua relação com a progressividade no Direito Tributário para, em seguida, analisar o Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (BRASIL, 2013).

No quarto capítulo, será compreendido o conceito de tributação justa, explicando sua relação com a análise comparativa que será realizada no sexto capítulo deste trabalho.

No quinto capítulo, será analisada criticamente a lei do ITCMD de cada Estado brasileiro, sob a ótica da progressividade, observando-se a quantidade de alíquotas adotadas em cada fato gerador e as bases de cálculo em que incidem. Em seguida, essas leis serão comparadas entre si, elencando quais adotam ou não adotam a progressividade, o número de alíquotas utilizadas em cada Estado e quantas adotam a alíquota máxima de 8%, fixada pela Resolução nº 9 do Senado Federal (BRASIL, 1992).

No sexto capítulo, serão não só mencionadas quais leis são modelos a serem seguidos e quais são maus exemplos da utilização da progressividade, como também propostas diretrizes para o estabelecimento de tributação no ITCMD que estejam de acordo com o princípio da capacidade contributiva e que promovam a tributação justa.

2 O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO

A instituição do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), previsto no artigo 155, inciso I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) e nos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional (CTN), (BRASIL, 1966), é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Seus fatos geradores são a transmissão de bens e direitos de forma gratuita, seja através de herança (*causa mortis*), doação ou cessão de direitos em quaisquer dessas formas de transmissão. Caso a transmissão ocorra de forma onerosa – por exemplo, compra e venda – o tributo a incidir é o imposto sobre transmissão *inter vivos*, de competência dos Municípios, nos termos do artigo 156, inciso II da CRFB/1988 (BRASIL, 1988).

Trata-se o ITCMD de um imposto real, pois incide objetivamente sobre o bem ou direito transmitido, sem considerar a pessoa do contribuinte, e possui natureza eminentemente fiscal, ou seja, serve apenas para os Estados captarem recursos.

Nos subitens a seguir, serão analisados os elementos (ou aspectos) objetivos e subjetivos da relação jurídica tributária do ITCMD.

2.1 Aspectos objetivos do ITCMD

Os aspectos objetivos de qualquer relação jurídica-tributária compreendem o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota aplicável (COELHO, 2020, p. 270).

2.1.1 Fatos geradores do ITCMD

Fato gerador é a situação de fato descrita na lei que institui o tributo e cuja concretização faz nascer o vínculo jurídico, albergando o dever de pagar a exação (MACHADO, 2017).

O ITCMD, como já exposto, possui dois fatos geradores: tanto a transmissão *causa mortis* quanto a doação, seja de bens ou direitos, os quais serão detalhadas no próximo subitem, respectivamente.

2.1.1.1 O fato gerador da transmissão *causa mortis*

A transmissão *causa mortis* se opera com a abertura da sucessão, termo jurídico que pode ser empregado em um sentido objetivo e em um subjetivo, como leciona Orlando Gomes (GOMES, 2019, p. 4)

Em seu sentido objetivo, sucessão é sinônimo de herança, que é a massa de bens e encargos, direitos e obrigações que compunham o patrimônio do defunto; já em seu significado subjetivo, sucessão significa o direito de recolher os bens da herança, pelos herdeiros e pelos legatários.

Para a ocorrência da sucessão é necessário o preenchimento de dois requisitos: a morte do *de cuius* e a vocação hereditária.

A morte de uma pessoa física - fenômeno que finda sua existência, nos termos do artigo 6º do Código Civil (CC), (BRASIL, 2002) - pode ser natural ou presumida. A morte natural ocorre quando cessam totalmente as atividades cerebrais de uma pessoa e sua comprovação se dá por certidão de declaração de óbito lavrada em registro público, conforme disposto no artigo 3º da Lei nº 9.434 (BRASIL, 1997).

A morte presumida, por sua vez, ocorre quando o cadáver não é localizado, seja nas hipóteses de ausência, instituto positivado nos artigos 22 a 39 do CC (BRASIL, 2002), na exposição a grave perigo e na de desaparecidos ou prisioneiros em guerra, possibilidades previstas no artigo 7º do mencionado Código (BRASIL, 2002).

Ainda, existe a hipótese de desaparecidos em razão de participação em atividades políticas entre 02/09/1961 e 05/10/1988, conforme Lei nº 9.140 (BRASIL, 1995). Em todos esses casos é exigida declaração judicial da morte presumida para a abertura da sucessão.

Em virtude de o direito pátrio adotar o princípio da *saisine*, previsto no artigo 1784 do CC (BRASIL, 2002), a abertura da sucessão, que ocorre com o advento da morte do *de cuius*, e a transmissão dos bens da herança ocorrem em um único momento, por ficção jurídica.

A vocação hereditária, o segundo e último pressuposto da sucessão, é a legitimidade que as pessoas possuem para a sucessão *causa mortis*, estabelecida por lei ou por última vontade do titular dos bens, nos termos do artigo 1786 do CC (BRASIL, 2002).

Caso a divisão dos bens ocorra de acordo com a vontade do *de cuius*, através de um testamento, a sucessão ocorrerá na modalidade testamentária; se não existir tal documento, ocorrerá na espécie legal, a qual possui a lei como fonte mediata, que estabelece a ordem de vocação hereditária.

Na sucessão legítima, só possuem capacidade sucessória - isto é, aptidão para receber os bens da herança – as pessoas existentes e o nascituro à data da abertura da sucessão. Já na testamentária, além dessas pessoas, possuem também a mencionada capacidade as pessoas jurídicas, fundações a serem constituídas e a prole eventual de pessoas certas existentes ao tempo da morte do testador, conforme artigo 1798 do CC.

2.1.1.2 O fato gerador da doação

Doação é uma espécie de contrato – logo, de negócio jurídico –, regulado entre os artigos 534 e 564 do CC, através do qual uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, sem qualquer remuneração. Por ser um ato de mera liberalidade, é unilateral, gratuito e benévolo.

A necessidade de aceitação da doação pelo donatário é objeto de divergência doutrinária. Maria Helena Diniz entende que se trata de um elemento essencial do contrato, pois “a doação não se aperfeiçoará enquanto o beneficiário não manifestar sua intenção de aceitar a doação”, já Paulo Luiz Netto Lobo afirma ser a aceitação um ato inerente à eficácia da doação, não à sua essência (TARTUCE, 2020, p. 394).

O artigo 539 do CC estabelece que o doador pode fixar prazo ao donatário para declarar se aceita ou não a doação e, caso não o faça, entender-se-á que a aceitou, desde que não sujeita a encargo. Assim, como o doador *pode* estabelecer prazo para o aceite e o silêncio do donatário importa aceitação da doação, entende-se que o aceite não é um ato essencial ao contrato de doação, no caso de doações sem encargos.

Assim, haverá incidência do ITCMD com a efetiva transmissão dos bens ou direitos ao patrimônio do donatário, a qual somente não ocorrerá caso manifestamente recuse doações gratuitas e onerosas ou se silencie sobre essas últimas.

2.1.2 A base de cálculo do ITCMD

Base de cálculo de um tributo é a expressão econômica do fato gerador do mesmo contida na respectiva norma. Desse modo, a lei tributária, ao instituir um tributo, deve se referir a uma realidade economicamente quantificável.

A base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito transmitido, nos termos do artigo 38 do CTN, expresso em moeda corrente ou em unidades fiscais do Estado, calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação, conforme Súmula nº 113 do STF.

2.1.3 Alíquotas aplicáveis ao ITCMD

A alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa do fato gerador e o valor do tributo correspondente, sendo indicada em um percentual aplicável à base de cálculo, cujo resultado indicará o valor devido do tributo.

O artigo 155, §1º, inciso IV da CRFB (BRASIL, 1988) prevê que o Senado Federal estabeleça as alíquotas máximas a incidirem no ITCMD, o que veio a acontecer com a Resolução nº 09 (BRASIL, 1992), de 05/05/1992, publicada no Diário Oficial da União em 06/05/1992, fixando a alíquota máxima em 8%, a partir de 01/01/1992, e possibilitando a progressividade da mesma em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber.

Desse modo, compete aos Estados e ao Distrito Federal a fixação da alíquota a ser aplicada e a utilização ou não utilização da progressividade no ITCMD, embora sejam obrigados a instituí-lo, nos termos do artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal. Por fim, a alíquota a ser aplicada é a vigente na data da abertura da sucessão, ou seja, na data do evento morte, conforme Súmula nº 112 do STF: “O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.

A possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas no ITCMD - alíquotas maiores para bases de cálculo maiores – já foi declarada constitucional pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, realizado no ano de 2013 com repercussão geral, que entendeu pela constitucionalidade da progressividade no ITCMD, por ir ao encontro dos princípios da igualdade tributária material e da capacidade contributiva. O referido acórdão será analisado no capítulo três desta monografia.

Desse modo, conclui-se que os Estados e o Distrito Federal possuem autonomia para fixar a alíquota aplicável ao ITCMD, ou alíquotas caso adotem a progressividade nesse tributo, desde que respeitado o limite máximo de 8% fixado pela Resolução nº 09 (BRASIL, 1992) do Senado Federal.

2.1.4 Lançamento do ITCMD

O lançamento de um tributo, conforme artigo 142 do CTN (BRASIL, 1966) é um ato administrativo vinculado privativo do Fisco competente, por meio do qual declara-se a ocorrência de obrigação tributária e constitui-se o crédito tributário, tornando-o líquido, certo e exigível.

O lançamento do ITCMD ocorre por declaração, ou seja, o ato administrativo do lançamento possui a colaboração do sujeito passivo da obrigação tributária, que lhe presta informações quanto à matéria de fato e se complementa com a notificação ao contribuinte, determinando o prazo que o sujeito passivo da relação tributária detém para o adimplemento da obrigação jurídica principal (pagamento do imposto). Caso o Fisco comprove a incompatibilidade do valor declarado pelo contribuinte poderá realizar lançamento complementar, com fulcro nos artigos 148 e 149 do CTN (BRASIL, 1966), possuindo a natureza de ofício.

De todo modo, o tributo em análise não é exigível antes da homologação do cálculo da partilha, ainda que o lançamento do crédito tributário possa ser realizado antes, em consequência de a decadência não se submeter a causas suspensivas ou interruptivas do crédito tributário, conforme jurisprudência do STJ abaixo e Súmula nº 114 do STF: “O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo”. E conforme jurisprudência abaixo:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. VÍCIO NÃO CONFIGURADO. ITCMD. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA HOMOLOGATÓRIA DA PARTILHA.

1. Não há falar em omissão existente no acórdão quando o Tribunal local julga integralmente a lide, apenas não adotando a tese defendida pelo recorrente, tampouco se pode confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional. Precedentes.

2. O prazo decadencial, nos casos de ITCMD, tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o trânsito em julgado da sentença homologatória da partilha, que seria a data em que o lançamento poderia ter ocorrido.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 1473610/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2020, DJe 15/06/2020), (grifos nossos).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ITCD. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO ANO SEGUINTE À HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA. DISCUSSÃO JUDICIAL NÃO OBSTA O LANÇAMENTO. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. O Tribunal a quo afastou a decadência, consignando pela impossibilidade de lançamento uma vez que, da decisão que entendeu aplicável a alíquota de 1%, foi interposto agravo de instrumento defendendo a progressividade de alíquotas. Apenas com o provimento, em juízo de retratação, da pretensão do Estado, com fulcro na orientação da Suprema Corte, seria possível o lançamento complementar (e-STJ fls. 23/24).

2. O decisum não encontra amparo na jurisprudência deste e.STJ, segundo a qual a suspensão judicial da exigibilidade do crédito tributário impede tão somente a prática de ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora.

3. A existência de discussão judicial acerca do percentual de alíquota aplicável não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com a intenção de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita a causas suspensivas ou interruptivas.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp 1621841/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/08/2020, DJe 02/09/2020), (grifos nossos).

Desse modo, conclui-se que o lançamento do ITCMD ocorre por declaração, modalidade na qual o contribuinte presta informações para o Fisco, informando o fato gerador, com as quais a autoridade competente realiza o mencionado ato administrativo, notificando o contribuinte para o pagamento do tributo devido.

Na hipótese de o Fisco discordar dos valores apresentados pelo contribuinte, em caso de omissão ou equívoco nas declarações do mesmo, poderá os Estados e o Distrito Federal realizar arbitramento dos valores, ressalvada a possibilidade de avaliação contraditória na hipótese de contestação do sujeito passivo, conforme artigo 148 do CTN (BRASIL, 1966).

Enfim, há duas possibilidades de lançamento para o ITCMD: o lançamento por declaração, realizado com a participação contribuinte, ou por ofício, efetuado diretamente pela Administração Pública, quando discordar dos valores apresentados pelo sujeito passivo.

2.2 Aspectos subjetivos do ITCMD

Os aspectos subjetivos de uma relação jurídica-tributária são representados pelos sujeitos que ocupam o polo ativo e o passivo da mencionada relação, definidos na lei tributária (COELHO, 2020, p. 270).

O sujeito ativo é o ente político que detém a titularidade para exigir seu cumprimento, nos termos do artigo 119 do CTN (BRASIL, 1966). Nesse sentido, é a pessoa jurídica de direito público que possui a atribuição de constituir o crédito tributário, o que se dá pelo lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN (BRASIL, 1966).

