

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

SALVADOR GALEGALE NETO

**“A RELAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E
DOAÇÃO (ITCMD) COM A DESIGUALDADE SOCIAL NO CENÁRIO
BRASILEIRO”**

São Paulo

2019

SALVADOR GALEGALE NETO

“A RELAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD) COM A DESIGUALDADE SOCIAL NO CENÁRIO BRASILEIRO”

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como requisito
para obtenção do título de bacharel no Curso
de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Orientador: Professor André Norberto Carbone
de Carvalho

São Paulo

2019

SALVADOR GALEGALE NETO

“A RELAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD) COM A DESIGUALDADE SOCIAL NO CENÁRIO BRASILEIRO”

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como requisito
para obtenção do título de bacharel no Curso
de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Orientador: Professor André Norberto Carbone
de Carvalho

Aprovado em __/__/__

BANCA EXAMINADORA:

Examinador: André Norberto Carbone de Carvalho
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinador: João Ricardo Brandão Aguirre
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinadora: Evelini Oliveira de Figueiredo Fonseca
Universidade Presbiteriana Mackenzie

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus que me deu a coragem de encarar o curso de Direito e todos os obstáculos e desafios que o glaucoma congênito em meus olhos me impõe diariamente.

Agradeço ao meu maior exemplo de superação e honestidade, meu pai Salvador Filho, que vive na pele as mesmas dificuldades de visão que eu sinto e torna a minha vida muito mais leve e colorida.

Agradeço à minha irmã Beatrice Galegale que se formou em Direito no Mackenzie e me inspirou a fazer essa graduação pela excelente advogada que se tornou.

Agradeço a minha mãe Walquiria Galegale por todo seu apoio e carinho incondicional sem o qual eu não chegaria a lugar algum.

Agradeço a minha namorada e futura esposa Nataly Any, sendo minha alma gêmea e exemplo de mulher que quero conviver o resto de minha vida.

Agradeço ao meu melhor amigo Thiago Coelho por todo seu apoio que me deu para superar as minhas limitações ao longo de todo o curso.

Por fim, agradeço ao meu orientador Professor André Norberto pela confiança e pelo exemplo de professor vocacionado que é.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Ranking Índice de Gini no Mundo	8
Tabela 2 - Imposto sobre a Herança no Mundo.....	15
Tabela 3 – Compilação de Hipóteses de Isenções e Não Incidência de ITCMD	40
Tabela 4 Índice de Gini por Região no Brasil	43

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Índice de Gini no Mundo	7
Figura 2 - Déficit Habitacional por Estado no Brasil.....	42
Figura 3 - Participação no PIB Nacional por Estado.....	44

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Curva de Lorenz – Índice de Gini	7
Gráfico 2 - Evolução do Índice de Gini no Brasil	8
Gráfico 3 - Carga Tributária no Mundo.....	14
Gráfico 4 - Análise das alíquotas de ITCMD	38
Gráfico 5 - Quantidade de isenção de único imóvel para moradia.....	41

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Relação do Índice de Gini com alíquotas do ITCMD.....	29
Quadro 2 - Relação do Índice de Gini com isenção e não incidência do ITCMD	31

RESUMO

O ser humano possui a tendência natural de acumular uma riqueza mínima que possa assegurar o bem-estar e a qualidade de vida de seus herdeiros por meio do instituto da herança. Entretanto, a transmissão de bens entre gerações por meio da herança é um dos fatores que mantem os níveis de desigualdade social, pois não leva em consideração a meritocracia de cada um. Segundo Aristóteles, a distribuição das riquezas por meio da justiça distributiva contribui para que o indivíduo alcance o seu melhor em uma sociedade. Além disso, a desigualdade social faz nascer outros problemas como segurança pública, saúde e educação. No ordenamento jurídico pátrio, os princípios da função social da propriedade e da capacidade contributiva embasam a tributação da herança por meio do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) como instrumento social para reduzir os níveis de desigualdade social. Por meio do indicador social do IBGE denominado Índice de Gini é possível mensurar o nível de desigualdade social existente em uma determinada região. Desse modo, a presente monografia compara as leis estaduais do ITCMD com o Índice de Gini em cada um dos 26 Estados e Distrito Federal para avaliar a sua relação. Chegou-se à conclusão de que os Estados e DF com um nível menor de desigualdade social possuem alíquotas de ITCMD mais elevadas e mais progressivas, além de hipóteses de isenção e não incidência do imposto para os menos privilegiados economicamente.

Palavras-chave: ITCMD; desigualdade social; Índice de Gini; capacidade contributiva; função social da propriedade.

ABSTRACT

Human beings have a natural tendency to accumulate minimal wealth that can ensure the welfare and quality of life of their heirs through the institute of inheritance. However, the transmission of goods between generations through inheritance is one of the factors that maintain the levels of social inequality, as it does not take into account the meritocracy of each one. According to Aristóteles, the distribution of wealth through distributive justice contributes to the individual achieving his best in a society. In addition, social inequality gives rise to other problems in public safety, health and education. In the homeland legal system, the principles of the contributory capacity and of social function of property underlie inheritance taxation through the Transmission Tax Cause Mortis and Donation (ITCMD) as a social instrument to reduce levels of social inequality. Through the IBGE social indicator called the Gini Index, it is possible to measure the level of social inequality in a given region. Thus, this study compares ITCMD state laws with the Gini Index in each of the 26 states and the Federal District to assess their relationship. It has been found that states and DFs with a lower level of social inequality have higher and more progressive ITCMD rates, as well as exemptions and non-levy for the economically disadvantaged.

Keyword: ITCMD; social inequality; Gini Index; contributory capacity; social function of property.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2
1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A DESIGUALDADE SOCIAL	5
1.1 O ÍNDICE DE GINI.....	6
1.2 A DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL	8
2. A HERANÇA E A MERITOCRACIA.....	11
3. DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO SOCIAL.....	13
3.1 O ITCMD NA LEGISLAÇÃO E NA DOUTRINA.....	17
3.2 A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD NA JURISPRUDÊNCIA	23
3.3 A PROPRIEDADE E SUA FUNÇÃO SOCIAL	27
4. ANÁLISE DO ITCMD E DO ÍNDICE DE GINI DE CADA ESTADO E DF	29
CONCLUSÃO.....	46
BIBLIOGRAFIA	48

INTRODUÇÃO

Ao longo de toda a história, o ser humano preocupou-se em guardar uma poupança que pudesse garantir um mínimo de patrimônio para a sua prole caso viesse a faltar. Contudo, esse pensamento acabou perpetuando as desigualdades sociais nas sociedades, tendo em vista que as grandes fortunas sempre ficaram concentradas nas mãos de poucas famílias.

A desigualdade social é uma problemática global, guardada as suas devidas proporções, que existe no Brasil desde os tempos em que era colônia de Portugal. Uma das suas principais causas é a concentração de riquezas nas mãos de uma minoria abastada, sendo transmitida geração após geração. Por meio do instituto da herança é que esses recursos passam de pai para filho, mantendo-se assim os níveis de desigualdade nos mesmos patamares.

Os principais impactos sociais desta distribuição desigual são: o aumento da violência, aumento dos índices de desemprego, falta de acesso à saúde e educação, resultando na queda da qualidade de vida da sociedade como um todo.

Esse tema é de suma relevância que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previsto na Constituição de 1988 (CF/88) é reduzir os níveis de desigualdade social, conforme abaixo:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, CF/88)

A Folha de São Paulo em matéria divulgada em 16/10/2019 informou que a diferença de rendimentos entre pobres e ricos no Brasil é recorde, segundo estudo do IBGE¹, sendo que de 2017 para 2018 o ganho dos 10% mais pobres caiu 3,2% enquanto o do 1% mais rico aumentou 8,4%.

A pesquisa do IBGE constatou também que em 2018 os 10% da população com os maiores ganhos detinham 43,1% de todos rendimentos gerados. Por outro lado, os 10% mais pobres ficaram com apenas 0,8% de toda a riqueza produzida no país.

¹ Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/10/diferenca-de-rendimentos-entre-pobres-e-ricos-e-recorde.shtml>. Acessado em 18 out. 2019

Diante desse cenário, Aristóteles defende a meritocracia e a justiça distributiva as quais significam dar a cada um o que lhe é devido de acordo com o seu mérito. Em troca, o indivíduo consegue entregar para a sociedade o que tem de melhor em termos de habilidade e vocação, alcançando assim a sua felicidade.

Desse modo, a herança acaba premiando o indivíduo mais pela sua linhagem sanguínea do que pelas suas contribuições feitas efetivamente à sociedade, necessitando assim de uma intervenção estatal.

Segundo a Constituição Federal de 1988 e o Código Civil, a propriedade possui uma função social que é a de gerar benefícios para toda uma coletividade, além de favorecer o seu proprietário propriamente dito. Conforme o Código Tributário Nacional, a herança é tributada por meio do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), sendo de competência estadual e distrital e tendo como fato gerador a transmissão dos bens pelo *de cujos* aos seus herdeiros.

Por meio da tributação sobre a herança é possível alcançar a função social da propriedade e reduzir os níveis de desigualdade social, pois esse valor arrecadado na forma de imposto será investido em políticas públicas, como saúde e educação, além de incentivar os indivíduos a não dependerem de suas heranças para sobreviver, mas sim de terem uma vida produtiva.

Contudo, essa cobrança de imposto precisa estar aderente aos princípios da capacidade contributiva, progressividade e da isonomia de forma a tributar mais aqueles que possuem mais condições econômicas.

Em 2014, foi realizado um estudo pela consultoria EY² para a Comissão Europeia em que se comparou a alíquota do imposto sobre a herança existente nos mais diversos países. Observou-se que em países mais desenvolvidos e com baixos níveis de desigualdade social a alíquota incide aproximadamente sobre a metade de todo o patrimônio a ser transmitido aos herdeiros, enquanto nos países menos desenvolvidos e com maiores índices de desigualdade social a alíquota é irrisória.

A presente monografia procura fazer a mesma analogia da pesquisa internacional supracitada, porém com o objetivo de comparar apenas os entes federados no Brasil com competência a instituir o ITCMD.

Por meio de um estudo do cenário brasileiro com enfoque jurídico-social, será analisada a relação dos principais aspectos do ITCMD de cada ente competente, tais como as

² Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014_eu_wealth_tax_project_finale_report.pdf. Acesso em 10 set. 2019

características das alíquotas e das hipóteses de isenção e não incidência, com seus respectivos níveis de desigualdade social que serão mensurados por meio do Índice de Gini do IBGE.

1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A DESIGUALDADE SOCIAL

A desigualdade social pode ser interpretada segundo diversos enfoques na sociologia, como a desigualdade de gênero, de raça e de classe social. Essa monografia irá tratar da desigualdade social com foco na distribuição de renda e patrimônio.

A OXFAM³ é uma confederação internacional de 20 organizações sem fins lucrativos que estão espalhadas em mais de 90 países que produz informação sobre o nível de desigualdade mundial. O trabalho da OXFAM é tão relevante que em 1992 foi indicado ao Prêmio Nobel da Paz. Já no Brasil, a OXFAM foi parceira do consagrado Chico Mendes com o Projeto "Caatinga em Pernambuco" o qual buscava alternativas para a melhoria de vida no semiárido nordestino.

Em janeiro de 2018, a OXFAM divulgou o relatório "Recompensem o trabalho e não a riqueza"⁴ às vésperas da realização do Fórum Econômico Mundial em Davos, Suíça, onde se reúnem líderes mundiais. A justificativa do título deste relatório se deve ao fato do capital ser muito mais bem remunerado do que o trabalho em si, impedindo a mobilidade social e permeando os níveis de desigualdade.

A título de exemplo, em 2016, Amancio Ortega recebeu 1,3 bilhão de euros em dividendos da matriz da rede varejista de moda Zara, enquanto Anju, costureiro de roupas para exportação em Bangladesh com jornada de trabalho diária de 12 horas, recebeu 900 dólares no mesmo período.

Seguem abaixo os principais números que demonstram o abismo existente entre o mais rico e o mais pobre no mundo, segundo o relatório da OXFAM:

- Em 12 meses, a riqueza desse grupo de elite (2.043 bilionários mundiais) aumentou US\$ 762 bilhões – o suficiente para acabar mais de sete vezes com a pobreza extrema.
- No período entre 2006 e 2015, os trabalhadores viram suas rendas aumentarem em média 2% a cada ano, enquanto a riqueza dos bilionários aumentou próximo de 13% ao ano, quase seis vezes mais rápido.
- 82% de todo crescimento na riqueza gerada no último ano foram para o 1% mais rico, enquanto a metade mais pobre da humanidade não viu nenhum aumento.
- Enquanto os bilionários viram suas fortunas aumentarem em US\$ 762 bilhões em um ano, as mulheres fornecem, anualmente, US\$ 10 trilhões em cuidados não remunerados para sustentar a economia global.
- Novos dados divulgados pelo banco Credit Suisse significam que agora 42 pessoas detêm a mesma riqueza que os 3,7 bilhões de pessoas na base da pirâmide da distribuição de renda [...]

³ Disponível em <https://oxfam.org.br/noticias/5-coisas-que-voce-nao-sabia-sobre-a-oxfam/>. Acessado em 15 set. 2019

⁴ Disponível em <https://oxfam.org.br/projetos/recompensem-o-trabalho-nao-a-riqueza/>. Acessado em 15 set. 2019

- O 1% mais rico continua a deter mais riqueza que todo o restante da humanidade.
- Na Nigéria, os juros recebidos pelo homem mais rico sobre sua fortuna em um ano seriam suficientes para retirar duas milhões de pessoas da pobreza extrema. Apesar de quase uma década de crescimento econômico robusto na Nigéria, a pobreza aumentou ao longo do mesmo período no país.
- Na Indonésia, os quatro homens mais ricos concentram mais riqueza que as 100 milhões de pessoas mais pobres.
- As três pessoas mais ricas dos Estados Unidos detêm a mesma riqueza que a metade mais pobre da população do país (cerca de 160 milhões de pessoas).
- No Brasil, uma pessoa que ganha um salário mínimo precisaria trabalhar 19 anos para ganhar o mesmo que uma pessoa do grupo do 0,1% mais rico ganha em um mês. (OXFAM, 2018)

O relatório aponta que basicamente dois terços de toda a riqueza dos bilionários mundiais advém de herança, exploração de monopólios e pressão política sobre os governos. Curiosamente, só a herança é responsável por um terço, sendo o outro um terço gerado pelas outras causas.

Uma das recomendações que a OXFAM faz é a de aumentar a carga tributária sobre aqueles que possuem grandes fortunas e aplicar esse recurso em políticas públicas, principalmente saúde e educação.

Para finalizar, o seu relatório, a OXFAM deixa bem claro que o combate à desigualdade social está previsto nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU), mais especificamente no Objetivo 10.

Afinal, a concentração de renda gera diversos impactos negativos como índices elevados de desemprego, aumento do crime organizado, crescimento da violência, falta de acesso à serviços básicos de saúde e segurança, entre outros.

1.1 O Índice de Gini

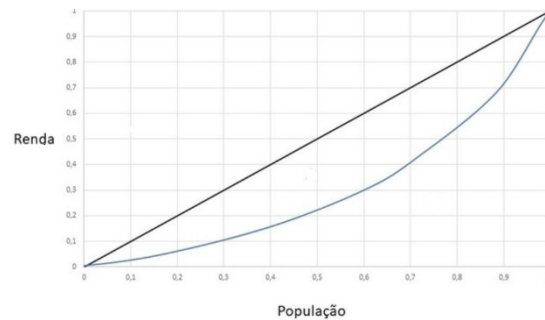
O Índice de Gini foi criado em 1921 pelo estatístico italiano Corrado Gini e foi publicado no documento “Variabilità e Mutabilità”. Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)⁵, este índice é uma medida relativa de diversos tipos de desigualdade, sendo utilizado principalmente para mensurar a desigualdade na distribuição de renda. Ele varia de “0”, situação em que não há desigualdade de renda, a “1”, situação em que há desigualdade máxima e toda a renda é apropriada por um único indivíduo.

Esse indicador se vale da Curva de Lorenz, ilustrada na figura abaixo, a qual representa a distribuição real de renda de uma dada população. Quando os percentuais

⁵ Disponível em http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23. Acessado em 15 set. 2019

acumulados de população correspondem aos percentuais acumulados de renda (10% da população com 10% dos rendimentos, por exemplo), obtém-se a linha de perfeita igualdade. Quanto mais afastada estiver a curva em relação à linha de perfeita igualdade, mais desigual é a distribuição de renda.

Gráfico 1 – Curva de Lorenz – Índice de Gini

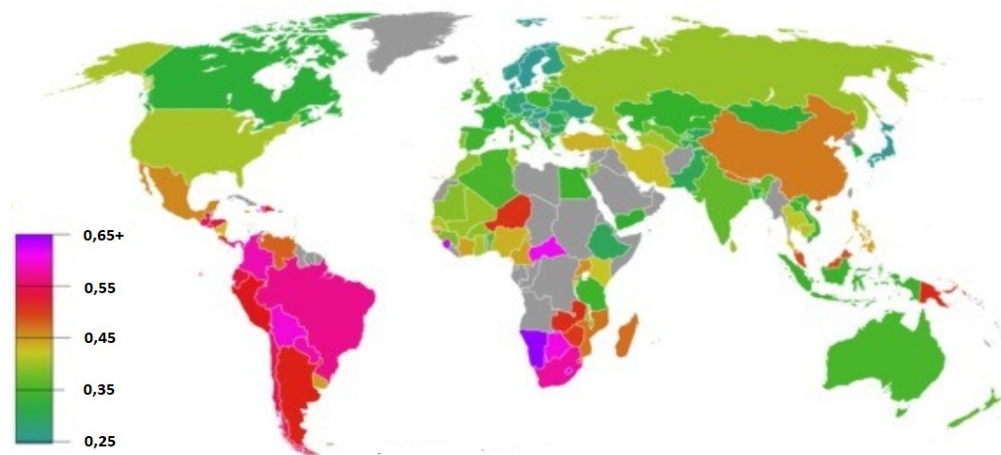


Fonte: Dicionário Financeiro, 2016

Tal índice não busca mensurar qual é o país ou região mais desenvolvida economicamente, mas sim o nível de desigualdade em que as riquezas são distribuídas. Logo, um país rico e outro pobre podem possuir indicadores muito semelhantes, caso os indivíduos dessas sociedades possuam uma renda individual equivalente entre si.

Segue abaixo um levantamento de 2016 feito pela ONU⁶ sobre o Índice de Gini no mundo. A América Latina e o Sul da África são as regiões de maior desigualdade em termos de distribuição de renda. O Brasil foi o 10º país mais desigual do mundo no ano em que a pesquisa foi realizada, sendo a África do Sul o mais desigual de todos.

Figura 1 – Índice de Gini no Mundo



Fonte: ONU, 2016

⁶ Disponível em <https://www.dicionariofinanceiro.com/indice-de-gini/>. Acessado em 15 set. 2019

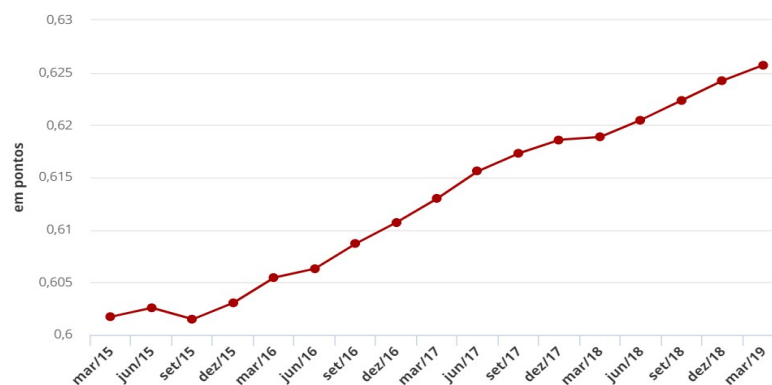
Tabela 1 - Ranking Índice de Gini no Mundo

Ranking	País	Índice Gini
1º	Ucrânia	0,241
2º	Eslovênia	0,256
3º	Noruega	0,259
8º	Finlândia	0,271
15º	Dinamarca	0,291
26º	Japão	0,321
48º	Portugal	0,36
66º	EUA	0,411
90º	México	0,482
99º	Brasil	0,515
100º	Paraguai	0,517
107º	Namíbia	0,61
108º	África do Sul	0,634

Fonte ONU, 2016

1.2 A desigualdade social no Brasil

Segundo o Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV/IBRE)⁷, a desigualdade de renda dos brasileiros atingiu o maior patamar já registrado no primeiro trimestre de 2019. De acordo a figura ilustrada abaixo, o Índice de Gini vem subindo consecutivamente desde 2015, quando se agravou a crise financeira brasileira, atingindo o seu máximo em março/2019 desde o início da pesquisa em 2012, conforme gráfico abaixo:

Gráfico 2 - Evolução do Índice de Gini no Brasil

Fonte FGV/IBRE, 2019

⁷ Disponível em <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/05/21/desigualdade-de-renda-no-brasil-atinge-o-maior-patamar-ja-registrado-diz-fgvibre.ghtml>. Acessado em 01 set 2019

A pesquisa também demonstrou que as pessoas que possuem uma renda menor sofreram mais os efeitos da crise financeira em 2015 do que aqueles que possuem uma renda maior. Além disso, os mais pobres estão demorando mais para se recuperar desses impactos em comparação com os mais ricos.

Os números que revelam isso são os da variação da renda média acumulada pelos 10% mais ricos da população e os 40% mais pobres: Antes da crise, os mais ricos tiveram aumento de 5% da renda acumulada e os mais pobres um aumento de 10%. Após a crise, os mais ricos tiveram aumento de 3,3% da renda acumulada e os mais pobres uma queda de mais de 20%. Durante todo o período da pesquisa desde 2012, a renda acumulada dos mais ricos aumentou 8,5% e a dos mais pobres caiu 14%.

O pesquisador da área de Economia Aplicada do FGV/IBRE, Daniel Duque, explicou que os mais pobres sentem mais o impacto da crise pela própria dinâmica do mercado de trabalho em tempos de economia fraca: “Há menos empresas contratando e demandando trabalho, ao passo que há mais pessoas procurando. Essa dinâmica reforça a posição social relativa de cada um. Quem tem mais experiência e anos de escolaridade acaba se saindo melhor do que quem não tem”.

Segundo estudo da ONU⁸ publicado em 2018 com o nome “A concentração de renda no topo da pirâmide no Brasil”, o Brasil está entre os cinco países com maior desigualdade social em uma análise de 29 países desenvolvidos e em desenvolvimento. Esta pesquisa demonstrou que a parcela mais rica no Brasil recebe cerca de 15% da renda nacional, sendo que o 1% mais rico do Brasil concentra de 22% a 23% de toda a renda nacional.

Foram analisadas as declarações de imposto de renda de 2006 a 2014 e verificou-se no estudo que houve uma redistribuição de renda entre as camadas intermediárias da população brasileira, entretanto a desigualdade se manteve estável entre os setores mais ricos com uma concentração muito grande no topo, não havendo uma diminuição significativa da desigualdade social de forma geral.

Segundo os pesquisadores: “O Brasil só atingirá níveis moderados de desigualdade, como os da Europa, se a concentração de renda no topo diminuir dramaticamente”. Contudo, isso demandará políticas públicas que promovam e incentivem o rápido crescimento da renda dos mais pobres e a distribuição da renda dos mais ricos.

⁸ Disponível em <https://nacoesunidas.org/brasil-esta-entre-os-cinco-paises-mais-desiguais-diz-estudo-de-centro-da-onu/>. Acessado em 16 set 2019.

O estudo concluiu o seguinte: “Embora as diferenças metodológicas não nos permitam dar um ranking oficial e definitivo de países, as evidências disponíveis mostram claramente que o Brasil está entre os mais desiguais, muito à frente da maioria dos outros países”.

São criticados neste estudo as ações estatais tomadas no sentido de aumentar mais ainda a desigualdade social em países com essa problemática, tais como: aposentadorias acima da média para funcionários públicos, baixa participação da tributação direta na carga tributária bruta e acesso privilegiado a crédito público subsidiado.

Portanto, a tributação do ITCMD de forma direta na herança é ratificada nessa pesquisa como uma das alternativas para se reduzir a desigualdade social e amenizar a concentração de renda.

2. A HERANÇA E A MERITOCRACIA

O instituto da herança surge com a necessidade de se trazer segurança patrimonial para a prole de um indivíduo, incentivando a acumulação de uma poupança por meio do seu trabalho e fazendo girar a economia. Giselda Hironaka⁹ acompanha esse raciocínio com base no trecho abaixo de sua obra:

“o fundamento da transmissão *causa mortis* estaria não apenas na continuidade patrimonial, ou seja, na manutenção pura e simples dos bens na família como forma de acumulação de capital que estimularia a poupança, o trabalho e a economia, mais ainda e principalmente no ‘fator de proteção, coesão e de perpetuidade da família’.” (HIRONAKA, 2007, p. 5)

Contudo, o instituto da herança acaba perpetuando a desigualdade social em uma sociedade, pois as grandes riquezas ficarão concentradas nas mãos de poucas famílias. Logo, o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) foi instituído com a finalidade de se mitigar essa problemática e distribuir o seu valor arrecadado para a sociedade por meio de políticas públicas.

A função social do ITCMD está muito alinhada com os princípios de justiça distributiva e meritocracia defendidos pelo renomado filósofo Aristóteles. Afinal, a ideia central desse imposto não é confiscar toda a herança, mas sim dar condições para que todos possam disputar de forma mais isonômica os desafios da vida social.

Aristóteles é considerado o apogeu na filosofia grega, sendo que durante toda a Antiguidade, Idade Média e até os tempos atuais suas reflexões jusfilosóficas são consideradas o mais alto patamar de ideias sobre o direito e o justo, além disso, os conceitos de Aristóteles sobre justiça são utilizados até os dias de hoje no ordenamento jurídico de países que tiveram como berço o sistema greco-romano, segundo MASCARO, 2016, p.66¹⁰.

De acordo com o filósofo em sua obra “*Ética a Nicômaco*”¹¹, a justiça distributiva é baseada na igualdade proporcional, pois trabalha com proporções diferentes de acordo com um critério denominado mérito.