Assim, ao ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ITCMD, como já explanado *supra*, são esses os sujeitos ativos da relação jurídica que se forma com a ocorrência de algum dos fatos geradores do mencionado tributo.

Caso o bem transmitido gratuitamente seja imóvel – ou seja, o solo e tudo que se incorporar natural ou artificialmente a ele, nos termos do artigo 79 do Código Civil (CC) (BRASIL, 2002) - a unidade da Federação competente para a arrecadação do ITCMD será a qual o bem está localizado; caso seja o bem seja móvel – isto é, aqueles suscetíveis de movimento próprio ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, em conformidade com o artigo 82 do CC (BRASIL, 2002) - ou a transmissão seja de títulos e créditos, a competência arrecadatória pertencerá a unidade federativa em que se processar o inventário ou arrolamento de bens ou tiver domicílio o doador.

Se o doador ou o instituidor da herança tiver domicílio ou residência no exterior ou o *de cujus* tenha bens ou teve seu inventário processado no estrangeiro, a competência para a instituição do ITCMD será regulada por lei complementar, como previsto no artigo 155, §1º, inciso III da CRFB (BRASIL, 1988). Atualmente, vinte e dois Estados brasileiros possuem regras de tributação do ITCMD na hipótese de o doador/instituidor residir fora do Brasil e o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 851.108/SP que ainda se encontra em discussão, está analisando a validade dessas normas, sob o argumento de que compete à lei complementar disciplinar o tema, não possuindo os Estados brasileiros competência para tanto. Até o presente momento apenas o relator do acórdão, o Ministro Dias Toffoli, e o Ministro Edson Fachin votaram, ambos no sentido de declarar inconstitucionais esses dispositivos estaduais.

Por sua vez, o sujeito passivo da relação jurídica tributária, nos termos do *caput* do artigo 120 do CTN (BRASIL, 1966), é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, conceito esse que se subdivide em contribuinte e responsável, conforme parágrafo único do mencionado dispositivo. À primeira espécie pertence quem possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, já à segunda

pertencem aqueles cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei, ainda que não revistam da condição de contribuinte.

Dessa maneira, na ocorrência de algum dos fatos geradores do ITCMD, o sujeito passivo da relação jurídica instaurada será o herdeiro ou legatário, na hipótese de transmissão *causa mortis*, ou quaisquer das partes adstritas à doação – ou seja, o doador ou o donatário –, a depender do previsto na legislação estadual aplicável. Por exemplo, no Estado de Minas Gerais o contribuinte do ITCMD na doação é o doador, enquanto no Ceará é o donatário, sendo em ambos os casos a outra parte do negócio jurídica formado solidariamente responsável pelo pagamento do imposto.

Desse modo, observa-se que o sujeito passivo na relação tributária que envolva o ITCMD na hipótese *causa mortis* será o herdeiro ou legatário; já na ocorrência do fato gerador da doação, será o doador ou donatário, a depender do previsto na legislação estadual ou distrital aplicável.

2.3 A arrecadação do ITCMD comparada a outros impostos estaduais

Neste subitem será analisado o percentual que representa a arrecadação do ITCMD no obtido com o somatório desse imposto com os outros impostos estaduais, que são o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de acordo com o previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA) para o ano de 2021.

Para tanto, foram escolhidos para serem analisados apenas quatro Estados, dois que não adotam a progressividade (São Paulo e Amazonas) e dois que a utilizam (Rio de Janeiro e Santa Catarina), para verificar a proporção da arrecadação do ITCMD em relação à tributação dos demais impostos estaduais.

A proposta orçamentária para o Estado de São Paulo no exercício financeiro do ano de 2021, conforme Projeto de Lei nº 627 (SÃO PAULO, 2020) previa a arrecadação de R\$ 82.153.548.942,00 com os impostos estaduais. Está projetado arrecadar com o ITCMD o montante de R\$ 1.202.692.466,00. Assim, o ITCMD representa 1,46% do entesourado por São Paulo.

A Lei nº 5.365 (AMAZONAS, 2020) fixou a receita e despesa do Estado do Amazonas para o exercício financeiro de 2021. De acordo com o quadro I dessa Lei, está

prevista arrecadação no valor de R\$ 12.080.000,00 com o ITCMD no decorrer do ano de 2021. Conforme esse mesmo quadro, Amazonas planeja arrecadar R\$ 10.448.600.000,00 com impostos estaduais. Desse modo, o ITCMD representa apenas 0,11% do arrecadado com o ITCMD.

Por sua vez, no Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 9.185 (RIO DE JANEIRO, 2021), estabeleceu o orçamento no Estado para o exercício financeiro de 2021. Com impostos estaduais, esse Estado planeja arrecadar R\$ 43.699.468.931,00 e, apenas com o ITCMD, pretende o Rio de Janeiro conseguir R\$ 1.295.661.968,00. Logo, o ITCMD representa 2,96% do entesourado por impostos estaduais.

O Estado de Santa Catarina, através da Lei nº 18.055 (SANTA CATARINA, 2020), estabeleceu seu orçamento para o ano de 2021. Conforme essa lei, o Estado pretende arrecadar R\$ 29.640.668.705,00 com impostos estaduais. Como Santa Catarina prevê conseguir R\$ 464.427.229,00 com o ITCMD, esse valor representa 1,57% do obtido com impostos estaduais.

Portanto, verifica-se que o ITCMD representa percentuais ínfimos ao compará-lo com o arrecadado com o ICMS e IPVA. Porém, dentre os Estados analisados, observa-se que aqueles que instituíram a progressividade no ITCMD obtiveram um percentual maior na arrecadação. O Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, possui uma boa política da progressividade nesse imposto, conseguiu obter um montante maior com o ITCMD do que o Estado de São Paulo, mesmo tendo uma população que não chega a metade desse último, o qual não instituiu a progressividade em sua legislação.

3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Positivado no artigo 145, §1º da CRFB (BRASIL, 1988), o princípio da capacidade contributiva norteia a possibilidade de contribuintes serem tributados de formas distintas em relação a determinado imposto em razão de possuírem situações econômicas diferentes, sempre que for possível. Desse modo, cada um contribuirá com o quanto puder para o bem de todos (SCHOUERI, 2019).

Ainda que denominado de princípios, Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2017) afirma que a palavra “princípio” não deve ser entendida no sentido de comando de otimização, adotado na estrutura da norma jurídica pela Teoria Geral do Direito, mas no significado de normas jurídicas dotadas de grande generalidade, devido à sua estrutura de regras jurídicas – prescrições de condutas -, motivo pelo qual não podem ser relativizados.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri assevera que “[...] na literatura, as limitações constitucionais ao poder de tributar figuram como princípios, ainda que apresentadas como regras” (SCHOUERI, 2019, p. 293).

O referido autor afirma que a capacidade contributiva pode assumir duas feições: a subjetiva (ou relativa) e a objetiva (ou absoluta), (SCHOUERI, 2019). A primeira faceta, é aplicável a todos os tributos e funciona como um limite ou critério para a graduação da tributação; por seu turno, a segunda é um parâmetro para a distinção de situações tributáveis e não tributáveis.

Nessa toada, sob o ponto de vista subjetivo, a capacidade contributiva subjetiva visa a conhecer as características pessoais do sujeito passivo, ou seja, até que ponto ele consegue ser tributado sem que a tributação tenha efeito confisco e prejudique seu mínimo vital, pressupondo, desse modo, a existência de um saldo financeiro do contribuinte que lhe possa ser extraído e destinado ao bem comum, efetivando-se o objetivo da solidariedade. Por exemplo, uma pessoa que recebe altos vencimentos em sua aposentadoria mas que necessita de caros tratamentos médicos possui capacidade econômica mas não detém capacidade contributiva subjetiva.

Sob o aspecto objetivo, a capacidade contributiva, em uma função generalizante, estabelece, objetivamente, quem possui condições de pagar o tributo exigido, de acordo com “signos presuntivos de riqueza” (SCHOUERI, 2019, p. 461), como possuir um automóvel de elevado valor ou receber uma volumosa herança.

Assim, infere-se que a capacidade contributiva objetiva é a regra adotada no ordenamento jurídico brasileiro, pois o mencionado §1º do artigo 145 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) prediz que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, [...]”.

De acordo com esse dispositivo, *a priori*, o princípio da capacidade contributiva aplica-se somente aos impostos, cuja base de cálculo é índice de riqueza (SCHOUERI, 2019, p. 462), já que seus fatos geradores são situações relativas ao contribuinte, como assevera o artigo 16 do CTN (BRASIL, 1966).

Contudo, devido às taxas terem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização de serviço público específico e divisível, conforme artigo 77 do CTN (BRASIL, 1966), também podem se sujeitar, excepcionalmente, ao princípio da capacidade contributiva, nos casos em que o Poder Judiciário e o Poder Executivo isentam o contribuinte de seu pagamento em caso de sua hipossuficiência. Pode citar um exemplo de isenção do pagamento das taxas judiciais, através da concessão da gratuidade da justiça, prevista no artigo 98 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015),

Um exemplo de isenção de taxas essa promovida pelo Poder Executivo, que considera a capacidade contributiva do sujeito passivo, é a referente a de coleta de resíduos sólidos em Curitiba para famílias inscritas no Cadastro Único Para Programas Sociais, cuja renda *per capita* seja inferior a um quarto do salário mínimo e que habitem em imóvel cujo valor venal seja inferior a cento e quarenta mil reais.

Assim, deduz-se que o princípio da capacidade contributiva é a efetivação da igualdade material no Direito Tributário, por visar a maior tributação sobre quem possui maior possibilidade de suportá-la, através da adoção de algumas técnicas, como a progressividade, assunto do próximo tópico.

3.1 A progressividade no Direito Tributário

A instituição da progressividade em algum tributo permite o aumento de alíquotas aplicáveis de acordo com a majoração de sua base de cálculo, isto é, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota a incidir para o cálculo do crédito tributário devido pelo sujeito passivo, respeitando-se, naturalmente, o previsto na legislação do tributo sob o qual incide a progressividade.

Caso a alíquota diminua com o aumento da base de cálculo, estar-se-á diante da regressividade tributária; se a alíquota permanecer a mesma independente da base de cálculo tributada, tratar-se-á da proporcionalidade tributária.

A natureza jurídica da progressividade é tema de divergência doutrinária. Leandro Paulsen (PAULSEN, 2020, p.162) a classifica como uma técnica de tributação que visa a efetivação do princípio da capacidade contributiva, por meio da qual se revelam os contribuintes que possuem melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas (PAULSEN, 2020, p. 163).

Por sua vez, Schoueri afirma ser a progressividade um princípio específico do Direito Tributário consequente da adequada aplicação do princípio da igualdade, considerado um princípio geral do mencionado ramo do Direito por esse autor (SCHOUERI, 2019, p. 360). Logo, por ser um princípio *stricto sensu* nos termos da Teoria Geral do Direito, a proporcionalidade há de ser aplicada sempre que possível, devido à ponderação com outros princípios do Direito Tributário a ser realizada pelo legislador e pelo aplicador da norma jurídica tributária.

A justificativa da progressividade, no sistema tributário, hodiernamente, se dá em virtude da ideia de justiça distributiva (SCHOUERI, 2019), que pretende a distribuição justa da carga tributária, uma vez que “[...] aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado” (MACHADO, 2017, p. 38).

Assim, exigir “partes” proporcionais de pessoas que possuem quantias distintas oneraria, comparativamente, mais os que menos detêm em detrimento daqueles que mais possuem, devido à teoria econômica de utilidade marginal do capital, segundo a qual a riqueza passa a ser menos útil ao seu titular na medida em que aumenta (RIBEIRO, 2015, p. 18); logo, a tributação com base na mesma alíquota, independente da quantia, exigiria um sacrifício maior nos segmentos sociais dotados de menor riqueza.

De acordo com a sua jurisprudência, o STF entendia que a instituição da progressividade só seria possível em impostos pessoais, isto é, aqueles que levam em conta as características individuais dos contribuintes, e não nos reais, aqueles que consideram apenas a coisa sobre a qual recai a tributação, como demonstra a mudança de seu posicionamento quanto à possibilidade de instituição da progressividade no imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), cuja natureza jurídica é de imposto real.

Nesta monografia, a progressividade é considerada uma técnica com o objetivo de materializar o princípio da capacidade contributiva, mediante a qual será auferido o *quantum* que pode ser retirado do contribuinte pelo Estado, sem lhe privar de suas necessidades individuais.

Desse modo, o princípio da capacidade contributiva deve ser ponderado com os demais princípios gerais do Direito do Tributário e, através dessa ponderação, eleger a melhor técnica para materializar a capacidade contributiva e os demais princípios, como o da progressividade, da regressividade e da seletividade.

3.2 A progressividade no ITCMD

Embora esteja prevista expressamente no artigo 2º da Resolução nº 09/1992 do Senado Federal “[...] As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal” (BRASIL, 1992), a progressividade no ITCMD, um imposto classificado como real, já foi declarada constitucional pela Suprema Corte brasileira no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 562.045/RS (BRASIL/2013), com repercussão geral.

Relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o mencionado RE foi interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça gaúcho que julgou inconstitucional o artigo 18 da Lei Estadual nº 8.821 (RIO GRANDE DO SUL, 1989), que instituiu a progressividade de alíquotas no ITCMD, a qual variava de 1% a 8%, além da previsão de isenções para valores inferiores a 2.000 unidades de padrão fiscal, determinando a aplicação da alíquota mínima prevista no citado dispositivo, sob o argumento de que o ITCMD é um imposto real, sendo a progressividade incompatível com impostos dessa natureza.

O relator do acórdão negou provimento ao recurso, argumentando, em síntese, pelo descabimento da aplicação da progressividade em impostos reais, uma vez que não é possível presumir capacidade econômica do sujeito passivo a partir do conjunto de bens e direitos transmitidos pela herança, legado ou doação, pois o artigo 145, §1º da CRFB (BRASIL, 1988) estabelece que sempre que possível, os impostos serão pessoais e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Menciona, ainda, o histórico de decisões do STF nesse sentido quanto a outros impostos reais, como o IPTU, no RE nº 153.771/MG (BRASIL, 1997) e o ITBI, com a edição

da Súmula nº 656 (BRASIL, 2011): “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Contudo, o Ministro Lewandowski reconhece, em seu voto, que essa vedação aos impostos reais pode ser temperada, caso a progressividade esteja prevista expressamente no texto constitucional e vise a concretizar efeitos extrafiscais, desprezando a capacidade econômica do contribuinte, o que não é o caso do ITCMD, mas é do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), na tentativa de desestimular a manutenção de terras improdutivas, nos termos do artigo 153, §4º, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988), conforme abaixo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

Nesse sentido, o Relator Ministro Lewandowski conclui seu voto afirmando que

[...] a vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real, constante do art. 145, § 1º, da Carta Magna, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual” (BRASIL, 2013, p. 27).

Por sua vez, o Ministro Eros Grau, ao discordar do relator, entende que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade tributária e o contido no artigo 145, §1º da CRFB (BRASIL, 1988) apenas determina como devem ser os impostos, não alguns deles, sendo isso “[...] nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido” (BRASIL, 2013, p. 30).

Nessa toada, sugere que a aplicação da progressividade em um imposto deve ser analisada sob a classificação dos mesmos em diretos, retirados da renda pessoal dos particulares, ou indiretos – agregam-se à estrutura dos preços de bens e serviços –, independentemente de serem reais ou pessoais. Com base nesses argumentos, concede o Ministro provimento ao recurso interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Diante dessas duas teses, acompanharam o Ministro Eros Grau os Ministros Menezes Direito, Joaquim Barbosa, Ayres Britto, Ellen Gracie, Teori Zavascki, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Carmen Lúcia. O único a acompanhar o relator foi o Ministro Marco Aurélio. Após a sua conclusão, assim ficou a ementa do RE nº 562.045/RS:

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. (RE 562045, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001 RTJ VOL-00228-01 PP-00484).

Logo, por maioria dos votos (nove votos a dois), foi declarada como constitucional a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas no ITCMD, por entender que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva e que o fato de possuírem caráter pessoal ou real é irrelevante para a aplicação da progressividade.

Assim, a decisão prolatada pelo STF no julgamento do RE nº 562.045 (BRASIL, 2013) demonstrou-se um acertado passo na concretização do princípio da capacidade contributiva, uma vez que todos os impostos, pessoais ou reais, diretos ou indiretos, sujeitam-se a esse princípio previsto no artigo 145, §1º da CRFB (BRASIL, 1988).

Portanto, a progressividade, uma técnica a serviço da capacidade contributiva, poderá ser aplicável sempre quando possível, ou seja, em especial nos impostos tidos como diretos, sendo a classificação de impostos entre diretos ou indiretos mais pertinente à sua aplicação do que a de reais ou pessoais, em virtude de a primeira medir com mais precisão o grau de riqueza que a pessoa possui e o quanto lhe pode ser subtraído pelo Estado para que esse possa promover suas políticas públicas.

Desse modo, a possibilidade de instituição da progressividade em um imposto não precisa estar expressamente prevista na Constituição Federal (BRASIL, 1988), por estar em consonância com os princípios gerais que regem a tributação no Brasil, sendo um efetivo instrumento na promoção de uma tributação justa, assunto do próximo item.

4 O CONCEITO DE TRIBUTAÇÃO JUSTA

Tributação justa é um conceito através do qual se visa a viabilizar e a conjugar a quantidade de tributos exigida pelos entes da Federação com a qualidade dos mesmos, através da utilização de técnicas como diferimento e pagamento na fonte (MELLO, 2013, p. 40). Nesse sentido, pretende-se que o contribuinte tenha direito não só a ser tributado de acordo com a sua capacidade contributiva como também de ser informado, de forma objetiva e clara, sobre os critérios adotados para a tributação (MELLO, 2013, p. 22).

Desse modo, o poder tributante, representado pelo Poder Executivo (MELLO, 2013, p. 40), deve estabelecer parâmetros fundados na transparência e na racionalidade, tornando a arrecadação não um fim em si mesma, mas um instrumento para a concretização dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, para se efetivar a tributação justa, é preciso que a lei tributária defina os grupos sociais que serão atingidos pela tributação, não uma pessoa específica (MELLO, 2013, p. 50) e de que maneira, na tentativa de conciliar os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da legalidade.

Assim, ao alocar o ônus fiscal sobre os que mais possuem, será efetivamente alcançado o ideal de justiça no âmbito tributário, que é, ou deveria ser, a função primordial do Direito não só nessa seara, mas também em todas as outras, uma vez que as necessidades sociais serão supridas com base na solidariedade e na promoção de igualdade equitativa de oportunidades.

Contudo, o ideal de justiça social não pode ser buscado a qualquer custo, em virtude da necessidade de se respeitar os direitos do contribuinte garantidos pela limitação do poder de tributar previstos na própria Constituição Federal (CRFB/1988), como a observância ao princípio da anterioridade e o da vedação da utilização de tributos com efeito de confisco, nos termos do artigo 150, incisos III e IV, respectivamente, do mencionado diploma, na tentativa de conciliar a satisfação dos interesses individuais com as necessidade coletivas.

Diante disso, o conceito de tributação justa pode ser entendido sob dois pontos de vista distintos: o da coletividade, no sentido de o Estado captar recursos necessários para a efetivação das prestações estatais, observando as condições econômicas dos sujeitos passivos; e o do indivíduo, que possui não só o direito de ter seu patrimônio preservado perante os limites ao poder de tributar garantidos pela Constituição Federal em face dos entes políticos,

como também o de ter informação em quanto está sendo tributado e o que está sendo feito com o valor arrecadado.

Com isso, nessa tensão entre o interesse público e o privado cabe ao Poder Legislativo definir a “tributação ótima” (MELLO, 2013, p. 47), a qual fixe alíquotas que consigam conciliar a prestação eficiente dos serviços públicos e o patrimônio do contribuinte, ao evitar evasão fiscal e desestímulo à atividade econômica.

Lado outro, ressalte-se que o conceito de tributação justa é diferente do de justiça tributária, por ser esse último relacionado ao modo como o Poder Judiciário deve resolver uma lide entre o contribuinte e o Fisco (MELLO, 2013, p. 40), atuando de forma imparcial e equânime, observando os princípios constitucionais e processuais garantidos às partes e pertinentes à matéria do conflito.

O entendimento do conceito de tributação justa será necessário à análise comparativa da legislação referente ao ITCMD nos Estados brasileiros, que serão comparadas entre si, a fim de se eleger qual a melhor legislação atende o conceito exposto neste subitem, o que será realizado no item 6 desta monografia.

Assim, no próximo item desta monografia serão analisados os elementos objetivos do cálculo do crédito tributário referente ao ITCMD nos Estados brasileiros e no Distrito Federal quais sejam, os fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo, para, posteriormente, realizar o objetivo pretendido explicado no parágrafo anterior.

5 A REGULAMENTAÇÃO DO ITCMD NO BRASIL

Neste capítulo serão analisados os fatos geradores, as alíquotas e as bases de cálculo exigidas pelas legislações dos Estados brasileiros, com o objetivo de se calcular o valor do crédito tributário do ITCMD devido aos mesmos.

Com o intuito de se tornar mais lógica e didática a análise proposta, os Estados foram divididos em grupos, de acordo com a região administrativa à qual pertencem (Centro-oeste, Nordeste, Norte, Sudeste, Sul) e foram elencados em ordem alfabética.

5.1 Região Centro-oeste

A região Centro-oeste do Brasil é composta pelo Distrito Federal e pelos Estados de Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, cujas legislações referentes ao ITCMD serão analisadas a seguir.

5.1.1 Distrito Federal

O ITCMD no Distrito Federal é regulado pela Lei nº 3.804 (DISTRITO FEDERAL, 2006), a qual, originariamente, não previa a progressividade e estabelecia em seu artigo 9º, a alíquota única de 4%, independente de qual fato gerador do ITCMD tenha ocorrido.

Contudo, a Lei nº 5.549 (DISTRITO FEDERAL, 2015), alterou o mencionado artigo, estipulando a utilização da progressividade no ITCMD e prevendo as seguintes alíquotas, tanto para a transmissão *causa mortis* quanto para a doação, conforme tabela abaixo:

Alíquota	Base de cálculo (em reais)
4%	Até 1.000.000,00
5%	Acima de 1.000.000,00 e inferior a 2.000.000,00
6%	Acima de 2.000.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Assim, conclui-se que o Distrito Federal adota a progressividade e adota três alíquotas distintas, independentemente do fato gerador ocorrido.

Embora utilize faixas de valores largas para a fixação das bases de cálculo, a menor delas, de um milhão de reais, poderia ser decomposta em bases menores com a incidência de alíquotas menores, de modo a onerar menos os contribuintes mais pobres.

Em compensação, o Distrito Federal poderia adotar alíquotas maiores para valores superiores a dois milhões de reais, na tentativa de equilibrar os valores eventualmente arrecadados a menor com a decomposição da menor base de cálculo atualmente utilizada, aperfeiçoando o princípio da capacidade contributiva no ITCMD na Lei nº 3.804 (DISTRITO FEDERAL, 2006), uma das melhores encontradas no Brasil pertinente ao imposto em análise.

Além disso, essa unidade da Federação poderia diferenciar as alíquotas e bases de cálculos da transmissão *causa mortis* e da doação, pois esse último fato gerador deve ser menos onerado do que o primeiro, por ser um ato voluntário que promove a solidariedade na sociedade, um dos objetivos da República previsto no artigo 3º, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988).

5.1.2 Goiás

O ITCMD no Estado de Goiás está previsto no título III de seu Código Tributário Estadual, instituído pela Lei nº 11.961 (GOIÁS, 1991).

As alíquotas exigidas por Goiás estão estipuladas no artigo 78 do mencionado Código e são disciplinadas do seguinte modo:

Alíquota	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Igual ou inferior a 25.000,00
3%	Acima de 25.000,00 e até 110.000,00
4%	Acima de 110.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Logo, Goiás adota a progressividade, desde a promulgação da Lei nº 13.772 (GOIÁS, 2000) e utiliza três alíquotas, independentemente, também, do fato gerador materializado.

Entretanto, a progressividade na forma como foi utilizada pelo Estado de Goiás é falha, por utilizar como alíquota máxima uma base de cálculo relativamente baixa (valores acima de R\$ 110.000,00), o que acaba onerando, proporcionalmente, patrimônios não tão

altos em detrimento daqueles efetivamente grandes, contrariando, desse modo, o princípio da capacidade contributiva e a própria essência da progressividade no ITCMD.

5.1.3 Mato Grosso

O ITCMD no Estado de Mato Grosso é regido pela Lei nº 7.850 (MATO GROSSO, 2002) e, embora adote alíquotas idênticas para a transmissão *causa mortis* e para a doação, utiliza bases de cálculos diversas para o cálculo do crédito tributário, fixadas em unidades padrão fiscal do Estado de Mato Grosso (UPF/MT). Em janeiro de 2021, cada UPF/MT foi fixada em R\$ 181,98.

As alíquotas impostas encontram-se no artigo 19 da mencionada Lei, cujo inciso I trata do fato gerador transmissão *causa mortis*, e o II do fato gerador da doação.

Nas transmissões *causa mortis*, as alíquotas são fixadas da seguinte forma:

Alíquota do fato gerador da transmissão na <i>causa mortis</i>	Base de cálculo (em UPF/MT)	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Acima de 1.500 e até 4.000	Acima de 272.970,00 e até 727.920,00
4%	Acima de 4.000 e até 8.000	Acima de 727.920,00 e até 1.455.840,00
6%	Acima de 8.000 e até 16.000	Acima de 1.455.840,00 e até 2.911.680,00
8%	Acima de 16.000	Acima de 2.911.680,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Já na doação, as alíquotas são fixadas do seguinte modo:

Alíquotas do fato gerado da doação	Base de cálculo (UPF/MT)	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Acima de 500 e até 1.000	Acima de 90.990 e até 181.980,00
4%	Acima de 1.000 e até 4.000	Acima de 181.980,00 e até 727.920,00
6%	Acima de 4.000 e até 10.000	Acima de 727.920,00 e até 1.819.800,00
8%	Acima de 10.000	Acima de 1.819.800,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Com isso, conclui-se que o Mato Grosso utiliza a progressividade e exige quatro alíquotas que, apesar de serem idênticas na transmissão *causa mortis* e na doação, incidem sobre bases de cálculo diferentes, o que resulta na maior tributação do primeiro fato gerador mencionado, em virtude de sua base de cálculo ser maior, resultando na valoração do crédito tributário devido ao Mato Grosso, em virtude da transmissão *causa mortis*.