⁹ HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; PEREIRA, Rodrigo da Cunha. *Direito das Sucessões*, 2ª Edição, Belo Horizonte: Del Rey, 2007

¹⁰ MASCARO, Alysson Leandro, *Filosofia do Direito*, 5ª Edição, Revisada, Atualizada e Ampliada, São Paulo: Atlas, 2016

¹¹ ARISTÓTELES, *Ética a Nicômacos*. Brasília, Ed. UnB, 1999.

Desse modo, na justiça distributiva sempre existirão no mínimo duas pessoas e duas coisas e serem dadas uma para cada pessoa. A melhor coisa será dada para aquele que merecer mais, não sendo isso algo injusto.

O critério de mérito, segundo Aristóteles, é uma regra geral que vale para pessoas que estão em um mesmo patamar de igualdade, logo, o filósofo defende que os iguais devem ser tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual. Tal princípio é tão relevante que também foi absorvido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Em sua obra “A política”¹², Aristóteles define o homem como um ser social que precisa conviver em sociedade para desenvolver as suas virtudes, atingir as suas potencialidades e alcançar a felicidade. Nas palavras do filósofo: “A melhor flauta deve ser dada não para o mais nobre, mas para o mais habilidoso que possa desenvolver toda a sua vocação e assim entregar o seu melhor para a sociedade em troca de sua felicidade.”

Apesar das suas reflexões consagradas, Aristóteles possui um pensamento conservador e preconceituoso quando fala que escravos, mulheres e estrangeiros não merecem participar da vida na *polis* onde as ideias eram discutidas. Tal pensamento não é acompanhado pelo autor dessa monografia, sendo que a origem de uma pessoa por si só não torna alguém menos ou mais merecedor, mas sim as suas ações e contribuições à sociedade.

Portanto, pode-se concluir que a meritocracia de Aristóteles defende uma vida produtiva do indivíduo na sociedade de forma a fazer por merecer pelos recursos materiais que detém, independentemente da sua linhagem sanguínea, pois na justiça distributiva de Aristóteles as riquezas são distribuídas na sociedade de acordo com o mérito e o reconhecimento das contribuições de cada um, fazendo a economia girar e estimulando a produção de bens e serviços.

A partir de agora, será analisado nos próximos capítulos se o ITCMD possui alguma relação com os níveis de desigualdade social de forma a combater os efeitos que essa problemática acaba gerando, assim como incentivar uma sociedade mais produtiva e meritocrática.

¹² ARISTÓTELES. *A política*. São Paulo, Martins Fontes, 2000.

3. DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO SOCIAL

O Estado necessita de uma atividade financeira que seja capaz de captar recursos materiais para manter não só a sua estrutura, como também fornecer ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete na qualidade de provedor das necessidades coletivas, conforme SABBAG, 2017, p. 34 ¹³

Conforme artigo 5º, inciso II da CF/88: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei”, logo, o Direito Tributário procura regular por meio de lei a forma que o Estado irá retirar do cidadão-contribuinte uma parcela da sua riqueza na forma de tributos os quais deverão ser investidos em políticas públicas para propiciar o bem comum de toda a sociedade, conforme mencionado abaixo por Eduardo Sabbag¹⁴:

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3o da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária [...]. Daí haver a necessidade de uma positivação de regras que possam certificar o tão relevante desiderato de percepção de recursos – o que se dá por meio da ciência jurídica intitulada Direito Tributário. (SABBAG, 2017, p. 34).

Já o conceito de tributo pode ser retirado diretamente do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, Código Tributário Nacional/1966)

Segundo o Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias¹⁵, carga tributária é definida como a relação entre a totalidade dos tributos recolhidos e o Produto Interno Bruto (PIB) o qual é utilizado para medir todas as riquezas produzidas por uma sociedade em um dado intervalo de tempo.

Após breves pinceladas sobre os conceitos de Direito Tributário, tributo e carga tributária, assim como sua relevância jurídica para a materialização de políticas públicas, segue abaixo gráfico com um comparativo da carga tributária brasileira em relação a dos

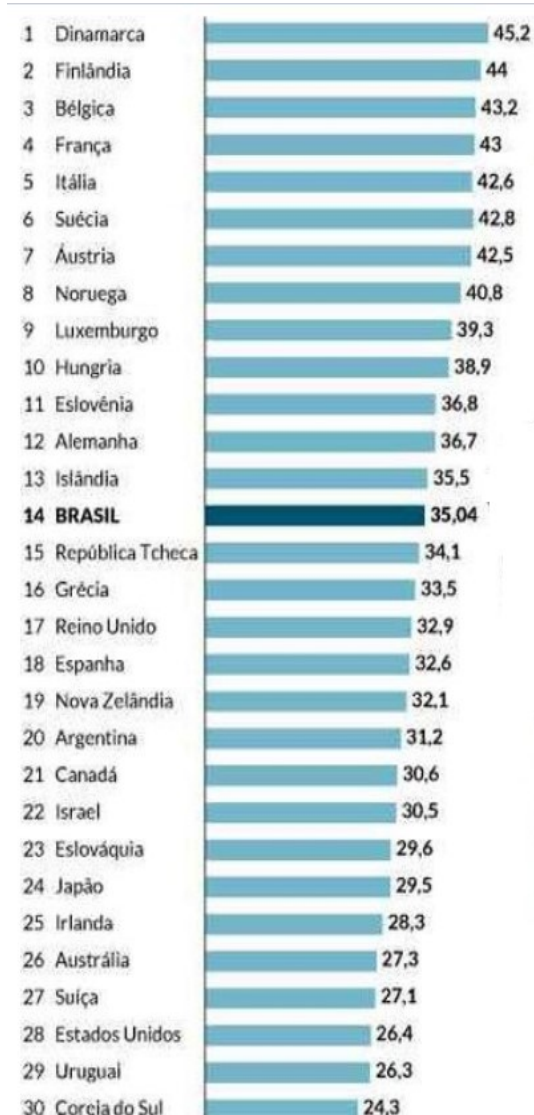
¹³ SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 9ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2017

¹⁴ *ibid*

¹⁵ Disponível em <https://ibpt.com.br/noticia/2790/Estudo-sobre-carga-tributaria-PIB-x-IDH-CALCULO-DOIR-BES>. Acessado em 14 set. 2019

demais países, segundo dados levantados pela Organização de Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹⁶ em 2013:

Gráfico 3 - Carga Tributária no Mundo



Fonte: OCDE, 2013

Como é de se observar, a carga tributária brasileira se assemelha muito a de vários países considerados desenvolvidos os quais possuem excelente performance no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

Segundo a ONU¹⁷, o IDH é um dos indicadores sociais mais utilizados no mundo e procura mensurar o nível de qualidade de vida de uma sociedade por meio de três pilares:

¹⁶ Disponível em <https://www.ospcontabilidade.com.br/blog/a-carga-tributaria-no-brasil-e-no-mundo-comparativo-e-necessidade-de-mudancas/>. Acessado em 09 set. 2019

¹⁷ Disponível em <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html>. Acessado em 10 out. 2019

renda, saúde e educação. O IDH varia de 0 a 1, sendo maior a qualidade de vida quanto mais próximo de 1 e menor quanto mais próximo de zero.

Conforme Relatório de Desenvolvimento Humano de 2013 da ONU¹⁸, a Noruega apresentou o melhor IDH em todo o mundo com o valor de 0,955, já o Brasil ficou em 75º posição com um IDH de 0,73. Nota-se que a Noruega apresentou a 8ª maior carga tributária do mundo, muito próxima da carga tributária do Brasil que ficou em 14º, contudo soube ser mais eficaz na aplicação dos tributos recolhidos em necessidades básicas da sua sociedade.

Logo, conclui-se que grande parte dos tributos nesses países desenvolvidos é investido em políticas públicas que aumentam a qualidade de vida de seus cidadãos, conforme os princípios do Direito Tributário.

Segundo estudo da consultoria EY¹⁹ de 2014 demonstrado na tabela abaixo, o Brasil foi considerado um dos países que menos tributou heranças em uma amostra de 18 países no mundo:

Tabela 2 - Imposto sobre a Herança no Mundo

País	Imposto sobre herança	
	Médio	Máximo
França	32,50%	60,00%
Japão	30,00%	50,00%
Alemanha	28,50%	50,00%
Suíça	25,00%	50,00%
Luxemburgo	24,00%	48,00%
Inglaterra	40,00%	40,00%
EUA	29,00%	40,00%
Chile	13,00%	25,00%
Itália	6,00%	8,00%
Brasil	3,86%	8,00%
Austrália	0,00%	0,00%
Canadá	0,00%	0,00%
Índia	0,00%	0,00%
México	0,00%	0,00%
Noruega	0,00%	0,00%
Rússia	0,00%	0,00%
Suécia	0,00%	0,00%

Fonte: Consultoria EY, 2014

¹⁸ Disponível em <http://blog.estadaodados.com/ranking-do-indice-de-desenvolvimento-humano-idh-2013/>. Acessado em 10 set. 2019

¹⁹ Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014_eu_wealth_tax_project_finale_report.pdf. Acesso em 10 set. 2019

Antes de analisar esses dados, cabe ressaltar que não estão sendo consideradas as alíquotas de cada país pura e simplesmente, tendo em vista que existem diversas hipóteses de isenção e alíquotas diferentes dentro de um mesmo país, como no caso do Brasil, que podem influenciar na arrecadação do imposto sobre herança.

Contudo, essa monografia procura analisar a alíquota praticada de forma geral para se ter uma noção do alcance da arrecadação que cada imposto sobre herança possui em seu respectivo país.

Observa-se que enquanto a média da alíquota cobrada pelos estados brasileiros é de 3,86% sobre o valor herdado, no Chile a alíquota é de 13%, na França, 32,5% e na Inglaterra chega a 40%. A diferença também é alta ao analisar as alíquotas máximas, no Brasil é de 8%, na França, é 60% e na Alemanha, Suíça e Japão é 50%.

Curiosamente, o estudo demonstrou que há países desenvolvidos como Austrália, Canadá, Noruega e Suécia que não possuem tipo algum de tributação sobre a herança, pois esses países já cobram elevados impostos sobre renda, patrimônio e riqueza dos contribuintes em vida, isentando-os nas transmissões *causa mortis*.

Por fim, o estudo verificou também que no Brasil grande parte da tributação é resultado de impostos indiretos os quais incidem sobre o consumo de bens e serviços, onerando mais as classes mais pobres em detrimento das classes mais privilegiadas.

Diante dos dados levantados, salta aos olhos como o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias no mundo e uma das menores alíquotas de ITCMD, sendo também o país que possui um dos maiores índices de desigualdade social.

Segundo notícia divulgada pela ONU²⁰ em 2016, o Brasil é um dos maiores paraísos tributários que existe no mundo, tendo em vista que os mais ricos pagam muito menos tributos proporcionalmente em relação aos mais pobres, mesmo havendo uma carga tributária total bem elevada. Como exemplo, a ONU revela que um dos tributos que mais expressam esse paradoxo tributário é o imposto sobre a herança o qual tem uma das menores alíquotas em comparação com os demais países.

Uma resposta jurídica a ser dada pela baixa alíquota do ITCMD brasileira está na Resolução do Senado 09/1992 a qual estabelece que o ITCMD terá a alíquota máxima de 8% (oito por cento) em todo o território nacional, podendo cada ente federativo competente estabelecer uma alíquota progressiva, desde que o teto seja respeitado. Outra parte dessa

²⁰ Disponível em <https://nacoesunidas.org/brasil-e-paraíso-tributário-para-super-ricos-diz-estudo-de-centro-da-onu/>. Acesso em 02 out. 2019.

resposta está no interesse político daqueles que estão no poder e não querem tributar seu próprio patrimônio.

A partir de agora será analisada a relação existente do ITCMD com a desigualdade social medida pelo Índice de Gini entre os 26 Estados e Distrito Federal, fazendo uma comparação de forma semelhante ao que foi feito no estudo supracitado da consultoria EY.

Tal análise é viável porque os entes competentes têm autonomia para decidir entre alíquotas progressivas ou regressivas, hipóteses de isenção e não incidência para classes menos favorecidas, assim como possuem níveis de desigualdade social divergentes.

3.1 O ITCMD na legislação e na doutrina

Segundo a legislação tributária vigente, o ITCMD é um imposto cujo fato gerador ocorre na transmissão *causa mortis* e na doação, contudo, serão estudados apenas os aspectos referentes à sucessão por meio de herança, tendo em vista que o objetivo dessa monografia é encontrar uma relação entre o ITCMD e os níveis de desigualdade social causados pela transmissão de riquezas entre gerações.

O conceito de herança é omissivo no Código Civil de 2002, contudo é definido pela doutrina. Segundo o renomado jurista Flávio Tartuce: “A herança pode ser conceituada como o conjunto de bens, positivos e negativos, formado com o falecimento do de cujus” (TARTUCE, 2017, p. 35)²¹.

Segundo a conceituação clássica de Itabaiana de Oliveira: “herança é o patrimônio do de cujus, o conjunto de direitos e obrigações que se transmite aos herdeiros” (ITABAIANA, 1952, p. 59)²². Já nas lições contemporâneas de Sílvio de Salvo Venosa, a herança é “um patrimônio, ou seja, um conjunto de direitos reais e obrigacionais, ativos e passivos. O titular desse patrimônio do autor da herança, enquanto não ultimada definitivamente a partilhar, é o espólio” (VENOSA, 2010, p. 1.624)²³.

Cabe agora destacar as diferentes espécies tributárias, haja vista que tributo é gênero e imposto é espécie, conceitos muito confundidos pelo senso comum. Segundo SABBAG, 2019, p. 159²⁴, a doutrina majoritária e a jurisprudência do STF defendem a teoria

²¹ TARTUCE, Flávio, *Direito Civil*, v.6, Direito das Sucessões, 10ª ed. rev., atual., e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2017

²² ITABAIANA DE OLIVEIRA, Arthur Vasco. *Tratado de direito das sucessões*. v. I, São Paulo: Max Limonad, 1952.

²³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Código Civil interpretado*. São Paulo: Atlas, 2010.

²⁴ SABBAG, Eduardo, *Código Tributário Nacional Comentado*, 2ª. ed., São Paulo: Método, 2018

pentapartida em que tributo se divide em imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição social.

Como o foco dessa monografia é o ITCMD, será discorrido apenas sobre o conceito de imposto. Segundo o artigo 16 do Código Tributário Nacional: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Logo, segundo SABBAG, 2019, p. 159²⁵, o imposto é tributo não vinculado, ou seja, independe de atividade estatal e está intimamente ligado a uma ação do contribuinte. Ainda segundo o renomado autor, imposto é um tributo de arrecadação não vinculada, ou seja, não fornece uma destinação específica do recurso arrecadado, contudo, o inciso IV, do artigo 167 da CF/88 prevê que a arrecadação com todos impostos será investida da seguinte maneira:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (BRASIL, CF/88)

Segundo a doutrina majoritária, seguida também por FERNANDES, 2013, p. 45.²⁶, o ITCMD é classificado como um imposto direto e real. É direto porque incide no patrimônio ou renda do contribuinte, contrapondo-se aos impostos indiretos que incidem sobre os bens de consumo. É real porque incide sobre um bem ou coisa independentemente das características do contribuinte, contrapondo-se aos impostos pessoais que levam em consideração tais características.

Conforme pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)²⁷, a décima parte mais pobre do Brasil sofre uma carga total equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto o décimo mais rico, apenas 22,7%. Isso significa que os 10% mais pobres pagam 44,5% a mais de impostos do que os 10% mais ricos, em virtude da extensão da incidência de impostos indiretos.

²⁵ *ibid*

²⁶ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação – ITCMD*. 3ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013,

²⁷ Disponível em: <http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/ipea-pobres-pagam-44-5-mais-impostos-do-que-ricos/>. Acessado em: 08 set. 2019

Esse levantamento do IPEA sobre impostos indiretos é uma das principais explicações do paradoxo tributário do Brasil onde se tem uma das maiores cargas tributária e ao mesmo tempo um dos menores impostos sobre herança.

Logo, os impostos diretos, como o ITCMD, possuem um potencial de redução de desigualdade social maior do que os indiretos, visto que estes são pagos de forma igual tanto pelo mais rico como pelo mais pobre, diferente do que acontece com aqueles.

A competência tributária para a criação, modificação e extinção do ITCMD foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, conforme inciso I, artigo 155 da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. (BRASIL, CF/88)

Além disso, lei complementar federal tem a competência de estabelecer normas gerais em matéria tributária, assim como definir fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos previstos no texto constitucional, conforme alínea “a”, inciso III, artigo 146 da CF/88.

Contudo, apesar de o Código Tributário Nacional possuir o status de lei complementar, suas disposições são insuficientes em relação ao ITCMD, pois tal imposto ainda não possuía previsão constitucional na época de sua edição. Logo, ainda não há, até o momento, lei complementar federal sobre normas gerais do ITCMD, cabendo a cada ente federativo tal incumbência por meio da competência legislativa concorrente, conforme inciso I e parágrafos do artigo 24, da CF/88.

A competência tributária é privativa de cada ente federativo e possui as seguintes características indelegabilidade, facultatividade, incaducabilidade, a inalterabilidade e irrenunciabilidade, segundo a doutrina majoritária também seguida por MACHADO, 2018, p. 271-272²⁸:

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito, *Manual de direito tributário*, 10ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

Pudesse um ente tributante, por lei própria, alterar a competência que lhe foi atribuída para instituir tributos, estaria ele a alterar a própria regra constitucional que outorgou essa competência. É por isso que se diz que a competência é inalterável e indelegável, sendo a delegação uma forma de alteração. Facultatividade, irrenunciabilidade e incaducabilidade estão intimamente relacionadas e têm o mesmo fundamento. O ente público não pode renunciar à competência que lhe foi outorgada, pois isso implicaria, do mesmo modo, alterar a regra constitucional que não prevê essa hipótese. O exercício da competência é uma faculdade, que, se não for exercida, tampouco decai, visto que a Constituição não estabelece prazo para a criação do tributo. Assim, se o ente público não exercer a faculdade que lhe compete, poderá fazê-lo depois, a qualquer tempo. Quanto à facultatividade, ela pode ser considerada como relativa, pelo menos no que tange a Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, porquanto o não exercício da competência tributária, a teor do que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), leva a que o ente público correspondente fique privado de receber transferências voluntárias. MACHADO, 2018, p. 271-272

A CF/88 estabelece limites para a competência de tributar de cada ente. A despeito disso, destaca-se entendimento de CARRAZZA, 2015, p. 24²⁹:

Em matéria tributária, cumpre salientar que o legislador constituinte pátrio, ao cuidar do sistema tributário, adotou a técnica de prescrever de modo exaustivo as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Estabeleceu, pois, um sistema rígido de distribuição de competências. Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas uma parcela desde poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam o seu exercício. CARRAZZA, 2015, p. 24

Entre os limites da competência tributária previstos no texto constitucional, destacam-se os princípios e as imunidades. Será aprofundado acerca dos princípios tributários que possuem um maior enfoque social (isonomia tributária e capacidade contributiva), assim como breves comentários sobre a imunidade tributária.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da isonomia tributária está consagrado no inciso II, art. 150 da CF/88:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, CF/88)

A doutrina de SABBAG, 2018, p. 50-51³⁰ além de definir muito bem o referido princípio, faz uma ligação com o instituto da *pecunia non olet*, ou seja, independentemente da

²⁹ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *IPTU e Progressividade, Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Quartin Latin, 2015

origem dos recursos tributados ser ilícita, o contribuinte deve recolher tributos da mesma forma que um outro contribuinte que ganhe a mesma renda por meios lícitos.

O princípio da isonomia tributária, constante do inciso II do art. 150 da CF, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência. Daí a noção, ínsita ao princípio, da proibição de privilégios odiosos e desarrazoados. Percebe-se que o mencionado preceptivo se põe como um contraponto fiscal daquilo que se proclamou afirmativamente no art. 5º caput, do texto constitucional.

Ainda segundo o mencionado autor, do princípio da isonomia tributária deriva-se o princípio da capacidade contributiva que está previsto no parágrafo 1º, artigo 145 da CF/88:

Art. 145, §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, CF/88)

O princípio da capacidade contributiva tem como objetivo principal a consecução do ideal de justiça fiscal e de justiça distributiva, conforme a doutrina de SABBAG, 2018, p. 211³¹ a qual o autor dessa monografia acompanha. A CF/88 limitou expressamente tal princípio aos impostos, cabendo a sua aplicação ao ITCMD consequentemente.

Diante do contexto, deve ser respeitada a capacidade econômica e garantido o princípio do mínimo existencial aos contribuintes. O objetivo deste princípio é a proteção dos direitos sociais fundamentais, garantindo que qualquer cidadão tenha uma vida minimamente digna e que sejam atendidas as necessidades básicas elencadas no caput do art. 6º da CF/88:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (BRASIL, CF/88)

A doutrina costuma separar a capacidade contributiva em três pilares: progressividade, proporcionalidade e seletividade. Segue abaixo como SABBAG, 2018, p. 218-219³² trouxe tais definições:

Progressividade: técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério refere-se ao

³⁰ SABBAG, op. cit., p. 50-51

³¹ SABBAG, op. cit., p. 211

³² SABBAG, op. cit., p. 218-219

aspecto quantitativo, do qual decorre a progressividade fiscal e a extrafiscal. A primeira alinha-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, de finalidade meramente arrecadatória, que admite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior. A segunda, por seu turno, atua na determinação de parâmetros de condutas, no interesse regulatório. [...]

Proporcionalidade: meio de exteriorização da capacidade contributiva, que se mostra pela técnica de incidência de alíquotas fixas, em razão de bases de cálculo variáveis. Dessa forma, qualquer que seja a base de cálculo, a alíquota sobre ela terá o mesmo percentual. [...]

Seletividade: forma de exteriorização da capacidade contributiva, mostrando-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão inversa da essencialidade do bem. Vale dizer, em outras palavras, que a técnica permite gravar-se com uma maior alíquota o bem mais inessencial, ou seja, na razão direta da superfluidade do bem. SABBAG, 2018, p. 218-219

Assim, será alcançada a progressividade caso um ente federativo estabeleça faixas de intervalo crescentes de modo que para cada uma incidirá uma alíquota cada vez maior conforme se aumenta o valor da base de cálculo, pagando mais imposto quem tem mais renda ou patrimônio. A progressividade está em linha com o princípio da isonomia tributária, pois trata de forma igual os iguais e desigual os desiguais, em linha com os princípios da justiça distributiva de Aristóteles.

Já as alíquotas proporcionais são consideradas regressivas, pois trata de forma igual os desiguais ao estabelecer uma alíquota fixa para qualquer valor de base de cálculo. Existem tanto alíquotas progressivas como regressivas no ITCMD instituído pelos entes competentes no território nacional.

O critério de seletividade aplica-se mais a impostos relacionados com bens de consumo, pois tributa de forma menos rigorosa os bens de primeira necessidade e de forma mais rigorosa os bens supérfluos.

Por fim, a limitação do poder de tributar referente à imunidade tributária está prevista no inciso VI do artigo 150 da CF/88.

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL, CF/88)

Segundo o STF, as imunidades tributárias têm status de cláusula pétrea dado a sua relevância jurídica. Por meio delas, o legislador deliberou prestigiar valores constitucionalmente consagrados, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais, o acesso à cultura e o incentivo à assistência social, segundo SABBAG, 2018, p. 186-187³³.

Cabe ressaltar que existe uma distinção entre imunidade e isenção, a imunidade é estabelecida no âmbito constitucional, não podendo ser modificada, pois trata-se de cláusula pétrea, enquanto a isenção vigora no âmbito infraconstitucional, podendo ser modificada ou revogada a qualquer tempo pelo ente competente.

Segundo SOUZA, 1975, p. 97³⁴: “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”. Logo, “isenção” e “não incidência” não se confundem, pois na “isenção” ocorre o fato gerador da obrigação tributária e há a dispensa do pagamento do tributo e na “não incidência” nem ocorre o fato gerador, conforme previsto pelo legislador. Além disso, a “não incidência” pode ser prevista no texto constitucional ou na lei infraconstitucional, contudo, é denominada de imunidade quando prevista na CF/88.

Os três conceitos de imunidade, isenção e não incidência são relevantes na presente monografia em que serão levantados os diferentes tipos de isenção e não incidência de cada lei conforme especificado por cada ente tributante do ITCMD, contudo as imunidades valem para todos, conforme as explicações abordadas.

3.2 A progressividade do ITCMD na jurisprudência

No sistema tributário brasileiro, o princípio da progressividade é previsto expressamente na CF/88 para o Imposto de Renda (IR), imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Já para o ITCMD, existe apenas previsão na jurisprudência e na Resolução 02/1992 do Senado Federal sobre a sua progressividade. O tema da progressividade é extremamente relevante na busca da justiça fiscal do princípio da capacidade contributiva.

Não só a progressividade, mas também a generalidade e a universalidade passaram a ser determinação obrigatória para o IR, conforme se verifica a partir da leitura do artigo 153, inciso III e §2º, inciso I, da CF/88:

³³ SABBAG, op. cit., p. 218-219

³⁴ SOUZA, Rubens Gomes de, Compendio de legislação tributária, Editora Resenha Tributaria, 1975.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei, (BRASIL, CF/88)

Já a progressividade do ITR passou a ter previsão constitucional expressa com o advento da Emenda Constitucional 42/03 nos seguintes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 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 (BRASIL, CF/88)

Com relação ao IPTU, entendia a Suprema Corte que por ser um imposto real seria impossível mensurar a capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo aplicado na época apenas a progressividade para cumprimento da função social. Logo, a instituição da alíquota progressiva apenas se dava quando se atendia os requisitos da função social previstos no Plano Diretor do município. Entretanto, sobreveio a Emenda Constitucional 29/00 e conferiu nova redação, criando outras hipóteses para a instituição de alíquotas progressivas do IPTU, conforme texto abaixo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (BRASIL, CF/88)

A CF/88 não previu expressamente a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas para o ITCMD. Tal possibilidade foi construída pela jurisprudência pátria e pelo artigo 2º da Resolução do Senado Federal 02/1992 a partir do seguinte trecho: “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”.

Em julgados pretéritos, como o Agravo de Instrumento. nº 581.154/PE³⁵, o STF tendia a julgar pela inconstitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas do ITCMD.