A lei mato-grossense do ITCMD é uma das melhores do Brasil, pois adota bases de cálculo diferentes para os fatos geradores do ITCMD, as quais são largas e proporcionais ao valor transmitido, e as fixa em UPF, mantendo sempre os valores a serem tributados atualizados pela correção monetária.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva encontra-se materializado na Lei ora analisada, ainda que, a política de não incidência dessa Lei na transmissão *causa mortis* (inferiores a R\$ 272.970,00), possa ser revista na tentativa de diminuí-la, pois, por exemplo, um herdeiro ou legatário que herda valor não muito inferior a esse possui capacidade contributiva objetiva para o pagamento do ITCMD, o que poderá aperfeiçoar mais essa Lei e tornar justa a tributação no Mato Grosso.

5.1.4 Mato Grosso do Sul

A alíquota a incidir no ITCMD no Mato Grosso do Sul encontra-se prevista no artigo 129 da Lei nº 1.810 (MATO GROSSO DO SUL, 1997), a qual não institui a progressividade no Estado analisado.

O Estado ora analisado exige a alíquota de 6% na ocorrência de transmissão *causa mortis* e a de 3% nas hipóteses de doação, independentemente do valor do bem transmitido; em ambos os casos, os valores iguais ou inferiores a R\$ 50.000,00 encontram-se isentos do pagamento do ITCMD, nos termos do artigo 126 da mencionada Lei.

Assim, o Estado do Mato Grosso do Sul adota alíquotas distintas para a doação e para a transmissão *causa mortis*, onerando mais esse fato gerador do que o primeiro, embora não utilize a progressividade em nenhum deles, ferindo o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade.

5.2 Região Nordeste

Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe são os Estados que pertencem ao Nordeste brasileiro e suas respectivas legislações referentes ao ITCMD serão objeto de estudo neste subitem.

5.2.1 Alagoas

A alíquota utilizada no ITCMD no Estado de Alagoas está prevista no artigo 168 da Lei Estadual nº 5.077 (ALAGOAS, 1989), que instituiu o Código Tributário Estadual de Alagoas.

O mencionado dispositivo estabelece a alíquota de 4% para as transmissões *causa mortis* e a de 2% para as transmissões por doação.

Como se verifica, o Estado de Alagoas não adota a progressividade, utiliza alíquotas distintas para os fatos geradores do ITCMD e é o único da região Nordeste que não institui essa técnica.

5.2.2 Bahia

No Estado da Bahia o ITCMD é regido pela Lei Estadual nº 4.829 (BAHIA, 1989), sendo a alíquota aplicável prevista no artigo 9º da Lei.

Por ser anterior à Resolução nº 09 do Senado Federal (BRASIL, 1992), essa Lei previa, originariamente, nas hipóteses de doação, a alíquota única de 2%, e nas de transmissão

causa mortis, alíquotas que variavam simultaneamente em relação não só ao valor dos bens transmitidos como também ao grau de parentesco entre o *de cuius* e o herdeiro.

Por exemplo, nas transmissões *causa mortis*, a menor alíquota utilizada era a de 4%, no caso de transmissão de valores inferiores a 10.000 obrigações do tesouro nacional (OTNs) para herdeiros em linha reta, cônjuge e irmãos; já a maior era de até 25% do valor transmitido para bases de cálculo superiores a 100.000 OTNs, quando o grau de parentesco fosse além do quinto grau ou não houvesse parentesco.

Entretanto, o parágrafo único do artigo 9º dessa Lei já estabelecia que caso o Senado Federal viesse a fixar resolução estabelecendo alíquotas máximas para o ITCMD, essa norma teria aplicação imediata, o que veio a ocorrer.

Com a promulgação da Lei nº 12.609 (BAHIA, 2012), houve mudança nas alíquotas utilizadas no ITCMD, que passou a fixar a alíquota única de 3,5% nas doações, independentemente do valor doado, e as seguintes na hipótese de transmissão *causa mortis*:

Alíquota do fato gerador da transmissão na <i>causa mortis</i>	Bases de cálculo R\$ (em reais)
4%	Espólio de R\$ 100.000,00 até R\$ 200.000,00
6%	Espólio acima de R\$ 200.000,00 até R\$ 300.000,00
8%	Espólio acima de R\$ 300.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Nesse sentido, conclui-se que a Bahia é um Estado que adota a progressividade apenas em relação à transmissão *causas mortis*, utilizando três alíquotas distintas. Todavia, a maior alíquota instituída no mencionado fato gerador se impõe sobre valores relativamente baixos, contrariando a intenção da progressividade no ITCMD.

5.2.3 Ceará

O artigo 16 da Lei nº 15.812 (CEARÁ, 2015), de 23 de julho de 2015, fixa as alíquotas utilizadas no ITCMD no Estado do Ceará, impondo alíquotas de 2%, 4%, 6% e 8%, tanto para a doação quanto para a transmissão *causa mortis*, as quais variam de acordo com a base de cálculo, estabelecidas em unidades fiscais de referência do Estado do Ceará (UFIRCE). Cada

UFIRCE, no ano de 2021, corresponde a R\$ 4,68333. Com isso, as alíquotas aplicáveis às bases de cálculo na transmissão *causa mortis* e na doação funcionam, respectivamente, da seguinte maneira:

Alíquotas utilizadas na transmissão <i>causa mortis</i>	Base de cálculo (em UFIRCES)	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Até 10.000	46.833,00
4%	Acima de 10.000 até 20.000	46.833,01 até 93.666,00
6%	Acima de 20.000 até 40.000	93.666,61 até 187.333,20
8%	Acima de 40.000	Acima de 187.333,20

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Alíquotas utilizadas na doação	Base de cálculo (em UFIRCES)	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Até 25.000	Até 117.083,25
4%	Acima de 25.000 até 150.000	De 117.083,26 até 702.499,50
6%	Acima de 150.000 até 250.000	De 702.499,51 até 1.170.832,50
8%	Acima de 250.000	Acima de 1.170.832,51

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Desse modo, conclui-se que o Estado do Ceará utiliza a progressividade tanto na transmissão *causa mortis* quanto na doação, adota quatro alíquotas em cada fato gerador e onera mais o primeiro fato gerador do que a doação.

Como verificado no Estado da Bahia, a maior alíquota imposta na transmissão *causa mortis* recai sobre valores relativamente baixos, não promovendo tributação justa no ITCMD. Na tentativa de concretizar o princípio da capacidade contributiva no Ceará, o mencionado fato gerador deveria utilizar as bases de cálculo da doação, as quais são mais largas e as alíquotas são maiores e incidem sobre valores mais altos do que os encontrados na transmissão *causa mortis*.

Além disso, a Lei cearense onera demasiadamente a doação, o que pode inibir a prática desse negócio jurídico no Estado e incentivar a sonegação fiscal.

5.2.4 Maranhão

O ITCMD no Maranhão encontra-se regulado no Capítulo III, do Título I, do Livro I da Lei Estadual nº 7.799 (MARANHÃO, 2002), de 19 de dezembro de 2002, a qual instituiu o Sistema Tributário do Estado do Maranhão.

No artigo 110 dessa Lei encontram-se as alíquotas utilizadas pelo Estado, o qual fixa cinco para a transmissão *causa mortis* e três alíquotas para a doação, fixadas nos seguintes termos, respectivamente:

Alíquotas utilizadas na transmissão <i>causa mortis</i>	Base de cálculo R\$ (em reais)
3%	Igual ou inferior a 300.000,00
4%	Superior a 300.000,00 até 600.000,00
5%	Superior a 100.000,00 até 900.000,00
6%	Superior a 900.000,00 até 1.200.000,00
7%	Superior a 1.200.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Alíquotas utilizadas na doação	Base de cálculo R\$ (em reais)
1%	Igual ou inferior a 100.000,00
1,5%	Superior a 100.000,00 até 300.000,00
2%	Superior a 300.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Conclui-se o Estado do Maranhão utiliza a progressividade tanto na doação quanto na transmissão *causa mortis* e onera mais este fato gerador do que aquele.

A Lei do ITCMD maranhense é bastante positiva, ao se comparar com a dos demais Estados não apenas do Nordeste do Brasil mas de todo o país, por utilizar bases de cálculo com intervalos de valores mais largos, tornando justa a tributação no Estado, pois divide seus contribuintes em faixas mais condizentes com seu respectivo patrimônio.

Contudo, poderia ser fixada uma alíquota de 8% para valores muito superiores a R\$ 1.200.000,00, de modo a tributar diferentemente os contribuintes com maior poder aquisitivo.

5.2.5 Paraíba

A Lei nº 5.123 (PARAÍBA, 1989), uma das mais antigas ainda vigentes no Brasil, regula o ITCMD no Estado da Paraíba. O artigo 6º dessa Lei impõe quatro alíquotas para a transmissão *causa mortis*, assim como o faz para a doação, que incidem sobre as respectivas bases de cálculo, definidas pela Lei Estadual nº 11.470 (PARAÍBA, 2019):

Alíquotas utilizadas na transmissão <i>causa mortis</i>	Bases de cálculo R\$ (em reais)
2%	Até 75.000,00
4%	Acima de 75.000,00 e até 150.000,00
6%	Acima de 150.000,00 e até 290.000,00
8%	Acima de 290.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Alíquotas utilizadas na doação	Bases de cálculo R\$ (em reais)
2%	Até 75.000,00
4%	Acima de 75.000,00 e até 590.000,00
6%	Acima de 590.000,00 e até 1.180.000,00
8%	Acima de 1.180.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Com isso, conclui-se que a Paraíba adota a progressividade, utiliza quatro alíquotas para cada fato gerador e onera mais a transmissão *causa mortis* do que a doação.

Contudo, a instituição da progressividade no Estado é falha, em especial na transmissão *causa mortis*, por tributar em demasia os patrimônios até R\$ 290.000,00 se comparados com os muitos superiores a esse valor.

Assim, as mencionadas bases deveriam ser alargadas, como são as da doação, com o intuito de onerar de forma mais justa os variados graus de patrimônios, realmente efetivando o princípio da capacidade contributiva no ITCMD através da progressividade.

5.2.6 Pernambuco

No Estado de Pernambuco, o ITCMD é regulado pelo artigo 8º da Lei Estadual nº 13.974 (PERNAMBUCO, 2009), cujas alíquotas vigentes foram fixadas pela Lei Estadual nº 15.601 (PERNAMBUCO, 2015) tanto para a transmissão *causa mortis* como para a doação, do seguinte modo:

Alíquotas utilizadas em ambos os fatos geradores	Bases de cálculo R\$ (em reais)
2%	Até 200.000,00
4%	Acima de 200.000,00 e até 300.000,00
6%	Acima de 300.000,00 e até 400.000,00
8%	Acima de 400.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Portanto, como se verifica, Pernambuco utiliza a progressividade, adotando quatro alíquotas distintas e não faz qualquer diferença entre a doação e a transmissão *causa mortis* quanto à alíquota e as bases de cálculo utilizadas para o cálculo do crédito tributário.

Porém, a progressividade instituída no Estado é falha, por onerar em demasia patrimônios até R\$ 400.000,00, que pode ter até 6% de sua herança tributada, se comparado com o percentual de 8% para valores herdados ou doados muito acima de R\$ 400.000,00.

Assim, a progressividade no Estado de Pernambuco não promove a tributação justa, uma vez que tributa em demasia patrimônios baixos e médios se comparando a tributação daqueles efetivamente altos, contrariando a própria intenção da progressividade no ITCMD.

5.2.7 Piauí

No Estado do Piauí o ITCMD é regulado pela Lei nº 4.261 (PIAUÍ, 1989), e seu artigo 15, com a atual redação dada pela Lei nº 6.744 (PIAUÍ, 2015), determina as alíquotas aplicáveis ao ITCMD, fixando alíquota única de 4% para o fato gerador da doação.

Quanto às transmissões *causa mortis*, suas bases de cálculo são previstas pela Lei em Unidades Fiscais de Referência do Piauí (UFR-PI), parâmetro cuja unidade foi fixada em R\$ 3,68 no ano de 2021, e suas alíquotas estabelecidas do seguinte modo:

Alíquotas utilizadas no fato gerador da transmissão <i>causa mortis</i>	Base de cálculo (em UFR-PI)	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Até 20.000	73.600,00
4%	Acima de 20.000 e até 500.000	Acima de 73.600 e até 1.840.000
6%	Acima de 500.000	Acima de 1.840.000

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Portanto, o Estado do Piauí é um dos poucos que utiliza a progressividade apenas na transmissão *causa mortis*, a qual merece críticas, pois os valores compreendidos nas bases de cálculo sobre os quais incidem a alíquota de 4% são muito largos, o que onera mais, comparativamente, patrimônios pequenos e médios.