³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Acórdão em Agravo de Instrumento. nº 581.154/PE, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 24/05/2005. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEment a.asp?s1=000226841&base=baseMonocraticas>. Acessado em 02 set. 2019

Contudo, em atendimento à previsão de alíquotas progressivas estabelecidas pela Resolução do Senado Federal 02/1992, alguns Estados passaram a editar suas leis observando a progressividade. Em razão da omissão da Constituição Federal, passou-se a alegar a inconstitucionalidade de tais leis, sendo a questão levada a discussão no STF

O STF alterou o seu entendimento com o julgamento do RE nº 562.045/RS³⁶ e do AgR-RE nº 542.485/RS³⁷, passando a decidir pela constitucionalidade de progressividade das alíquotas do ITCMD.

Nos autos do RE 562.045/RS, apenas o Ministro Ricardo Lewandowski posicionou-se contra a constitucionalidade das alíquotas progressivas do ITCMD, sendo voto vencido. Este ministro apresentou dois argumentos, primeiramente defendeu a impossibilidade de se presumir a capacidade econômica do contribuinte unicamente a partir do valor do bem transmitido, conforme segue abaixo:

Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhoado com bens de considerável expressão econômica. Há casos, por demais conhecidos, em que as dívidas do herdeiro superam, em muito, o próprio valor dos bens herdados. Não são raras, aliás, as situações em que os processos de inventário ficam paralisados durante longo tempo porque os herdeiros não têm condição de saldar os impostos que incidem sobre a herança, vendo-se, muitas vezes, obrigados a desfazer-se de algum bem ou direito para cumprir suas obrigações relativamente ao Fisco. [...] Ora, se fosse possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente pelo valor dos bens ou direitos transmitidos no caso do ITCD, não haveria qualquer razão para obstar a progressividade de outros impostos de natureza real, a exemplo do ISS, ICMS ou IOF, desde que se partisse da mesma premissa, qual seja, a de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base impositiva, tanto maior a capacidade econômica do sujeito passivo, raciocínio que, data vênica, não se afigura juridicamente consistente. (STF, 2013)

Já o segundo argumento do Ministro Lewandowski destaca que o Senado Federal extrapolou a sua competência ao editar a Resolução 02/92, conforme abaixo:

Cumprir registrar, por oportuno, que o fato de a Constituição estabelecer, no art. 155, §1o, IV que o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações “terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”, não autoriza a interpretação segundo a qual o contribuinte teria admitido a fixação de mais de uma alíquota para o tributo em questão, em conformidade com um sistema progressivo. O que se pretendeu, com esse dispositivo, foi permitir o estabelecimento de um teto uniforme para as alíquotas, válido para todos os entes federados, objetivando, ainda, que elas assumam caráter confiscatório. (STF, 2013)

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Acórdão em Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJ 06/02/2013. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acessado em 10 set. 2019

³⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 542.485/RS, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 19/02/2013. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3477266>. Acessado em 10 set. 2019

De acordo com os votos que foram favoráveis à progressividade do ITCMD nos autos do RE 562.045/RS, destaca-se a conclusão do Ministro Eros Grau a qual defendeu que o princípio da capacidade contributiva não se restringe apenas aos impostos de caráter pessoal dado a essência de proteger o contribuinte de carga tributárias excessivas:

Essa não tão breve, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos – repito – estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. (STF, 2013)

Ao acompanhar o voto do Ministro Eros Grau, o Ministro Menezes Direito traça um paralelo entre o ITCMD e o IPTU e conclui ser compatível a instituição de um sistema progressivo de alíquotas tanto para impostos reais quanto pessoais, atendendo também o princípio da capacidade contributiva:

É dizer: como a relação jurídico-tributária é entre sujeitos de direitos, assegura-se o princípio da igualdade pela consideração da capacidade contributiva, e, esta, em se tratando de IPTU, pela progressividade da alíquota em face das circunstâncias que revelem, por presunção, maior riqueza urbano-imobiliária. Logo, capacidade contributiva que se desata, por presunção constitucional, da propriedade imobiliária urbana de maior valor. Assim é que se imbricam, em congruente unidade, a função social da propriedade, a justiça social e a isonomia. Verdadeiro enlace do pessoal e do real. O real a condicionar a compreensão do pessoal e vice-versa. 23. Certo que a alíquota progressiva pode resvalar para o desvario do confisco, mas, aí, o caso será de aferição do caráter razoável e proporcional da lei. Controle judicial sobre a atividade legislativo-tributária, então, para que esta nem descambe para a zona da gula arrecadatória nem desequilibre contribuintes em situação factual de igualdade. Neste mesmo fluxo de ideias, sintase que a incompatibilidade entre impostos reais e capacidade contributiva é a falsa premissa que responde pelo erro de conclusão. A Constituição quer, sim, que se leve em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, mesmo quando se trate de impostos reais. (STF, 2013)

Ainda no mesmo julgado e a favor da progressividade do ITCMD, a Ministra Cármen Lúcia reforça a necessidade de também se observar o princípio da isonomia tributária por meio da cobrança de ITCMD de forma progressiva em que aqueles que possuem um patrimônio maior terão que arcar com uma parcela maior do imposto:

Tenho afirmado que essa norma constitucional é a introdução expressa pelo constituinte originário do princípio da igualdade material tributária a ser observado pelos Estados em que todos os casos em que, por meio de tributação, venha a intervir no domínio do contribuinte. Por essa razão, não se há cogitar de

inconstitucionalidade na situação aqui posta, qual seja, de um Estado dando sequência, dando aplicação plena, dando concretude a esse princípio, nos termos do §1º, mediante a adoção da técnica de progressividade para assegurar a aferição da capacidade econômica do contribuinte. (STF, 2013)

Logo, a Suprema Corte entende que as alíquotas de ITCMD podem ser progressivas e isso não fere a Constituição Federal, pois está em linha com o princípio constitucional da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Contudo, nem todos os entes federativos adotam alíquotas progressivas, surgindo assim a discussão dessa monografia em saber se essa progressividade contribui com a mitigação da concentração de renda.

Logo, caso haja uma relação da progressividade das alíquotas de ITCMD com uma menor concentração de renda, será concluído que existe uma relação entre o ITCMD e os níveis de desigualdade social.

3.3 A propriedade e sua função social

O princípio da função social da propriedade está previsto no artigo 5º, inciso XXIII da CF/88 “a propriedade atenderá a sua função social” e no artigo 1.228 § 1º do Código Civil de 2002, conforme abaixo:

O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas. (BRASIL, Código Civil/2002)

Flávio Tartuce em sua obra comenta com maestria sobre tal princípio, demonstrando o desafio existente em reduzir a concentração de renda tão latentes na nossa sociedade e que se torna algo necessário na construção de um país melhor para se viver.

Por certo é que essas ideias são revolucionadoras, uma vez que a propriedade, em nosso País, historicamente, sempre foi utilizada para atender aos interesses das minorias, detentoras de poder e do capital. Cabe, em parte, à elite intelectual a mudança dessa perspectiva, para a construção de uma sociedade mais justa e solidária, conforme ordena o Texto Constitucional. O desafio é das presentes e futuras gerações, para a construção de um País melhor. (TARTUCE, 2019, p. 60)³⁸

³⁸ TARTUCE, Flávio, *Direito Civil, v.4, Direito das Coisas*, 11ª ed., rev., atual. e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2019

O STF denomina tal princípio de hipoteca social, sendo um dever de todos cumprir não só com as responsabilidades sociais, mas também as responsabilidades ambientais por meio das propriedades que detém, conforme demonstrado abaixo:

“o direito de propriedade não se reveste de caráter absoluto, eis que, sobre ele, pesa grave hipoteca social, a significar que, descumprida a função social que lhe é inerente (CF, art. 5.o, XXIII), legitimar-se-á a intervenção estatal na esfera dominial privada, observados, contudo, para esse efeito, os limites, as formas e os procedimentos fixados na própria Constituição da República. O acesso à terra, a solução dos conflitos sociais, o aproveitamento racional e adequado do imóvel rural, a utilização apropriada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente constituem elementos de realização da função social da propriedade” (STF, 2004)³⁹

Logo, o princípio da capacidade contributiva coaduna com o princípio da função social da propriedade, pois tal princípio está ligado indiretamente com o Direito Tributário. Afinal, a propriedade não é transmitida apenas nos atos intervivos, mas também em atos *causa mortis*. Dessa forma, a proteção social deve abarcar todas as formas de aquisição de propriedade para que seja plena, seja intervivos ou *causa mortis*.

³⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2.213, Relator: Ministro Celso de Melo, DJ 23.04.2004. Disponível em http://redir.stf.jus.br/pagina_dorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347486. Acessado em 09 set. 2019

4. ANÁLISE DO ITCMD E DO ÍNDICE DE GINI DE CADA ESTADO E DF

A partir de agora terá início a análise objeto dessa monografia propriamente dita. Foram levantados os valores do Índice de Gini de cada Estado e DF, segundo o IBGE⁴⁰, assim como as informações relevantes de cada lei estadual e distrital acerca do ITCMD.

Esses dados foram cruzados e compilados em dois quadros: o Quadro 1 compara o Índice de Gini com as alíquotas de ITCMD de todos os Estados e DF, já o Quadro 2 compara o Índice de Gini com as hipóteses de isenção e não incidência de ITCMD previstas em cada lei estadual e distrital.

Levando em consideração que a presente monografia procura focar apenas na transmissão *causa mortis* de bens entre uma geração e outra, será mantido enfoque apenas no fato gerador referente à herança, desconsiderando a parte referente à doação.

Antes de se demonstrar a primeira tabela, vale dizer algumas considerações. Haja vista que a base de cálculo é basicamente o valor venal do bem em todos os entes competentes, será trabalhado apenas com as alíquotas.

De acordo com a legislação do ITCMD dos entes competentes, define-se de forma geral o valor venal de um bem como sendo o valor de mercado, ou seja, o preço do bem em uma venda à vista.

As tabelas abaixo começam com o ente competente que possui o melhor Índice de Gini e termina com o que possui o pior. Logo, no topo da tabela temos o ente com a menor concentração de renda e na base da tabela o ente com maior concentração de renda.

Conforme explicado anteriormente sobre o Índice de Gini, na parte de cima da tabela serão expostos Estados com Índice de Gini próximo de zero, já na parte de baixo, os valores tenderão a ser mais próximos de 1.

Quadro 1 - Relação do Índice de Gini com alíquotas do ITCMD

Posição	Índice de Gini	Estado	Alíquotas de ITCMD
1º	0,421	Santa Catarina	1% para valores até R\$ 20.000,00 3% para valores acima de R\$ 20.000,00 até R\$ 50.000,00 5% para valores acima de R\$ 50.000,00 até R\$ 150.000,00 7% para valores acima de R\$ 150.000,00 8% quando o sucessor for parente colateral, herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o autor da herança
2º	0,455	Rondônia	2% para valores até 1.250 UPF/RO ⁴¹ - Unidade Padrão Fiscal de Rondônia (R\$ 88.350,00) 3% para valores acima de 1.250 UPF/RO (R\$ 88.350,00) até 6.170 UPF/RO (R\$ 436.095,60)

Continua

⁴⁰ Disponível em <https://fpabramo.org.br/2018/04/17/desigualdade-de-renda-cresce-em-15-estados/>. Acessado em 04 ago. 2019

⁴¹ Disponível em <https://www.sefin.ro.gov.br/conteudo.jsp?idCategoria=521>. Acessado em 04 ago. 2019

			4% para valores acima de 6.170 UPF/RO (R\$ 436.095,60)
3º	0,469	Mato Grosso	2% para valores acima de 1.500 UPF/MT ⁴² (R\$ 215.310,00) até 4.000 UPF/MT (R\$ 574.160,00) 4% para valores acima de 4.000 UPF/MT (R\$ 574.160,00) até 8.000 UPF/MT (R\$ 1.148.320,00) 6% para valores acima de 8.000 UPF/MT (R\$ 1.148.320,00) até 16.000 UPF/MT (R\$ 2.296.640,00) 8% para valores acima de 16.000 UPF/MT (R\$ 2.296.640,00)
4º	0,481	Mato Grosso do Sul	6%
5º	0,492	Paraná	4%
6º	0,492	Rio Grande do Sul	2% para valores acima de 2.000 UPF/RS ⁴³ (R\$ 39.071,20) até 10.000 UPF/RS (R\$ 195.356,00) 4% para valores acima de 10.000 UPF/RS (R\$ 195.356,00) até 30.000 UPF/RS (R\$ 586.068,00) 5% para valores acima de 30.000 UPF/RS (R\$ 586.068,00) até 50.000 UPF/RS (R\$ 976.780,00) 6% para valores acima de 50.000 UPF/RS (R\$ 976.780,00)
7º	0,493	Goiás	2% para valores até R\$ 25.000,00 4% para valores acima de R\$ 25.000,00 até R\$ 200.000,00 6% para valores acima de R\$ 200.000,00 até R\$ 600.000,00 8% para valores acima de R\$ 600.000,00
8º	0,504	Tocantins	2% para valores acima de R\$ 25.000,00 até R\$ 100.000,00 4% para valores acima de R\$ 100.000,00 até R\$ 500.000,00 6% para valores acima de R\$ 500.000,00 até R\$ 2.000.000,00 8% para valores acima de R\$ 2.000.000,00
9º	0,506	Minas Gerais	5%
10º	0,514	Espírito Santo	4%
11º	0,521	Rio de Janeiro	4% para valores até 70.000,00 UFIR-RJ ⁴⁴ (R\$ 239.477,00) 4,5% para valores acima de 70.000,00 UFIR-RJ (R\$ 239.477,00) até 100.000,00 UFIR-RJ (R\$ 342.110,00) 5% para valores acima de 100.000,00 UFIR-RJ (R\$ 342.110,00) até 200.000,00 UFIR-RJ (R\$ 684.220,00) 6% para valores acima de 200.000,00 UFIR-RJ (R\$ 684.220,00) até 300.000,00 UFIR-RJ (R\$ 1.026.330,00) 7% para valores acima de 300.000,00 UFIR-RJ (R\$ 1.026.330,00) até 400.000,00 UFIR-RJ (R\$ 1.368.440,00) 8% para valores acima de 400.000,00 UFIR-RJ (R\$ 1.368.440,00)
12º	0,524	Pará	4%
13º	0,529	Rio Grande do Norte	3% para valores até R\$ 500.000,00 4% para valores acima de R\$ 500.000,00 até R\$ 1.000.000,00 5% para valores acima de R\$ 1.000.000,00 até R\$ 3.000.000,00 6% para valores acima de R\$ 3.000.000,00
14º	0,530	Alagoas	4%
15º	0,534	São Paulo	4%
16º	0,538	Maranhão	3% para valores até R\$ 300.000,00 4% para valores acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 600.000,00 5% para valores acima de R\$ 600.000,00 até R\$ 900.000,00 6% para valores acima de R\$ 900.000,00 até R\$ 1.200.000,00 7% para valores acima de R\$ 1.200.000,00
17º	0,541	Piauí	2% para valores até 20.000 UFR/PI ⁴⁵ (R\$ 68.400,00) 4% para valores acima de 20.000 UFR/PI (R\$ 68.400,00) e até 500.000 UFR/PI (R\$ 1.710.000,00) 6% para valores acima de 500.000 UFR/PI (R\$ 1.710.000,00)
18º	0,546	Roraima	4%

Continua

⁴² Disponível em <http://www5.sefaz.mt.gov.br/upf-mt>. Acessado em 04 ago. 2019

⁴³ Disponível em <https://receita.fazenda.rs.gov.br/conteudo/6345/upf-rs>. Acessado em 04 ago. 2019

⁴⁴ Disponível em http://www.coad.com.br/busca/detalhe_31/242834/. Acessado em 04 ago. 2019

⁴⁵ Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=372867>. Acessado em 04 ago. 2019

19º	0,557	Pernambuco	2% para valores até R\$ 200.000,00 4% para valores acima de R\$ 200.000,00 até R\$ 300.000,00 6% para valores acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 400.000,00 8% para valores acima de R\$ 400.000,00
20º	0,558	Sergipe	3% para valores acima de 200 UFP/SE ⁴⁶ (R\$ 8.460,00) até 2.417 UFP/SE (R\$ 102.239,10) 6% para valores acima de 2.417 UFP/SE (R\$ 102.239,10) até 12.086 UFP/SE (R\$ 511.237,80) 8% para valores acima de 12.086 UFP/SE (R\$ 511.237,80)
21º	0,560	Ceará	2% para valores até 10.000 UFIRCES ⁴⁷ (R\$ 42.607,20) 4% para valores acima de 10.000 UFIRCES (R\$ 42.607,20) até 20.000 UFIRCES (R\$ 85.214,40) 6% para valores acima de 20.000 UFIRCES (R\$ 85.214,40) até 40.000 UFIRCES (R\$ 170.428,80) 8% para valores acima de 40.000 UFIRCES (R\$ 170.428,80)
22º	0,563	Paraíba	2% para valores até R\$ 60.000,00 4% para valores acima de R\$ 60.000,00 até R\$ 120.000,00 6% para valores acima de R\$ 120.000,00 até R\$ 240.000,00 8% para valores acima de R\$ 240.000,00
23º	0,566	Acre	4%
24º	0,594	Amapá	4%
25º	0,599	Bahia	4% para valores acima de R\$ 100.000,00 até R\$ 200.000,00 6% para valores acima R\$ 200.000,00 até R\$ 300.000,00 8% para valores acima de R\$ 300.000,00
26º	0,602	Distrito Federal	4% para valores até R\$ 1.133.706,18 5% para valores acima de R\$ 1.133.706,180 até R\$ R\$ 2.267.412,36 6% para valores acima de R\$ 2.267.412,36
27º	0,604	Amazonas	2%

Fonte: IBGE e Leis de ITCMD dos Estados e DF, 2018

Quadro 2 - Relação do Índice de Gini com isenção e não incidência do ITCMD

Índice de Gini	Estado	Hipóteses de Isenção do ITCMD	Hipóteses de Não Incidência do ITCMD
0,421	Santa Catarina	a) o testamenteiro, com relação ao prêmio instituído pelo testador, desde que o valor deste não exceda à vintena testamentária; b) o beneficiário de seguros de vida, pecúlio por morte e vencimentos, salários, remunerações, honorários profissionais e demais vantagens pecuniárias decorrentes de relação de trabalho, inclusive benefícios da previdência, oficial ou privada, não recebidos pelo de cujus; c) o herdeiro, o legatário ou o donatário que houver sido aquinhoadado com um único bem imóvel, relativamente à transmissão <i>causa mortis</i> , desde que cumulativamente o imóvel se destine à moradia própria do beneficiário, não possua qualquer outro bem imóvel e o valor total do imóvel não seja superior a R\$ 20.000,00; d) quando o valor dos bens ou direitos recebidos não exceder ao equivalente a R\$ 2.000,00.	a) conforme imunidade prevista na CF/88; b) frutos e rendimentos havidos após o falecimento do transmitente, no caso de transmissão <i>causa mortis</i> .
0,455	Rondônia	a) o herdeiro que houver recebido um único bem imóvel urbano, desde que, cumulativamente seja edificado, destinado à moradia própria ou de sua família e o beneficiário não possua outro imóvel residencial; b) herança limite-se a esse bem e o valor do bem seja igual ou inferior a 1.250 UPF/RO – Unidade Fiscal de Rondônia (R\$ 88.350,00); rural, cuja área do imóvel recebido não ultrapasse 60 hectares c) quando o valor do bem ou direito transmitido for igual ou inferior a 62 UPF/RO (R\$ 4.382,16);	a) conforme imunidade prevista na CF/88; b) em que o herdeiro renuncie à herança, desde que feita sem ressalva ou condição, em benefício do monte e não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre ter havido aceitação da herança; c) que corresponda a uma operação incluída no campo de incidência do ICMS; d) na transmissão de seguro de vida, pecúlio por morte e de vencimento, salário, remuneração ou

Continua

⁴⁶ Disponível em <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=378017>. Acessado em 04 ago. 2019

⁴⁷ Disponível em <http://investimentosenoticias.com.br/noticias/educacao-financeira/valor-da-ufirce-para-2019-e-fixado-em-r-4-26072>. Acessado em 04 ago. 2019

		d) a extinção de usufruto relativo a bem móvel, título e crédito, bem como direito a ele relativo, quando houver sido tributada a transmissão da nua propriedade.	honorário profissional não recebidos em vida pelo de cujus; e) no caso de extinção de usufruto, desde que este tenha sido instituído pelo nu proprietário; f) sobre o fruto e o rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança.
0,469	Mato Grosso	a) de patrimônio cujo valor total transferido a cada beneficiário não ultrapassar a 1.500 UPF/MT - Unidades Padrão Fiscal do Estado de Mato Grosso (R\$ 215.310,00); b) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor; c) da quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, de verba e prestação de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e do montante de contas individuais do FGTS, PIS e PASEP, não recebido em vida pelo titular.	a) conforme imunidade prevista na CF/88; b) a renúncia pura e simples de herança ou legado sem designação do beneficiário; c) o fruto e o rendimento do bem do espólio havido após o falecimento do autor da herança ou legado; d) a importância deixada ao testamenteiro, a título de prêmio ou remuneração, até o limite legal.
0,481	Mato Grosso do Sul	a) sendo imóvel rural, sua área não ultrapasse o módulo da região e seja destinado aos herdeiros; b) sendo imóvel urbano, apresente construção residencial de padrão popular ou inferior e seja utilizada como habitação dos herdeiros; c) as transmissões <i>causa mortis</i> de bens e direitos cujos valores não ultrapassem R\$ 50.000,00.	conforme imunidades previstas na CF/88.
0,492	Paraná	a) de único imóvel, por beneficiário, destinado exclusivamente à moradia do cônjuge sobrevivente ou de herdeiro que não possua outro; b) de objetos de uso doméstico, tais como aparelhos, móveis, utensílios e vestuário, exclusive jóias; c) de valores não recebidos em vida pelo respectivo titular, correspondentes à remuneração oriunda de relação de trabalho ou a rendimentos de aposentadoria ou pensão devidos por Institutos de Seguro Social e Previdência Pública, verbas e representações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio, e o montante de contas individuais de FGTS, PIS e PASEP, limitado a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais); d) a aquisição, por transmissão <i>causa mortis</i> de imóvel rural com área não superior a 25 hectares, de cuja exploração do solo depende o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a que tenha cabido partilha desde que outro não possua.	a) conforme imunidades previstas na CF/88; b) sobre o ato de renúncia à herança, somente quando feito sem ressalva ou condição, por escritura pública ou por termo nos autos, em benefício do monte-mór, configurando renúncia pura e simples, e desde que o renunciante não tenha praticado qualquer ato que demonstre aceitação da herança; c) sobre a importância deixada ao testamenteiro, a título de prêmio ou de remuneração, até o limite legal; d) no recebimento de capital estipulado em seguro de vida ou em pecúlio por morte; e) sobre os frutos e os rendimentos de bens ou de direitos do espólio, e as benfeitorias realizadas, havidos após o falecimento do autor da herança.
0,492	Rio Grande do Sul	a) de imóvel urbano, desde que seu valor não ultrapasse o equivalente a 25.000 UPF/RS (R\$ 488.390,00) e o receptor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão; b) decorrente da extinção de usufruto, de uso, de habitação e de servidão, quando o nu-proprietário tenha sido o instituidor; c) de imóvel rural, desde que o receptor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, e, simultaneamente, não seja proprietário de outro imóvel, não receba mais do que um imóvel de até 25 hectares de terras por ocasião da transmissão e cujo valor não ultrapasse o equivalente a 35.000 UPF/RS (R\$ 683.746,00); d) decorrente da extinção de usufruto, de uso, de habitação e de servidão, relativos a bens móveis e imóveis, títulos e créditos, bem como direitos a eles relativos, quando houver sido; e) decorrente da extinção de usufruto, de uso, de habitação e de servidão, relativos a bens móveis e imóveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como direitos a eles relativos, quando houver sido pago o imposto na transmissão da nua-propriedade e isenta do imposto; f) de roupas, de utensílios agrícolas de uso manual, bem como de móveis e aparelhos, de uso doméstico; g) cujo valor do imposto devido constante no documento de arrecadação resulte em quantia inferior ao equivalente a 4 (quatro) UPF/RS (R\$ 78,14).	a) conforme imunidade prevista na CF/88; b) na renúncia à herança, desde que feita sem ressalvas, em benefício do monte e não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre aceitação; c) na extinção de usufruto, se tiver sido tributada a transmissão da nua-propriedade até 28 de fevereiro de 1989; d) na extinção do condomínio, quando o valor transmitido não superar a cota-parte de cada condômino.
0,493	Goiás	a) o herdeiro que receber quinhão, legado, parte, ou direito, cujo valor seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00; b) o herdeiro beneficiário que receber imóvel cujo valor seja igual ou inferior a R\$ 60.000,00, desde que não possua outro imóvel.	a) conforme imunidade prevista na CF/88; b) em que o herdeiro, legatário ou donatário renuncie à herança, ao legado ou à doação, desde que feita sem ressalva ou condição, em benefício do monte, e não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre ter havido aceitação