Logo, para se aprimorar a Lei Estadual nº 4.261 (PIAUI, 1989) com o intuito de efetivar o princípio da capacidade tributária no ITCMD piauiense, é preciso decompor a mencionada base de cálculo, ajustando-a de acordo com a condição econômica do contribuinte.

5.2.8 Rio Grande do Norte

O Estado do Rio Grande do Norte positivou o ITCMD através da Lei nº 5.887 (RIO GRANDE DO NORTE, 1989), a qual previa, de forma originária e provisória em seu artigo 7º, alíquota de 4%, independentemente do fato gerador ocorrido ou do valor do bem a ser transmitido, até eventual Resolução do Senado Federal que viesse a estabelecer as alíquotas máximas para o ITCMD, o que ocorreu em 1992. A partir de então, foi fixada alíquota única para esse imposto no máximo estabelecido pela mencionada Resolução, ou seja, de 8%.

Contudo, atualmente, as alíquotas ora vigentes foram fixadas pela Lei Estadual nº 9.993 (RIO GRANDE DO NORTE, 2015), a qual as fixou do seguinte modo para os dois fatos geradores do ITCMD, isto é, a transmissão *causa mortis* e a doação:

Alíquotas utilizadas em ambos os fatos geradores	Base de cálculo R\$ (em reais)
3%	Até 500.000,00
4%	Acima de 500.000,00 e até 1.000.000,00
5%	Acima de 1.000.000,00 e até 3.000.000,00
6%	Acima de 3.000.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Nesse sentido, conclui-se que o Estado do Rio Grande do Norte utiliza a progressividade, adota quatro alíquotas distintas e não diferencia a transmissão *causa mortis* da doação.

Essa Lei acerta ao instituir a progressividade utilizando bases de cálculos largas, efetivando de fato o princípio da capacidade contributiva, ainda que possa ser instituída uma nova alíquota para valores muito superiores a três milhões de reais. Contudo, erra ao não diferenciar tanto a alíquota quanto a base de cálculo para os fatos geradores da transmissão *causa mortis* da doação.

5.2.9 Sergipe

A Lei nº 7724 (SERGIPE, 2013), de 08 de novembro de 2013, rege o ITCMD no Estado do Sergipe e teve o atual percentual de alíquotas, estabelecidas em seu artigo 14, pela Lei nº 8.729 (SERGIPE, 2020), de 11/08/2020. As bases de cálculo são fixadas em unidades fiscais padrão do Estado de Sergipe (UFP-SE) e cada unidade corresponde a R\$ 44,89 no mês de janeiro de 2021.

O Estado ora analisado fixa as alíquotas da transmissão *causa mortis* e da doação nos seguintes termos, respectivamente:

Alíquotas do fato gerador da transmissão <i>causa mortis</i>	Base de cálculo (em UFP-SE)	Base de cálculo (em reais)
3%	Acima de 200 e até 2.417	Acima de 8.978,00 e até 108.499,13
6%	Acima de 2.417 e até 12.086	Acima de 108.499,13 e até 542.540,54
8%	Acima de 12.086	Acima de 542.540,54

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Alíquotas do fato gerador da doação	Base de cálculo (em UFP-SE)	Base de cálculo (em reais)
2%	Acima de 200 e até 6.900	Acima de 8.978 e até 309.741,00
4%	Acima de 6.900 e até 46.019	Acima de 309.741,00 e até 2.065.792,91
8%	Acima de 46.019	Acima de 2.065.792,91

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Diante disso, conclui-se que Sergipe adota a progressividade tanto na transmissão *causa mortis* quanto na doação e onera mais o primeiro fato gerador do que o segundo.

Contudo, a progressividade instituída no Estado merece algumas críticas, em especial a aplicada à transmissão *causa mortis*, uma vez que o número de alíquotas é baixo e a alíquota de 8%, a maior possível a ser aplicada ao ITCMD diante do limite da Resolução nº 09/1992 (BRASIL, 1992), incide sobre transmissões superiores a R\$ 542.540,54, limite mínimo que é bem inferior àquele utilizado pela alíquota de 8% da doação (R\$ 2.065.792,91). Portanto, a base de cálculo para essa alíquota na transmissão *causa mortis* é bem inferior a da constatada na doação.

Assim, no Estado de Sergipe, a progressividade na transmissão *causa mortis* poderia ser reformulado, passando a se inspirar na tabela da doação, por utilizar alíquotas maiores para bases de cálculo maiores.

5.3 Região Norte

Neste subitem serão analisadas as legislações referentes ao ITCMD dos Estados da região Norte do Brasil, que compreende o Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

5.3.1 Acre

No momento em que este subitem desta monografia foi escrito, em janeiro de 2021, o ITCMD no Estado do Acre ainda era regido pela Lei Complementar nº 271 (ACRE, 2013), de 27/12/2013, a qual em seus artigos 14 e 15 previa, respectivamente, a utilização de 4% para a transmissão *causa mortis* e a de 2% para as doações.

Contudo, em 14 de dezembro de 2020, foi publicada a Lei Complementar nº 373 (ACRE, 2020), a qual deverá entrar em vigor, obedecendo, assim, ao ano seguinte e após noventa dias da data de sua publicação, obedecendo aos princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, previstos respectivamente no artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c* da CRFB (BRASIL, 1988).

Essa Lei, quando entrar em vigor, passará a adotar a progressividade no ITCMD, utilizando cinco alíquotas para a transmissão *causa mortis* e quatro para as doações, conforme artigos 29 e 30, respectivamente, da Lei Complementar nº 373 (ACRE, 2020).

No caso das transmissões *causa mortis*, quatro alíquotas serão utilizadas de acordo com o valor referente à base de cálculo e uma alíquota, fixada em 8%, a maior de todas, será aplicada nas transmissões a colaterais, qualquer valor que seja transmitido. As outras quatro alíquotas serão fixadas nos seguintes termos:

Alíquotas do fato gerador da transmissão <i>causa mortis</i>	Base de cálculo R\$ (em reais)
4%	Acima de 50.000,00 até 1.500.000,00
5%	Acima de 1.500.000,00 até 2.500.000,00
6%	Acima de 2.500.000,00 até 3.500.000,00
7%	Acima de 3.500.000,00
8%	Transmissões a colaterais, independentemente do valor

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Por seu turno, na hipótese de doação serão utilizadas quatro alíquotas no seguinte modo:

Alíquotas do fato gerador da doação	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Até 25.000,00
4%	Acima de 25.000,00 até 100.000,00
6%	Acima de 100.000,00 até 200.000,00
8%	Acima de 200.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Observa-se que o Acre é um Estado que no ano de 2021 passará a utilizar a progressividade no ITCMD, distinguindo as alíquotas aplicáveis na transmissão *causa mortis* das adotadas na doação e onerando mais a primeira transmissão do que a segunda.

Em que pese a melhoria a ser realizada pela alteração na Lei do ITCMD promovida pela Lei Complementar nº 373 (ACRE, 2020), algumas críticas merecem ser feitas. A alíquota de 4%, na transmissão *causa mortis*, compreende um intervalo de valor excessivamente grande, o que onera mais os mais patrimônios baixos e médios se comparados com os altos.

Desse modo, essa faixa deveria ser decomposta em novos intervalos, de modo a se respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes com menor capacidade contributiva e promovendo, em relação a eles, tributação justa.

5.3.2 Amapá

O ITCMD no Estado do Amapá encontra-se previsto no Capítulo II da Lei nº 194 (AMAPÁ, 1994), que dispõe sobre o Código Tributário Estadual do Amapá.

As alíquotas incidentes no ITCMD são estipuladas pelo artigo 77 da mencionada Lei, a qual impõe a alíquota de 4% para as transmissões *causa mortis* e a de 2% para as doações.

Portanto, verifica-se que o Estado de Amapá não utiliza a progressividade, embora adote alíquotas distintas para a transmissão *causa mortis* e para a doação, o que fere a efetivação do princípio da capacidade contributiva em relação ao ITCMD no Estado.

5.3.3 Amazonas

O ITCMD no Estado de Amazonas é positivado no Título III, do Livro Primeiro da Lei Estadual nº 19 (AMAZONAS, 1997), que instituiu o Código Tributário Estadual do Amazonas.

Originariamente, o artigo 119 dessa Lei previa a utilização da alíquota de 4%, independente do fato gerador ocorrido, transmissão *causa mortis* ou doação. Todavia, com a promulgação da Lei Estadual nº 66 (AMAZONAS, 2008), alíquota utilizada passou a ser de 2%.

Logo, o Estado de Amazonas não adota a progressividade e, assim como Minas Gerais, foi o único Estado a diminuir a alíquota no decorrer das últimas décadas; dentre aqueles que não adotam a progressividade, Amazonas é o Estado que utiliza a menor alíquota nas transmissões *causa mortis*.

Portanto, a melhoria na legislação do ITCMD no Estado analisado é algo que pode aumentar a arrecadação, tanto em termos quantitativos como em qualitativos, e efetivar o princípio da capacidade contributiva no Amazonas em relação a esse imposto.

5.3.4 Pará

O ITCMD no Estado do Pará está positivado pela Lei nº 5.529 (PARÁ, 1989), a qual, conforme seu artigo 8º, impunha a alíquota de 4% para qualquer transmissão prevista na Lei.

Contudo, a Lei nº 8.868 (PARÁ, 2019), de 10 de junho de 2019, alterou o mencionado dispositivo da citada Lei e passou a impor a progressividade de alíquotas no ITCMD,

diferenciando as da doação e da transmissão *causa mortis* e determinando o valor da base de cálculo em Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará (UPF-PA). Cada UPF-PA equivale a R\$ 3,7292 no ano de 2021.

Com isso, as alíquotas incidentes e as bases de cálculo foram fixadas do seguinte modo, respectivamente, na transmissão *causa mortis* e na doação:

Alíquotas do fato gerador da transmissão <i>causa mortis</i>	Base de cálculo (em UPF-PA)	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Até 15.000	Até 55.938,00
3%	Acima de 15.000 e até 50.000	Acima de 55.938,00 e até 186.460,00
4%	Acima de 50.000 e até 150.000	Acima de 186.460,00 e até 559.380,00
5%	Acima de 150.000 e até 350.000	Acima de 559.380,00 e até 1.305.220
6%	Acima de 350.000	Acima de 1.305.220

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Alíquotas do fato gerador da doação	Base de cálculo (em UPF-PA)	Base de cálculo (em reais)
2%	Até 60.000	223.752,00
3%	De 60.000 e até 120.000	De 223.752,00 e até 447.504,00
4%	Acima de 120.000	Acima de 447.504,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Diante disso, o Estado do Pará utiliza a progressividade, adota quatro alíquotas para a transmissão *causa mortis* e três para a doação e onera mais o primeiro fato gerador mencionado do que o segundo.

Como se observa, o intervalo de cada base de cálculo é largo e há cinco alíquotas na transmissão *causa mortis*, o que possibilita a concretização do princípio da capacidade

contributiva, pois tenta se individualizar ao máximo a condição econômica de cada contribuinte.

5.3.5 Rondônia

A Lei nº 959 (RONDÔNIA, 2000), de 23 de dezembro de 2009, regula o ITCMD no Estado de Rondônia, fixando as bases de cálculo em unidades padrão fiscal (UPF); cada UPF foi fixada em R\$ 92,54 no ano de 2021, e em seu artigo 5º fixa as alíquotas do seguinte modo, tanto para o fato gerador da transmissão *causa mortis* como da doação:

Alíquotas utilizadas em ambos os fatos geradores	Base de cálculo (em UPF)	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Igual ou inferior a 1.250	Igual ou inferior a 115.675,00
3%	Superior a 1.250 e inferior a 6.170	Superior a 115.675,00 e inferior a 570.971,80
4%	Igual ou superior a 6.170	Igual ou superior a 570.971,80

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Conclui-se que o Estado de Rondônia utiliza a progressividade, impõe três alíquotas e não as diferencia na ocorrência de quaisquer dos fatos geradores do ITCMD.

Porém, ainda que as alíquotas sejam proporcionais à base de cálculo, é necessário a decomposição dos valores superiores a R\$ 570.971,80 em outras faixas de valores, no intuito de se aumentar as alíquotas impostas, em relação aos detentores de patrimônios bem maiores a esse montante, a tributação justa, pois somente assim sua capacidade contributiva será melhor considerada e, conseqüentemente, tributada.

5.3.6 Roraima

No Estado de Roraima o ITCMD é positivado no Título IV, Livro I, da Lei Estadual nº 59 (RORAIMA, 1993), e seu artigo 79 fixa a alíquota única de 4%, independente da natureza do fato gerador.

Portanto, o Estado de Roraima não adota a progressividade nem diferencia a alíquota incidente na doação da transmissão *causa mortis*.

5.3.7 Tocantins

A Lei Estadual nº 1.287 (TOCANTINS, 2001), de 28 de dezembro de 2001, a qual institui o Código Tributário Estadual de Tocantins. O ITCMD, regulado no Capítulo II da mencionada Lei, possui suas alíquotas previstas no artigo 61 na seguinte maneira:

Alíquotas utilizadas em ambos os fatos geradores	Base de cálculo R\$ (em reais)
2%	Acima de 25.000,00 e até 100.000,00
4%	Acima de 100.000,00 e até 500.000,00
6%	Acima de 500.000,00 e até 2.000.000,00
8%	Acima de 2.000.000,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Averigua-se que o Estado de Tocantins utiliza a progressividade no ITCMD, impõe quatro alíquotas distintas e não diferencia as utilizadas na transmissão *causa mortis* da doação.