			da herança; c) que corresponda a uma operação incluída no campo de incidência do ICMS; d) na transmissão de seguro de vida, pecúlio por morte e quantia devida pelo empregador ao empregado, por institutos de seguro social e previdência, oficiais ou privados; e de vencimento, salário, honorário profissional, remuneração, verbas e prestações de caráter falimentar, não recebidos em vida pelo de cujus da fonte pagadora, decorrentes de relação de trabalho ou de prestação de serviços, decisão judicial, rendimento de aposentadoria ou pensão e na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real que resulte na consolidação da propriedade plena.
0,504	Tocantins	a) o herdeiro ou legatário, que receber quinhão ou legado, cujo valor seja igual ou inferior a R\$ 25.000,00; b) a transmissão em que o herdeiro renuncie à herança desde que feita sem ressalva ou condição, em benefício do monte e não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre ter havido aceitação da herança; c) a transmissão de seguro de vida, pecúlio por morte e quantia devida ao empregado por institutos de seguro social e previdência, oficiais ou privados e, de vencimentos, salários, rendimentos de aposentadoria ou pensão, remuneração, honorário profissional, verbas e prestações de caráter alimentar, não recebidos em vida pelo de cujus da fonte pagadora, decorrentes de relação de trabalho ou prestação de serviços; d) a extinção de usufruto, desde que este tenha sido instituído pelo nu-proprietário; e) a extinção de usufruto relativo a bem móvel ou imóvel, título e crédito, e o direito a ele relativo, quando houver sido tributada integralmente a transmissão da sua propriedade; f) as transmissões de propriedade aos beneficiários de projetos de reassentamento promovidos em virtude de formação de reservatórios de usinas hidroelétricas.	conforme imunidades previstas na CF/88.
0,506	Minas Gerais	a) imóvel residencial com valor total de até 40.000 Ufemgs ⁴⁸ - Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (R\$ 143.728,00), desde que seja o único bem imóvel de monte partilhável cujo valor total não exceda 48.000 Ufemgs (R\$ 172.473,60); b) fração ideal de um único imóvel residencial, desde que o valor total desse imóvel seja de até 40.000 Ufemgs (R\$ 143.728,00) e o monte partilhável não contenha outro imóvel nem exceda 48.000 Ufemgs (R\$ 172.473,60); c) roupa e utensílio agrícola de uso manual, bem como de móvel e aparelho de uso doméstico que guarneçam as residências familiares.	a) conforme imunidade prevista na CF/88; b) sobre transmissão <i>causa mortis</i> de valor não recebido em vida pelo de cujus correspondente a remuneração oriunda de relação de trabalho ou a rendimento de aposentadoria ou pensão.
0,514	Espírito Santo	a) imóvel destinado exclusivamente à moradia do herdeiro até o limite de duzentos mil VRTEs ⁴⁹ - Valores de Referência do Tesouro Estadual (R\$ 684.340,00) e desde que não possua outro bem imóvel; b) imóvel cujo valor não ultrapassar vinte mil VRTEs (R\$ 68.434,00), desde que seja o único transmitido; c) imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua; d) depósitos bancários e aplicações financeiras, até o limite de dez mil VRTEs (R\$ 34.217,00); e) quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verbas e prestações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais do FGTS, PIS e PASEP não recebidos em vida pelo respectivo titular; f) bens móveis e imóveis, títulos e créditos, bem como direitos a eles relativos, decorrentes da extinção do usufruto, quando o	a) conforme imunidade prevista na CF/88; b) sobre a transmissão em que o herdeiro renuncie à herança, quando feita sem ressalva ou condição em benefício do monte e em que não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre aceitação da herança ou legado; c) no recebimento de capital estipulado de seguro de vida ou pecúlio por morte; d) na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real que resulte na consolidação da propriedade plena; e) sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou legado.

Continua

⁴⁸ Disponível em <http://www.investmentosenoticias.com.br/noticias/educacao-financeira/valor-da-ufemg-para-2019-sera-de-r-3-5932>. Acessado em 04 ago. 2019

⁴⁹ Disponível em <https://www.contabeis.com.br/legislacao/4278785/decreto-4331-2018/>. Acessado em 04 ago. 2019

		nu-proprietário tiver sido o instituidor.	
0,521	Rio de Janeiro	<p>a) transmissão dos bens ao cônjuge, em virtude da comunicação decorrente do regime de bens do casamento, assim como ao companheiro, em decorrência de união estável;</p> <p>b) caducidade ou extinção do fideicomisso, com a consolidação da propriedade na pessoa do fiduciário ou do fideicomissário;</p> <p>c) transmissão <i>causa mortis</i> de valores não recebidos em vida pelo falecido, correspondentes a salário, remuneração, rendimentos de aposentadoria e pensão, honorários e saldos das contas individuais do FGTS, PIS e PASEP;</p> <p>d) transmissão <i>causa mortis</i> de bens e direitos integrantes de monte-mor cujo valor total não ultrapasse a quantia equivalente a 13.000 UFIRs-RJ - Unidades Fiscais de Referência do Estado do Rio de Janeiro (R\$ 44.474,30);</p> <p>e) transmissão <i>causa mortis</i> de imóveis residenciais a pessoas físicas, desde que a soma do valor dos mesmos não ultrapasse o valor equivalente a 60.000 UFIRs-RJ (R\$ 205.266,00);</p> <p>f) transmissão <i>causa mortis</i> de um único imóvel para residência própria, por única vez, quando feita a herdeiros necessários de policiais militares e civis, e agentes penitenciários mortos comprovadamente em decorrência do desempenho da atividade profissional;</p> <p>g) transmissão <i>causa mortis</i> de imóveis residenciais dos Programas de Arrendamento Residencial (PAR) e Minha Casa Minha Vida, observados os valores dos respectivos programas;</p> <p>h) transmissão <i>causa mortis</i> de imóveis localizados em Unidades de Conservação da Natureza onde os residentes pertençam à comunidades tradicionais e quilombolas, devidamente comprovados, na forma da legislação;</p> <p>i) transmissão <i>causa mortis</i> à fundações de direito privado com sede no Estado do Rio de Janeiro, bem como a associações de assistência social, saúde e educação, ou das que mantenham atividades em ao menos um dos temas citados nos incisos do artigo 3º da Lei 5.501 de Julho de 2009, independente de certificação, inclusive as instituições sem finalidade econômica financiadoras e daquelas dedicadas a constituição de fundos para financiamento das instituições isentas ou de suas atividades.</p>	<p>a) conforme imunidade prevista na CF/88;</p> <p>b) Quando houver renúncia pura e simples à herança, sem ressalva ou condição, desde que o renunciante não indique beneficiário ou tenha praticado ato que demonstre aceitação;</p> <p>c) no recebimento de capital estipulado de seguro de vida contratado com cláusula de cobertura de risco;</p> <p>d) na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real;</p> <p>e) sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança.</p>
0,524	Pará	<p>a) aquisição, por transmissão "<i>Causa Mortis</i>", de imóvel destinado exclusivamente à morada do cônjuge supérstite, herdeiros, desde que o "de cujus", o cônjuge supérstite, o herdeiro não possuam outro imóvel;</p> <p>b) a aquisição, por transmissão "<i>Causa Mortis</i>", de imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família dos herdeiros ou do cônjuge supérstite e que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua.</p>	conforme imunidades previstas na CF/88.
0,529	Rio Grande do Norte	<p>a) o beneficiário da assistência jurídica integral e gratuita no processo judicial sucessório;</p> <p>b) a renúncia pelo fideicomissário de herança ou legado, caducado o fideicomisso, ficando os bens na propriedade pura do fiduciário;</p> <p>c) a transmissão "<i>causa mortis</i>" relativa a bem imóvel de residência do cônjuge e filhos do "de cujus" desde que individualmente comprovem que não possuem outro bem imóvel;</p> <p>d) a transmissão "<i>causa mortis</i>" de imóvel destinado à própria residência, na hipótese de o herdeiro não possuir outro imóvel de idêntica finalidade;</p> <p>e) a propriedade rural ou urbana de área não superior ao módulo determinado pela legislação pertinente para cada região, quando for adquirida em virtude de legado, herança ou doação por trabalhador urbano ou rural que não possua outro imóvel.</p>	<p>a) conforme imunidade prevista na CF/88;</p> <p>b) a desistência ou renúncia à herança ou legado, desde seja feita sem ressalva, em benefício do monte e não tenha o desistente ou renunciante praticado qualquer ato que demonstre a intenção de aceitar a herança;</p> <p>c) a parte do patrimônio que se transfere nas partilhas efetuadas em virtude de separação judicial ou por falecimento, desde que o casamento tenha ocorrido sob o regime de comunhão de bens, quando o cônjuge receber quota-parte cujo valor corresponder ao de sua meação na totalidade dos bens que integrem o patrimônio partilhado;</p> <p>d) os direitos reais de garantia, a transferência destes direitos, a sua instituição, translação e extinção;</p> <p>e) os direitos pessoais à indenização por benfeitorias, transmitidos por herança ou cedidos pelo titular do direito.</p>
0,530	Alagoas	Os proventos e pensões atribuídos aos herdeiros.	conforme imunidades previstas na CF/88.
0,534	São Paulo	a) de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 UFESPs ⁵⁰ - Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (R\$ 132.650,00) e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel;	<p>a) conforme imunidade prevista na CF/88;</p> <p>b) na renúncia pura e simples de herança ou legado;</p> <p>c) sobre o fruto e rendimento do bem do espólio</p>

Continua

⁵⁰ Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=372737>. Acessado em 04 ago. 2019.

		<p>b) de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 UFESPs (R\$ 66.325,00), desde que seja o único transmitido;</p> <p>c) de ferramenta e equipamento agrícola de uso manual, roupas, aparelho de uso doméstico e demais bens móveis de pequeno valor que guarneçam os imóveis referidos nas alíneas anteriores, cujo valor total não ultrapassar 1.500 UFESPs (R\$ 39.795,00);</p> <p>d) de depósitos bancários e aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapassar 1.000 UFESPs (R\$ 26.530,00);</p> <p>e) de quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verbas e prestações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais do FGTS, PIS e PASEP não recebido em vida.</p>	<p>havidos após o falecimento do autor da herança ou legado;</p> <p>d) sobre a importância deixada ao testamenteiro, a título de prêmio ou remuneração, até o limite legal.</p>
0,538	Maranhão	<p>a) de bem imóvel urbano, desde que constitua o único bem a ser partilhado e que a sua avaliação seja igual ou inferior a trinta e duas vezes o valor do salário-mínimo vigente no Estado à época da transmissão (R\$ 31.936,00);</p> <p>b) de bem imóvel rural, desde que constitua o único bem a ser partilhado e que a sua avaliação seja igual ou inferior a vinte e uma vezes o valor do salário-mínimo vigente no Estado à época da transmissão (R\$20.958,00);</p> <p>c) de bens de herança cujo valor total não ultrapasse a trinta e duas vezes o valor do salário-mínimo vigente no Estado, na sucessão <i>causa mortis</i> (R\$ 31.936,00).</p>	conforme imunidade prevista na CF/88.
0,541	Piauí	<p>a) imóvel urbano, desde que sua avaliação seja igual ou inferior a 15.000 Unidades Fiscais de Referência do Estado do Piauí – UFR-PI (R\$ 51.300,00) e que este seja o único bem imóvel objeto da partilha;</p> <p>b) de imóvel rural, cuja área não ultrapasse o módulo rural da região, e desde que o beneficiário não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel por ocasião da transmissão;</p> <p>c) cuja soma dos valores venais da totalidade do quinhão hereditário seja igual ou inferior a 1.000 UFR-PI (R\$ 3.420,00);</p> <p>d) de valores correspondentes a vencimento, salário, remuneração, honorário profissional, direitos trabalhistas, FGTS, PIS e PASEP, benefícios da previdência oficial ou privada, não recebidos em vida pelo autor da herança, cuja soma total dos referidos valores transmitidos, individual ou conjuntamente considerados, seja igual ou inferior a 3.000 UFR-PI (R\$ 10.260,00).</p>	<p>a) conforme imunidade prevista na CF/88;</p> <p>b) sobre os atos que fazem cessar entre os proprietários a indivisibilidade dos bens comuns, desde que deles não decorra qualquer tipo de transmissão dos mesmos bens;</p> <p>c) sobre os frutos e rendimentos acrescidos à herança após a abertura da sucessão, exceto aqueles decorrentes de contrato com instituições financeiras cujo início se dê antes da abertura da sucessão e esteja sujeito a termo que ocorra após a morte do autor da herança;</p> <p>d) sobre os créditos oriundos de seguro de vida ou pecúlio por morte.</p>
0,546	Roraima	<p>a) propriedade rural de área não superior a 60 hectares, quando for adquirida em virtude de herança, por trabalhador rural que não possua outro imóvel urbano ou rural;</p> <p>b) os imóveis quando vinculados a programas habitacionais de promoção social ou desenvolvimento comunitário de âmbito federal, estadual ou municipal, destinados a pessoas de baixa renda que comprovadamente não possuam outro imóvel;</p> <p>c) a herança cujo valor seja inferior a 50 UFERR'S⁵¹ – Unidade Fiscal de Roraima (R\$ 18.288,50).</p>	conforme imunidades previstas na CF/88.
0,557	Pernambuco	<p>a) quinhão de valor igual ou inferior a R\$ 50.000,00 relativamente a bem ou direito;</p> <p>b) renúncia pelo fideicomissário de herança ou legado, caducado o fideicomisso, ficando o bem na propriedade pura do fiduciário;</p> <p>c) bem imóvel de residência do cônjuge e filhos de servidor público ou autárquico deste Estado, adquirido por meio de transmissão "<i>causa mortis</i>", desde que aqueles individualmente comprovem que não possuem outro bem imóvel;</p> <p>d) na hipótese de o herdeiro ser servidor público ou autárquico deste Estado, não possuir outro imóvel e aquele adquirido nestes termos se destinar à sua residência;</p> <p>e) propriedade rural ou urbana de área não superior ao módulo determinado pela legislação pertinente para cada região, quando adquirida em virtude de herança por trabalhador urbano ou rural que não possua outro imóvel;</p> <p>f) bem imóvel que servir de residência e que constituir o único bem do espólio, desde que, à sucessão, concorram apenas o cônjuge e os filhos do "de cujus" e fique comprovado não possuírem outro imóvel;</p>	<p>a) conforme imunidades previstas na CF/88;</p> <p>b) objeto de desistência ou renúncia à herança, desde que sejam feitas sem ressalva, em benefício do monte e não tenha o desistente ou renunciante praticado qualquer ato que demonstre a intenção de aceitar a herança;</p> <p>c) decorrentes da extinção de usufruto, quando o nu-proprietário tenha sido o instituído.</p>

Continua

⁵¹ Disponível em <https://www.contabeis.com.br/legislacao/4454615/portaria-sefaz-1147-2018/>. Acessado em 04 ago. 2019