Apesar de inexistir a mencionada diferenciação, as alíquotas utilizadas, pelo menos na transmissão *causa mortis*, encontram-se em consonância com a tributação justa, vez que os maiores percentuais incidem sobre bases de cálculo bem superiores do que as encontradas em outros Estados do país. Nesse sentido, ocorre a conciliação da qualidade com a quantidade da tributação, promovendo a tributação justa do ITCMD em Tocantins.

5.4 Região Sudeste

Compõem a região Sudeste do Brasil os seguintes Estados, cujas alíquotas aplicáveis no ITCMD serão analisadas neste subitem: Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo.

5.4.1 Espírito Santo

O ITCMD no Estado do Espírito Santo é regulado pela Lei nº 10.011 (ESPÍRITO SANTO, 2013), a qual, em seu artigo 12, determina que a única alíquota aplicável é a de 4%.

Assim, o Espírito Santo não adota a progressividade e impõe a mesma alíquota independentemente da ocorrência de transmissão *causa mortis* ou da doação, o que veda a concretização do princípio da capacidade contributiva no ITCMD capixaba. Além disso, ao fixar a alíquota de 4%, metade da máxima permitida, acaba por onerar a metade mais pobre da população do Estado, tornando, conseqüentemente, injusta a tributação do ITCMD nesse Estado.

5.4.2 Minas Gerais

O Estado de Minas Gerais positivou o ITCMD em seu território por meio da Lei nº 14.941 (MINAS GERAIS, 2003).

Originariamente, o artigo 10 da mencionada Lei, que regula as alíquotas, previa a progressividade, impondo alíquotas de 3% a 6% para a transmissão *causa mortis* e de 2% e 4% para doações.

Contudo, com a promulgação da Lei nº 17.272 (MINAS GERAIS, 2007), que alterou a Lei do ITCMD no Estado de Minas Gerais, o Estado passou a exigir alíquota única de 5% sobre a base de cálculo dos fatos geradores ocorridos.

Logo, o Estado de Minas Gerais não adota a progressividade e utiliza a mesma alíquota para a transmissão *causa mortis* e para a doação, o que prejudica a efetivação do princípio da capacidade contributiva no segundo Estado mais populoso do país. Além disso, a mencionada alteração promovida pela Lei nº 14.941 (BRASIL, 2003), no ano de 2007, contraria o movimento de implantação da progressividade no ITCMD presenciado nos Estados brasileiros nas últimas duas décadas.

5.4.3 Rio de Janeiro

O ITCMD no Estado do Rio de Janeiro é regido pela Lei nº 7.174 (RIO DE JANEIRO, 2015), a qual originariamente, no artigo 26, fixava duas alíquotas: 4,5% para valores até

400.000 UFIR-RJ e 5% para os acima desse valor, qual seja o fato gerador ocorrido (transmissão *causa mortis* ou doação).

Entretanto, nova redação foi dada a esse artigo com a promulgação da Lei nº 7.786 (RIO DE JANEIRO, 2017), que passou a estipular seis alíquotas diferentes sobre valores fixados também em UFIR-RJ (em 2021, cada UFIR-RJ corresponde a R\$ 3,7053), que são as seguintes, para a transmissão *causa mortis* e para a doação:

Alíquotas utilizadas em ambos os fatos geradores	Base de cálculo (em UFIR-RJ)	Base de cálculo R\$ (em reais)
4,0%	Até 70.000	Até 259.371,00
4,5%	Acima de 70.000 e até 100.000	Acima de 259.371,00 e até 370.530,00
5,0%	Acima de 100.000 e até 200.000	Acima de 370.530,00 e até 741.060,00
6,0%	Acima de 200.000 e até 300.000	Acima de 741.060,00 e até 1.111.590,00
7,0%	Acima de 300.000 e até 400.000	Acima de 1.111.590,00 e até 1.482.120,00
8,0%	Acima de 400.000	Acima de 1.482.120,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Desse modo, conclui-se que o Estado de Rio de Janeiro utiliza seis alíquotas diferentes e não as distingue na materialização de algum dos fatos geradores do ITCMD.

A alteração na progressividade no Rio de Janeiro através da Lei nº 7.786 (RIO DE JANEIRO, 2017) foi positiva, uma vez que antes de sua publicação, o Rio de Janeiro utilizava apenas duas alíquotas com a diferença de apenas 0,5% entre elas, tornando a progressividade até então vigente pouco efetiva.

Todavia, a atual legislação do ITCMD nesse Estado merece algumas reformas, pois as alíquotas de 4% a 7% poderiam ser reduzidas para que a alíquota de 8% pudesse incidir sobre valores maiores do que os já previstos em vigor.

Desse modo, em que pese essa crítica, a tributação do ITCMD no Estado é justa e considera a capacidade contributiva objetiva do contribuinte na estipulação das alíquotas e das bases de cálculo.

5.4.4 São Paulo

O ITCMD no Estado de São Paulo é exigido pela Lei nº 10.705 (SÃO PAULO, 2000), a qual originariamente, em seu artigo 16, estipulava duas alíquotas distintas: 2,5% sobre montantes até 12.000 unidades fiscais do Estado de São Paulo (UFESP) e 4% sobre os acima desse valor.

Todavia, com o advento da Lei nº 10.992 (SÃO PAULO, 2001), o Estado de São Paulo passou a cobrar a título de ITCMD alíquota única de 4%, seja qual for a base de cálculo, independentemente do fato gerador materializado.

Por sua vez, está em trâmite a o Projeto de Lei nº 250 (SÃO PAULO, 2020), que prevê a retomada da utilização da progressividade no ITCMD, estipulando cinco alíquotas distintas, que variam de 4% a 8% sobre bases de cálculo fixadas novamente em UFESPs, sob o argumento de visar a mitigação dos efeitos da pandemia do novo coronavírus (COVID-19) no âmbito do Estado.

Diante disso, o Estado de São Paulo, conforme legislação em vigor, não utiliza a progressividade no ITCMD e adota uma única alíquota no cálculo do crédito tributário referente a esse imposto.

Nesse sentido, o Estado mais populoso do Brasil utilizou a progressividade apenas por um breve lapso temporal e, juntamente com Minas Gerais, deixou de adotá-la, enquanto a maioria dos Estados brasileiros passaram a implantá-la em suas respectivas legislações, com o intuito de materializar o princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

5.5 Região Sul

Pertencem à região Sul do Brasil os Estados de Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, cujas legislações estaduais referentes ao ITCMD serão analisadas neste subitem.

5.5.1 Paraná

O ITCMD no Estado do Paraná é disciplinado pela Lei nº 18.573 (PARANÁ, 2015), a qual também legisla o fundo estadual de combate à pobreza no Paraná, em cujo artigo 22 impõe a única alíquota de 4% a incidir nesse imposto independentemente do fato gerador ser *causa mortis ou a doação*.

Portanto, o Paraná é um Estado que não adota a progressividade e utiliza a mesma alíquota para doações e transmissões *causa mortis*, o que prejudica a materialização do princípio da capacidade contributiva no ITCMD no quinto Estado mais populoso do Brasil, característica essa que pode aumentar a arrecadação nesse Estado e, conseqüentemente, recursos para o seu fundo de combate à pobreza.

5.5.2 Rio Grande do Sul

Regula o ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul a Lei nº 8.821 (RIO GRANDE DO SUL, 1989), a qual originariamente já impunha a progressividade nesse imposto ao estipular oito alíquotas distintas, que variavam de 1% a 8%.

Após passarem por sucessivas alterações, os artigos 18 e 19 da mencionada Lei, que determinam as alíquotas aplicáveis na transmissão *causa mortis* e na doação, respectivamente, continuam prevendo a progressividade e medem o valor da base de cálculo em unidade padrão fiscal do Rio Grande do Sul (UPF-RS), cada unidade corresponde a R\$ 21,1581 no ano de 2021, nos seguintes termos:

Alíquotas do fato gerador da transmissão <i>causa mortis</i>	Base de cálculo (em UPF-RS)	Base de cálculo (em reais)
0%	Acima de 0 até 2.000	Até 42.316,20
3%	Acima de 2.000 até 10.000	Acima de 42.316,20 até 211.581,00
4%	Acima de 10.000 até 30.000	Acima de 211.581,00 até 634.743,00
5%	Acima de 30.000 até 50.000	Acima de 634.743,00 até 1.057.905,00
6%	Acima de 50.000	Acima de 1.057.905,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Alíquotas do fato gerador da doação	Base de cálculo (em UPF-RS)	Base de cálculo (em reais)
3%	Acima de 0 até 10.000	Até 211.581,00
4%	Acima de 10.000	Acima de 211.581,00

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Nesses termos, o Rio Grande do Sul utiliza a progressividade, estipulando cinco alíquotas distintas para a transmissão *causa mortis* e duas para a doação, tributando mais o primeiro fato gerador do que o segundo.

O Estado em análise, cuja Lei foi objeto de discussão do RE nº 562.045 (BRASIL, 2013), é uma das mais antigas ainda vigentes no Brasil e foi vanguardista em adotar a progressividade já na década de 1980, enquanto que a maioria dos outros Estados brasileiros só passou a utilizá-la na década de 2000 e de 2010.

A Lei em questão é positiva, pois adota bases de cálculo com faixas largas, cujos limites máximos e mínimos são razoáveis, ainda que se possa positivar uma nova alíquota superior a 6% para bases de cálculo superiores a 50.000 UPF-RS na transmissão *causa mortis*, de modo a diferenciar ainda mais a quantidade de patrimônio dos contribuintes.

Além disso, a Lei do ITCMD gaúcha é a única a prever expressamente a alíquota de 0%, que recai sobre patrimônios inferiores a R\$42.316,20, embora outras estabeleçam hipóteses de não incidência, como a de Tocantins e Sergipe, para valores inferiores a R\$ 25.000,00 e R\$ 8.978,00, respectivamente.

Com isso, preserva-se o mínimo vital do contribuinte, já que representam valores ínfimos a serem tributados, em termos de arrecadação estatal, e que podem estar atrelados à própria subsistência do sujeito passivo. Portanto, as políticas de alíquota de 0% e de não incidência estão em total acordo com a tributação justa, vez que respeitam a capacidade contributiva objetiva dos contribuintes do imposto.

5.5.3 Santa Catarina

O ITCMD no Estado de Santa Catarina é positivado pela Lei nº 13.136 (SANTA CATARINA, 2004), cujas cinco alíquotas previstas, nos termos de seu 9º, que variam de acordo com o valor transmitido ou com o grau de parentesco entre o *de cujus* e o sucessor ou legatário ou entre o doador e donatário.

A maior alíquota adotada pelo Estado, fixada em 8%, é utilizada na transmissão *causa mortis* quando o sucessor ou donatário for parente colateral ou herdeiro testamentário ou legatário que não tenha relação de parentesco com o *de cujus*.

Assim, as outras quatro alíquotas são utilizadas do seguinte modo:

Alíquotas utilizadas em ambos os fatos geradores	Base de cálculo R\$ (em reais)
1%	Igual ou inferior a 20.000,00
3%	Acima de 20.000,00 até 50.000,00
5%	Acima de 50.000,00 até 150.000,00
7%	Acima de 150.000,00
8%	Sucessor ou donatário for parente colateral ou não possua grau de parentesco para com o instituidor ou donatário, independentemente do valor do bem ou direito transmitido.

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Logo, como se conclui, o Estado de Santa Catarina adota a progressividade, utiliza quatro alíquotas que variam de acordo com o valor da base de cálculo e uma alíquota única imposta em relação ao grau de parentesco entre o instituidor da herança ou doador e o herdeiro, legatário ou donatário.

Entretanto, a progressividade imposta pela legislação é injusta, pois incide alíquotas altas sobre transmissões cujos valores são relativamente baixos, contrariando o princípio da capacidade contributiva, que deve nortear todos os impostos e conceder coerência à instituição da progressividade.

Além disso, impor alíquota de 8% para transmissões *causa mortis* e doações sobre aqueles que sejam colaterais ou não tenham relação de parentesco com o *de cujus* ou donatário, sem avaliar o valor da transmissão, desrespeita a capacidade contributiva objetiva do contribuinte, uma vez que o grau de parentesco com o *de cujus* não possui qualquer pertinência com o mencionado princípio. Assim, o Estado de Santa Catarina, ao impor a alíquota de 8% nesses termos, desincentiva a prática de doações e legados, que promovem a solidariedade e o altruísmo na sociedade, e pode resultar em sonegação fiscal.

Desse modo, a Lei do ITCMD de Santa Catarina é mais um exemplo da má utilização da progressividade no Brasil, a qual em vez de promover a tributação justa, realiza justamente o contrário.

5.6 Panorama geral do ITCMD nos Estados brasileiros

Diante da análise das legislações estaduais realizadas no subitem anterior, todas serão comparadas no âmbito nacional, para concluir quais utilizam a progressividade na transmissão *causa mortis* e na doação e informar o número de alíquotas utilizadas em cada um desses fatos geradores, o que está sintetizado na tabela abaixo:

Estados	Utiliza a progressividade na transmissão <i>causa mortis</i>?	Quantidade de alíquota utilizadas na transmissão <i>causa mortis</i>	Utiliza a progressividade na doação?	Quantidade de alíquotas utilizadas na doação
Acre	Não	01	Não	01
Alagoas	Não	01	Não	01
Amapá	Não	01	Não	01
Amazonas	Não	01	Não	01
Bahia	Sim	03	Não	01
Ceará	Sim	04	Sim	04
Distrito Federal	Sim	03	Sim	03
Espírito Santo	Não	01	Não	01
Goiás	Sim	03	Sim	03
Maranhão	Sim	05	Sim	03
Mato Grosso	Sim	04	Sim	04
Mato Grosso do Sul	Não	01	Não	01
Minas Gerais	Não	01	Não	01
Pará	Sim	05	Sim	03
Paraíba	Sim	04	Sim	04
Paraná	Não	01	Não	01

Pernambuco	Sim	04	Sim	04
Piauí	Sim	03	Não	01
Rio de Janeiro	Sim	06	Sim	06
Rio Grande do Norte	Sim	04	Sim	04
Rio Grande do Sul	Sim	05	Sim	02
Rondônia	Sim	03	Sim	03
Roraima	Não	01	Não	01
Santa Catarina	Sim	05	Sim	05
São Paulo	Não	01	Não	01
Sergipe	Sim	03	Sim	03
Tocantins	Sim	05	Sim	05

Tabela elaborada pelo autor desta monografia

Como se observa, das vinte e sete unidades da Federação brasileiras, quinze utilizam a progressividade tanto no fato gerador da transmissão *causa mortis* quanto no da doação, dois Estados adotam essa técnica apenas na transmissão *causa mortis*, enquanto dez não instituíram a progressividade em nenhum fato gerador. Por fim, nenhuma unidade da Federação aplica a progressividade apenas no fato gerador da doação.

O Estado que utiliza o maior número de alíquotas, seja na transmissão *causa mortis* ou na doação, é o Rio de Janeiro. Sua maior alíquota (8%) incide sobre patrimônios superiores a R\$ 1.462.120,00; porém há Estados que adotam um número menor de alíquotas, mas sua alíquota máxima inicia com valores superiores ao mencionado, como é o caso do Tocantins, cuja maior alíquota, também de 8%, engloba valores superiores a R\$ 2.000.000,00.

Ainda, cinco Estados brasileiros adotam cinco alíquotas na transmissão *causa mortis*, a saber: Maranhão, Pará, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Tocantins. Com exceção de Santa Catarina, todas essas legislações foram consideradas satisfatórias, por instituírem faixas largas para as bases de cálculo, o que resulta na tributação justa do ITCMD, por ser a alíquota incidente mais compatível com o bem ou direito transmitido e, conseqüentemente, com a capacidade contributiva do contribuinte.

Por sua vez, cinco Estados brasileiros adotam quatro alíquotas para o mencionado fato gerador (Ceará, Mato Grosso, Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte) e seis unidades federativas utilizam três alíquotas (Bahia, Distrito Federal, Goiás, Piauí, Rondônia e Sergipe).

Portanto, na transmissão *causa mortis*, o número mais comum de alíquotas utilizadas é o de três, o que é pouco, dada a complexidade da quantidade de fatos geradores ocorridos na sociedade brasileira.

Já na doação, dois Estados utilizam cinco alíquotas distintas (Santa Catarina e Tocantins), cinco adotam quatro percentuais diferentes (Ceará, Mato Grosso, Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte), seis unidades federativas impõem três alíquotas (Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Pará, Rondônia e Sergipe) e apenas um Estado define duas como suficientes (Rio Grande do Sul). Logo, na doação, o número de alíquotas utilizadas mais comum é novamente o de três.

Dentre os Estados brasileiros, nove adotam a alíquota máxima de 8%, a saber: Mato Grosso, Bahia, Ceará, Pará, Pernambuco, Sergipe, Tocantins, Rio de Janeiro e Santa Catarina. Porém, a base de cálculo sobre a qual esse percentual incide é muito variável. Em Mato Grosso, por exemplo, ela incide apenas sobre transmissões superiores a R\$ 2.911.680,00; já na Bahia, esse percentual é aplicado em espólio superior a R\$ 300.000,00. Logo, evidencia-se falta de coerência na fixação das bases de cálculo, já que as alíquotas deveriam variar de acordo com o grau de capacidade contributiva do sujeito passivo, e a de 8% deveria incidir somente em relação aqueles que detêm os maiores patrimônios.

Lado outro, entre os dez Estados que não utilizam a progressividade no ITCMD (Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Roraima e São Paulo), sete adotam a alíquota de 4% na transmissão *causa mortis* (exceto o Amazonas, Mato Grosso do Sul e Minas Gerais), o que onera proporcionalmente a metade mais pobre da população de cada Estado, uma vez que, para a tributação ser justa nesse imposto, suas alíquotas deveriam variar de acordo com as faixas de renda de sua população. O Estado de Mato Grosso é aquele que utiliza a maior alíquota dentre aqueles que não adotam a progressividade, fixada em 6%.

Outrossim, na doação, quatro Estados utilizam a alíquota de 4% (Espírito Santo, São Paulo, Roraima e Paraná), quatro adotam a de 2% nesse fato gerador (Alagoas, Acre, Amapá e Amazonas); Mato Grosso do Sul e Minas Gerais são os únicos Estados a utilizarem as alíquotas de 3% e 5%, respectivamente. Logo, a maior alíquota da doação, entre os Estados que não adotam a progressividade em nenhum dos fatos geradores do ITCMD, é a utilizada por Minas Gerais, estabelecida em 5%.

Por fim, oito Estados brasileiros adotam UPF como critério para fixar a base de cálculo e são os seguintes: Mato Grosso, Ceará, Piauí, Sergipe, Pará, Rondônia, Rio de

Janeiro e Rio Grande do Sul. Esse critério é positivo, pois sofre correção monetária e, desse modo, o índice de riqueza a ser tributado permanece atualizado.

Assim, verifica-se que poucos Estados efetivamente adotam a tributação justa na progressividade. Diante disso, apesar de uma aparente melhoria na tributação das transmissões gratuitas, via *causa mortis* ou doação, aqueles que possuem menor patrimônio, de forma geral, continuam sendo proporcionalmente mais tributados em detrimento daqueles que detêm maiores riquezas.

Por isso, é necessário elaborar propostas que contribuam com a melhoria da tributação do ITCMD no Brasil, a qual de fato respeite o princípio da capacidade contributiva e promova a tributação justa, onerando proporcionalmente os contribuintes de acordo com seu patrimônio.

6 PROPOSTAS PARA A MELHORIA DA LEGISLAÇÃO DO ITCMD NO BRASIL

Como se verificou no capítulo anterior, a instituição ou não da progressividade no ITCMD não é unanimidade nos Estados brasileiros, embora a maioria a utilize tanto no fato gerador da transmissão *causa mortis* como no da doação. Todavia, os dois Estados mais populosos do Brasil, Minas Gerais e São Paulo, não adotam essa técnica de tributação nesse imposto, a qual promove a efetivação do princípio da capacidade contributiva e também a tributação justa, se bem utilizada, o que não é o caso em Estados como Goiás, Pernambuco e Santa Catarina.

Por sua vez, alguns Estados se destacam positivamente na tributação do ITCMD, sob a ótica do respeito ao princípio da capacidade contributiva e da promoção de tributação justa, como o Mato Grosso, Maranhão e o vanguardista Rio Grande do Sul, os quais possuem como pontos em comum grande quantidade de alíquotas e faixas razoavelmente largas para a delimitação das bases de cálculo, o que possibilita melhor enquadramento de cada contribuinte em uma faixa que traduza sua capacidade contributiva objetiva.

Como constatado na pesquisa realizada no capítulo anterior, a tributação do ITCMD no Brasil é muito heterogênea, em especial quanto à fixação das faixas de valores que cada base de cálculo compreende, o que pode resultar em distorções orçamentárias e guerra fiscal entre os Estados brasileiros.

Assim, para tornar homogênea a legislação do ITCMD, é necessária a promulgação de uma lei complementar federal que estabeleça a progressividade no tributo, as alíquotas incidentes e os valores de cada base de cálculo, os quais devem considerar aspectos socioeconômicos da sociedade brasileira, como desigualdade social e renda *per capita*.

Tal Lei poderia se basear na Lei Complementar nº 116 (BRASIL, 2003), a qual dispõe sobre as alíquotas máximas e mínimas do imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme artigo 156, inciso III da CRFB (BRASIL, 1988).

Há o Anteprojeto de Lei formulado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em 2013, por meio do Grupo de Trabalho referente ao ITCMD (GT-51), o qual pretende a mencionada uniformização desse imposto por meio de lei federal, ainda que não fixe as alíquotas nem as bases de cálculo a serem adotadas pelos Estados brasileiros: apenas indica que as alíquotas serão fixadas pelo Senado Federal e que poderão ser progressivas, de acordo com o artigo 13 (BRASIL, 2013). Esse anteprojeto, por exemplo, estabelece como

sujeito passivo da doação apenas o donatário, conforme seu artigo 14, inciso I (BRASIL, 2013).

Ainda, foi encontrado o Projeto de Resolução do Senado Federal nº 57 (BRASIL, 2019), o qual intenciona elevar a alíquota máxima do ITCMD para 16%. Embora vá ao encontro da promoção da tributação justa, esse projeto e de efetivação do princípio da capacidade contributiva, caso aprovado, parece ter pouca efetividade na prática, dado que apenas um terço dos Estados brasileiros utilizam alíquota máxima de 8%, o que demonstra resistência política quanto a instituição de alíquotas elevadas nesse imposto.

Por seu turno, tributar menos a doação do que a transmissão *causa mortis* encontra-se correto, por ser o primeiro fato gerador um ato de generosidade, que promove a solidariedade e o altruísmo na sociedade. Assim, onerá-la mais poderia desmotivar a realização desse negócio jurídico doação, ao sobrecarregar ainda mais o doador, desprover o donatário do valor recebido, que pode se encontrar em situações de dificuldades financeiras, e incentivar a sonegação fiscal.

Lado outro, alguns Estados brasileiros fixam suas respectivas bases de cálculo em unidades padrão fiscal (UPF), que sofrem reajustes de acordo com a inflação ocorrida no mês ou ano anterior, o que é uma boa política, pois a quantidade de riqueza a ser tributada, determinada pelo Poder Legislativo, permanece atualizada de acordo com a correção monetária.

Porém, é preciso que a Administração Pública atue de boa-fé objetiva, ao atualizar suas UPF em estrita consonância com a inflação, vez que, caso contrário, aumentará as bases de cálculo do ITCMD sem lei que o estabeleça, ferindo, desse modo o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988).

Além disso, para evitar tributar em demasia, principalmente, os contribuintes com menor capacidade contributiva que não estejam abrangidos pelas políticas de isenção do pagamento do ITCMD ou incluídos na base de cálculo da alíquota de 0%, é necessário adotar algumas medidas, que podem ser: parcelamento do crédito tributário, que necessita estar expressamente previsto na lei para que seja possível parcelar o valor devido ao Fisco; a informatização das declarações prestadas pelo sujeito passivo da relação tributária, que irá otimizar o tempo gasto com a realização das obrigações tributárias acessórias e pode, eventualmente, reduzir eventuais gastos com advogados ou despachantes para efetuar tais medidas perante a Administração Pública.

Outrossim os Estados brasileiros poderiam se espelhar no Paraná, o qual criou um Fundo Estadual de Combate à Pobreza, cujos recursos financeiros também são provenientes de dotações orçamentárias, nos termos do artigo 2º da Lei que o instituiu (PARANÁ, 2015), e são aplicados para a inclusão socioeconômica da população que se encontra em vulnerabilidade.

Com medidas como essas, a quantidade de tributos arrecadados se conciliará melhor com a qualidade da tributação, tornando-a justa, e o princípio da capacidade contributiva será efetivamente respeitado, por tributar mais aqueles que detêm maior quantidade de riqueza, desde que os valores arrecadados se destinem a prestações estatais aos mais pobres, como educação, saúde, moradia, água potável e saneamento básico, pois de nada adiantará tributar progressivamente os mais abastados se a arrecadação for mal utilizada ou voltar em benefício dos mais ricos.

7 CONCLUSÃO

Com o presente estudo, verificou-se que o ITCMD é um imposto estadual que possui como fato gerador a transmissão gratuita de bens ou direitos a terceiros, seja através da *causa mortis* e da doação.

Concluiu-se que o princípio da capacidade contributiva norteia o sistema tributário brasileiro e é a representação da igualdade material no Direito Tributário, por possibilitar que contribuintes sejam tributados de formas distintas em relação a determinados impostos em razão de possuírem situações econômicas diferentes. Observou-se também que esse princípio é aplicado eventualmente a outras espécies tributárias.

Uma técnica de efetivação desse princípio é a progressividade, que aplica alíquotas maiores em bases de cálculos maiores, pois aqueles que possuem maiores riquezas só serão igualmente onerados em relação aos que menos possuem se pagarem, tributos maiores, em razão da teoria da utilidade marginal da riqueza. Conceituou-se a progressividade como uma técnica por ser um modo de materialização do princípio da capacidade contributiva.

Por sua vez, averiguou-se que o Supremo Tribunal Federal realizou um acertado movimento ao julgar constitucional a progressividade no ITCMD, pois apesar de esse imposto ser classificado como “real” pela doutrina, também é tido como “direto”, ou seja, incide diretamente sobre o patrimônio do contribuinte, diversamente dos “indiretos”, que se encontram embutidos no preço dos produtos e serviços. Assim, por ser o ITCMD um imposto direto, possibilita medir com maior precisão o grau de riqueza que o contribuinte consegue suportar.

Ao se analisar a legislação do ITCMD das vinte e sete unidades federativas do Brasil, observou-se que quinze Estados brasileiros utilizam a progressividade em ambos os fatos geradores, quais sejam, a transmissão *causa mortis* e doação, que são: Ceará, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins.

Por sua vez, os Estados de Bahia e Piauí instituíram essa técnica apenas no fato gerador da transmissão *causa mortis*; já Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Paraná, São Paulo e Roraima não a adotam em nenhum fato gerador.

Contudo, a progressividade instituída nos Estados de Bahia, Ceará, Goiás, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rondônia, Sergipe e Santa Catarina é falha, em virtude de alíquotas altas

incidirem sobre patrimônios relativamente baixos, o que contraria o princípio da capacidade contributiva e não promove a tributação justa.

Assim, a legislação do ITCMD dos Estados de Maranhão, Mato Grosso, Pará, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul e Tocantins são as modelos a serem seguidas no Brasil, em virtude de as bases de cálculo compreenderem faixas de valores razoavelmente largas e proporcionais à alíquota incidente.

Com isso, para se melhorar a tributação do ITCMD no Brasil, bem como a instituição da progressividade nesse imposto foram realizadas algumas propostas, como lei federal disciplinando o tema, que estabeleça as bases de cálculo, fixadas em UPF; nova Resolução do Senado Federal aumentando a alíquota máxima; e a necessidade de os valores arrecadados serem utilizados para efetivação de políticas públicas no combate à pobreza.

REFERÊNCIAS

ACRE. **Lei Complementar nº 112, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe acerca do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens ou Direitos. Disponível em: <http://www.sefaznet.ac.gov.br/sefazonline/static/Resources/download/itcmd/LeiComp112-02.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2020.

ALAGOAS. **Lei nº 5.077, de 12 de junho de 1989.** Institui o Código Tributário do Estado de Alagoas. Maceió: Assembleia do Deputados [1989]. Disponível em: <http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=xJSGC3TyDuQ%3D>. Acesso em: 16 nov. 2020.

AMAPÁ. **Lei nº 194, de 29 de dezembro de 1994.** Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Amapá e dá outras providências. Disponível em: http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=159. Acesso em: 17 nov. 2020.

AMAZONAS. **Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997.** Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Disponível em: <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%20097.htm>. Acesso em: 17 nov. 2020.

AMAZONAS, **Lei Ordinária nº 5.365, de 29 de dezembro de 2020.** Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2021 (LOA). Disponível em: <https://sapl.al.am.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2020/11173/5365.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2021.

BAHIA. **Lei nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989.** Institui o Imposto sobre Transmissão “CAUSA MORTIS” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD). Disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/Lei_ITD.pdf. Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. Agência IBGE. **IBGE divulga estimativa da população dos municípios para 2020.** Disponível em: IBGE divulga estimativa da população dos municípios para 2020 | Agência de Notícias | IBGE. Acesso em: 19 fev. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 19 dez. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.140, de 4 de dezembro de 1995.** Reconhece como mortas pessoas desaparecidas em razão de participação, ou acusação de participação, em atividades políticas, no período de 2 de setembro de 1961 a 15 de agosto de 1979, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9140.htm. Acesso em: 07 jan. 2021

BRASIL. **Lei nº 9.434, de 4 de fevereiro de 1997.** Dispõe sobre a remoção de órgãos, tecidos e partes do corpo humano para fins de transplante e tratamento e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9434.htm. Acesso em: 07 jan. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 10 jan. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 23 fev. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº PR-254, de 25 de agosto de 2020.** População residente segundo as unidades da Federação e Municípios. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-pr-254-de-25-de-agosto-de-2020-274382852>. Acesso em: 04 fev. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Resolução do Senado nº 57, de 12 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. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288>. Acesso em: 25 fev. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 09, de 5 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: Senado Federal [1991]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html#:~:text=Estabelece%20a%C3%ADquota%20m%C3%A1xima%20para%20o,155%2>

Oda%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal. Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1473610/PR – Paraná**. Agravo interno no agravo em recurso especial. Omissão no acórdão recorrido. Vício não configurado. ITCMD. Decadência. Termo inicial. Primeiro dia do exercício seguinte ao trânsito em julgado da sentença homologatória da partilha. Relator: Min. Og Fernandes, 08/06/2020. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 15 dez. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1621841/RS – Rio Grande do Sul**. Tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. Enunciado administrativo n. 3/stj. ITCD. Lançamento complementar. Decadência. Termo inicial. Primeiro dia do ano seguinte à homologação da partilha. Discussão judicial não obsta o lançamento. Agravo interno não provido. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 24 de agosto de 2020. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso: 15 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 153771/MG – Minas Gerais**. IPTU. Progressividade. Relator: Min. Carlos Velloso, 20 de novembro de 1997. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur109830/false>. Acesso em: 2 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562045/RS – Rio Grande do Sul**. Repercussão geral do 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: Min. Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur249896/false>. Acesso em: 16 nov. 2020.

CEARÁ. **Lei nº 15.812, de 20 de julho de 2015**. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/component/k2/item/3589-lei-n-15-812-de-20-07-15-d-o-23-07-15>. Acesso em: 16 nov. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro, 2020.

CURITIBA. **Decreto nº 1.053, de 03 de outubro de 2018**. Estabelece os procedimentos a serem adotados em face da aprovação da Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2018. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=368204>. Acesso em: 19 jan. 2021.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 3.804, de 08 de fevereiro de 2006**. Dispõe quanto ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, e dá outras providências. Brasília: Assembléia dos Deputados distritais [2006]. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=3804&txtAno=2006&txtTipo=5&txtParte=>. Acesso em: 16 nov. 2020.

ESPÍRITO SANTO. **Lei nº 10.011, de 20 de maio de 2013.** Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Disponível em: <http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/leis/2013/lei%20n.%B0%2010.011.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>. Acesso em: 17 nov. 2020.

GOIÁS. **Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.** Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Assembleia Legislativa do Estado de Goiás [1991]. Disponível em: http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_hm/Cte/CTE.htm. Acesso em: 16 nov. 2020.

GOMES, Orlando. **Sucessões.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARANHÃO. **Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <http://stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=4324>. Acesso em: 16 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei nº 7.850, de 18 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Cuiabá, MT: Governo do Estado [2002]. Disponível em: http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/375b8c284530106704256c9500491df8?OpenDocument#_c9h2ki82ev0g3ebho6ko2o8248kg32e108h2i0h25b92kqgii9sg48_. Acesso em: 16 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Secretaria de Estado de Fazenda.** Disponível em: <http://www5.sefaz.mt.gov.br/upf-mt>. Acesso em: 25 jan. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997.** Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Campo Grande, MS: Assembleia Legislativa [1997]. Disponível em: https://www.lefisc.com.br/banco/estadual/ms/1997/lei1810_97.htm. Acesso em: 16 nov. 2020.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma Tributação Justa.** São Paulo: Atlas, 2013.

MINAS GERAIS. **Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003.** Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.html. Acesso em: 17 nov. 2020.

PARÁ. Agência PARÁ. **Definido valor da Unidade Padrão Fiscal do Pará em 2021.** Disponível em: <https://agenciapara.com.br/nota/3246/>. Acesso em: 28 jan. 2021.

PARÁ. **Lei nº 5.529, de 5 de janeiro de 1989.** Estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer bens ou direitos. Disponível em:

http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05529.pdf. Acesso em: 17 nov. 2020.

PARAÍBA. Lei nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990#:~:text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Transmiss%C3%A3o,Direitos%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 17 nov. 2020.

PARANÁ. Lei nº 18.573, de 30 de setembro de 2015. Instituição do Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná, disposição quanto ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e adoção de outras providências. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=147423&indice=1&totalRegistros=1&dt=11.8.2020.10.24.20.513>. Acesso em: 17 nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PERNAMBUCO. Lei nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a legislação tributária do Estado relativa ao Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ICD. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2009/Lei13974_2009.htm#_msocom_10. Acesso em: 17 nov. 2020.

PIAUÍ. Decreto nº 19.241, de 29 de dezembro de 2020. Fixa o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Piauí UFR-PI, para o exercício de 2021. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=407166>. Acesso em: 28 jan. 2021.

PIAUÍ. Lei nº 4.261, de 01 de fevereiro de 1989. Disciplina o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer Bens ou Direitos, previstos na alínea “a”, do inciso I, do artigo 155, da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.tabjc.com.br/Legislacao/d9120dcf-97f6-4248-b238-f4352d5b9bcc.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2020.

PIAUÍ. Secretaria da Fazenda. Portaria nº 11, de 21 de janeiro de 2021. Fixa o valor da Unidade Fiscal Padrão do Estado de Sergipe - UFP/SE para o mês de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=408644>. Acesso em: 04 fev. 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/issue/view/962>. Acesso em: 16 jan. 2021.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o imposto de transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em:

http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afLoop=7869290056067981&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_adf.ctrl-state=16mnlv5h_40. Acesso em: 17 nov. 2020.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 9.185, de 14 de janeiro de 2021**. Estima a receita e fixa a despesa do estado do rio de janeiro para o exercício financeiro de 2021. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rj/lei-ordinaria-n-9185-2021-rio-de-janeiro-estima-a-receita-e-fixa-a-despesa-do-estado-do-rio-de-janeiro-para-o-exercicio-financeiro-de-2021>. Acesso em: 18 fev. 2021.

RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado da Fazenda. **Resolução nº 190, de 28 de dezembro de 2020**. Fixa o valor da UFIR-RJ para o exercício de 2021. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afLoop=33428102641841180&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000014474&_adf.ctrl-state=19v9ympvyr_36. Acesso em: 27 jan. 2021.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei nº 5.887, de 16 de fevereiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCD e dá outras providências. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentproducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recents_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=85. Acesso em: 17 nov. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Instrução Normativa nº 102, de 30/12/2020**. Introduce alterações na Instrução Normativa DRP nº 45/1998, de 26/10/1998. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=407184>. Acesso em: 28 jan. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 17 nov. 2020.

RONDÔNIA. **Decreto nº 15.474, de 29 de outubro de 2010**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD. Disponível em: <https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/D10-15474---RITCD-RO---CONS-ATE-DEC-22109-17.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2020.

RONDÔNIA. Secretaria de Estado de Finanças. **Unidade Padrão Fiscal**. Disponível em: <https://www.sefin.ro.gov.br/conteudo.jsp?idCategoria=521>. Acesso em: 28 jan. 2021.

RORAIMA. **Lei nº 59, de 28 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/downloads/category/115-codigo-tributario-estadual-atualizado-lei-n-59-93>. Acesso em: 17 nov. 2020.

SANTA CATARINA. **Lei nº 13.136, de 25 de novembro de 2004.** Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD.

Disponível em:

http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2004/lei_04_13136.htm#:~:text=Lei%2013.136%2C%20de%2025.11.04&text=O%20GOVERNADOR%20DO%20ESTADO%20DE,eu%20sancio no%20a%20seguinte%20Lei%3A&text=1%C2%BA%20O%20Imposto%20sobre%20Transmiss%C3%A3o,se%20pelo%20disposto%20nesta%20Lei. Acesso em: 17 nov. 2020.

SANTA CATARINA. **Lei nº 18.055, de 29 de dezembro de 2020.** Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2021. Disponível em:

http://www.sef.sc.gov.br/arquivos_portal/legislacoes/816/LOA_2021_Lei_18.055_de_29.12.2020.pdf. Acesso em: 18 fev. 2021.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **Projeto de Lei nº 250/2020.** Altera a Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, visando à mitigação dos efeitos da pandemia do novo coronavírus - COVID-19 no âmbito do Estado. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000322805>. Acesso em: 17 nov. 2020.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **Projeto de Lei nº 627/2020.** Orça a Receita e fixa a Despesa do Estado para o exercício de 2021. Disponível em:

<https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000337240>. Acesso em: 18 fev. 2021.

SÃO PAULO. **Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2015.** Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 17 nov. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SERGIPE. **Lei nº 7.724, de 08 de novembro de 2013.** Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, e dá outras providências. Disponível em:

<http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ITCMD/Leis/2013/lei7724-13.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2020.

SERGIPE. Secretaria da Fazenda. **Portaria nº 372, de 17 de dezembro de 2020.** Fixa o valor da Unidade Fiscal Padrão do Estado de Sergipe - UFP/SE para o mês de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=406735>. Acesso em: 28 jan. 2021.

TARTUCE, Flávio. **Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie.** 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

TOCANTINS. **Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. Disponível em: <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>. Acesso em: 17 nov. 2020.