		<p>g) bem imóvel, adquirido pelo de cujus, por meio de financiamento nos termos da legislação federal concernente ao SFH, bem como aquele adquirido por meio da CEHAB, de cooperativa habitacional, de empresa municipal de habitação e de empresa integrante da Administração Pública Indireta do Estado de Pernambuco, que tenham como objeto social a participação na política estadual de habitação;</p> <p>h) valor, não recebido em vida pelo "de cujus", correspondente a remuneração, rendimento de aposentadoria ou pensão, honorário, PIS, PASEP ou FGTS.</p>	
0,558	Sergipe	<p>a) as transmissões "<i>causa mortis</i>" de imóveis a colonos em núcleos oficiais ou reconhecidos pelo Governo, em atendimento à política de redistribuição de terras;</p> <p>b) as transmissões "<i>causa mortis</i>" de imóvel rural de área não superior ao módulo rural, assim caracterizado na forma da legislação pertinente, desde que feitas a quem seja trabalhador rural e que não seja proprietário ou possuidor de imóvel;</p> <p>c) o conjunto de bens e direitos transmitidos a cada beneficiário, cujo valor seja igual ou inferior a 200 UFP/SE - Unidade Fiscal Padrão do Estado de Sergipe (R\$ 8.460,00);</p> <p>d) as transmissões "<i>causa mortis</i>" de bem imóvel que constitua o único bem do espólio, desde que o valor seja igual ou inferior a 2.600 UFP/SE (R\$ 84.600,00) e cujos sucessores comprovem não possuir outro imóvel e não possuam renda mensal superior a 03 salários mínimos.</p>	<p>a) conforme imunidade prevista na CF/88;</p> <p>b) os créditos oriundos de seguro de vida ou pecúlio por morte;</p> <p>c) a renúncia pura e simples de herança ou legado;</p> <p>d) a extinção de qualquer direito real que resulte na consolidação da propriedade em favor do titular originário.</p>
0,56	Ceará	<p>a) do patrimônio transmitido pelo de cujus ao herdeiro cujo valor do respectivo quinhão ou legado não ultrapasse 7.000 Ufirces – Unidade Fiscal do Ceará (R\$ 29.825,00);</p> <p>b) bens e direitos a associações comunitárias de moradores de habitação de interesse social, atendidas as condições estabelecidas na lei;</p> <p>c) a transmissão <i>causa mortis</i> de imóvel rural de área não superior a 3 módulos rurais, assim caracterizados na forma de legislação pertinente, desde que feitas a quem não seja proprietário de imóvel.</p>	<p>a) conforme imunidade prevista na CF/88;</p> <p>b) sobre a transmissão em que o herdeiro renuncie à herança, somente quando feita sem ressalva ou condição, em benefício do monte, configurando renúncia pura e simples e que não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre aceitação da herança;</p> <p>c) no recebimento de capital estipulado de seguro de vida ou pecúlio por morte;</p> <p>d) na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real que resulte na consolidação da propriedade plena;</p> <p>e) sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança.</p>
0,563	Paraíba	<p>a) sucessão de bens quando o herdeiro for servidor público ou autárquico, ativo ou inativo, deste Estado, ou ex-combatente da Força Expedicionária Brasileira, desde que o beneficiário não possua outro imóvel, o bem assim adquirido se destine à sua residência e o valor não ultrapasse 2.000 UFR-PB⁵² (R\$ 100.960,00);</p> <p>b) sucessão de imóvel rural cuja área não exceda à legalmente fixada para o módulo rural da região, quando o adquirente não possuir outro imóvel e o valor não ultrapasse 2.000 UFR-PB (R\$ 100.960,00);</p> <p>c) sucessão de bens móveis sem expressão econômica, na forma do regulamento e o valor não ultrapasse 2.000 UFR-PB (R\$ 100.960,00);</p> <p>d) sucessão destinada à moradia do cônjuge supérstite ou herdeiro, desde que o beneficiário não possua outro imóvel e a transmissão assim efetivada se restrinja a esse bem e o valor não ultrapasse 2.000 UFR-PB (R\$ 100.960,00).</p>	<p>a) conforme imunidades previstas na CF/88;</p> <p>b) desistência ou renúncia à herança, desde que quaisquer delas seja feita, sem ressalva, em benefício do monte e não tenha o desistente ou renunciante praticado qualquer ato que evidencie intenção de aceitar a herança;</p> <p>c) a meação do patrimônio resultante de separação judicial ou falecimento, havendo ocorrido o casamento sob o regime de comunhão de bens, quando o valor da meação corresponder à metade do valor da totalidade dos bens que integram o patrimônio comunal;</p> <p>d) a transmissão resultante da arrecadação de bens vacantes, na forma da lei civil;</p> <p>e) a extinção ou a renúncia aos direitos do usufruto, exceto para os casos em que a sua instituição tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2015.</p>
0,566	Acre	<p>a) dos imóveis urbanos, desde que o valor destes bens não ultrapasse R\$ 203.400;</p> <p>b) dos imóveis rurais, desde que o valor destes bens não ultrapasse R\$ 135.600,00;</p> <p>c) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor;</p> <p>d) na transmissão de aparelhos, móveis e utensílios de uso doméstico e de vestuários;</p> <p>e) de quantia devida pelo empregador ao empregado, por Instituto de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verbas e prestações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais ou FGTS, PIS e PASEP não recebido em vida pelo respectivo titular.</p>	<p>a) conforme imunidades previstas na CF/88;</p> <p>b) a renúncia pura e simples de herança ou legado;</p> <p>c) o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança;</p> <p>d) a importância deixada ao testamenteiro, a título de prêmio ou remuneração, até cinco por cento do valor transmitido.</p>
0,594	Amapá	a) as transmissões hereditárias de prédio de residência que	conforme imunidades previstas na CF/88.

Continua

⁵² Disponível em <https://www.receita.pb.gov.br/ser/info/indices-e-tabelas/ufr-pb>. Acessado em 04 ago 2019

		constitua o único bem de espólio, cujo o valor não ultrapasse 20.000 UPF/AP ⁵³ -Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Amapá (R\$ 80.000,00), desde que à sucessão concorra apenas o cônjuge ou filhos do de cujus; b) as transmissões, por sucessão, de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direitos reais sobre imóveis como originário dos quilombos, assim definidos por resolução do Conselho de Cultura Estadual, desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filhos do de cujus.	
0,599	Bahia	a) as transmissões, por sucessão, de prédio de residência a cônjuge e filhos do servidor público estadual, falecido, quando esta seja a única propriedade do espólio, desde que comprovem não possuírem, individualmente, em sua totalidade outro imóvel; b) as transmissões hereditárias de prédio de residência que constitua o único bem do espólio, até o limite de 2.000 UPF-BA ⁵⁴ (R\$ 170.000,00), desde que à sucessão concorram apenas o cônjuge ou filhos do “de cujus” e que fique comprovado não possuírem outro imóvel; c) as transmissões por sucessão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel, direitos reais sobre imóveis, direitos, títulos e créditos de valor inferior a R\$ 100.000,00.	conforme imunidades previstas na CF/88.
0,602	Distrito Federal	a) nas transmissões de imóveis por meio do Programa de Assentamento de População de Baixa Renda, desde que o beneficiário atenda às seguintes condições: ser destinatário originário do lote do Programa e ser legítimo ocupante do lote, admitida a ocupação em razão de sucessão; b) ao herdeiro na transmissão <i>causa mortis</i> , desde que o patrimônio transmitido pelo de cujus não ultrapasse o valor de R\$ 121.404,40.	a) conforme imunidade prevista na CF/88; b) a renúncia à herança ou ao legado, desde que seja feita sem ressalva ou condição, em benefício do monte; c) os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com homologação do juiz; d) o capital segurado pago aos beneficiários, no caso de seguro de vida ou acidentes pessoais para o caso de morte, inclusive quando se tratar de seguro prestamista.
0,604	Amazonas	a) imóvel, rural ou urbano, cujo valor não ultrapasse R\$ 100.000,00 e o(s) beneficiado(s) não possua(m) outro imóvel ou ainda que haja transmissão de mais de um imóvel, desde que a soma desses imóveis não ultrapasse R\$ 100.000,00; b) roupa e utensílio agrícola de uso manual, bem como móvel e aparelho de uso doméstico que guarnecem as residências familiares; c) os atos que fazem cessar entre os proprietários a indivisibilidade dos bens comuns; d) os frutos e rendimentos acrescidos à herança após a abertura da sucessão, exceto aqueles decorrentes de contrato com instituições financeiras cujo início se dê antes da abertura da sucessão e esteja sujeito a termo que ocorra após a morte do autor da herança.	conforme imunidades previstas na CF/88.

Fonte: IBGE e Leis de ITCMD dos Estados e DF, 2018

Apenas para maior esclarecimento, verifica-se que alguns fiscos estaduais trabalham com Unidades Padrão Fiscal as quais funcionam como indexadores. Por exemplo, o valor de uma UFESP - Unidade Fiscal do Estado de São Paulo é de R\$ 26,53 em 2019, conforme divulgado pela Secretaria da Fazenda. Logo, o limite de isenção de ITCMD de depósitos bancários e aplicações financeiras não pode ultrapassar 1.000 UFESPs que é equivalente a R\$ 26.530,00.

Dessa forma, quando o Estado for atualizar o valor da base de cálculo ou o valor de um limite de isenção, basta alterar mediante decreto o valor desse indexador, ganhando mais

⁵³ Disponível em <https://www.sefaz.ap.gov.br/conteudo/orientacoes/tabela-de-atualizacao-unidade-padrao>. Acessado em 04 ago. 2019

⁵⁴ Disponível em https://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/default/ITD_SEFAZ_BA.pdf. Acessado em 04 ago. 2019

celeridade na atualização monetária dos valores constantes nas suas respectivas leis instituidoras do ITCMD.

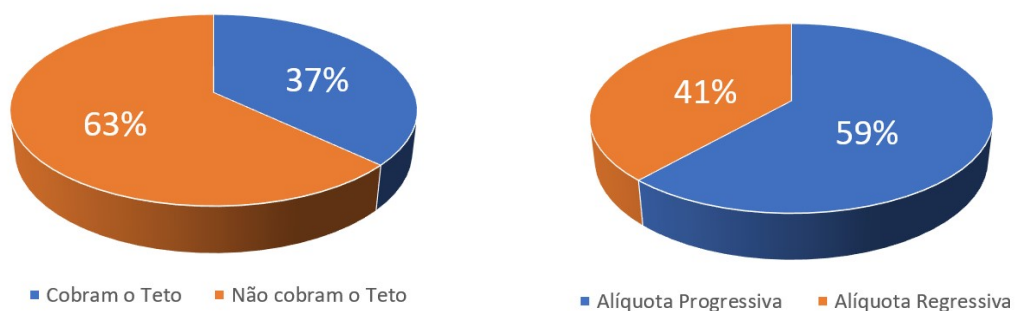
Todas as unidades de padrão fiscal dos Estados que adotam essa sistemática foram retiradas do portal da respectiva Secretária de Fazenda referente ao ano de 2019 para contribuir com uma maior comparabilidade nessa monografia.

Para iniciar a análise do Quadro 1, é importante destacar que se espera uma menor concentração de renda quando o Estado cobra um valor próximo do teto de 8% autorizado pelo Senado Federal ou quando estabelece alíquotas progressivas que aumentam de valor conforme as diversas faixas de base de cálculo também aumentam. Afinal, essas medidas contribuem para reduzir a desigualdade social pelos motivos explicados ao longo dessa monografia.

Já com relação à análise do Quadro 2, espera-se uma menor concentração de renda quanto maior for o número de hipóteses de isenção e não incidência que possuem um certo caráter social. Neste caso, será preciso fazer uma avaliação de cada caso concreto, contudo é possível antecipar que a hipótese de isenção e não incidência mais relevante, segundo o autor dessa monografia, é a referente à transmissão *causa mortis* de único imóvel destinado à moradia, garantindo esse direito social tão relevante previsto no art. 6º da CF/88.

Conforme gráfico abaixo sobre as alíquotas de ITCMD, é possível verificar quantos Estados cobram o teto de 8% e quantos possuem alíquotas progressivas. Dessa forma, pode-se ter uma noção da forma que esse imposto é cobrado para se chegar a conclusões plausíveis.

Gráfico 4 - Análise das alíquotas de ITCMD



Fonte: Do autor, com base nas leis de ITCMD dos Estados e DF

Logo, pode-se concluir que a minoria dos Estados explora o teto de 8% autorizado pelo Senado Federal e que mais da metade explora alíquotas progressivas, conforme entendimento jurisprudencial do STF.

Já de antemão, pode-se verificar um potencial enorme a ser explorado com relação ao ITCMD na qualidade de instrumento social, pois a concentração de renda tenderia a diminuir caso os Estados começassem a prever alíquotas perto do teto, aumentando a arrecadação para investir em políticas públicas.

Em análise do Quadro 1 sobre as alíquotas de ITCMD, pode-se perceber que Santa Catarina é o Estado que possui o Índice de Gini que reflete a menor concentração de renda, sendo o único que estabelece alíquotas progressivas dentro do intervalo de 1% a 8%. Logo, Santa Catarina além de possuir alíquotas progressivas, também cobra o teto de 8%, sendo um motivo bastante razoável para que esteja em primeiro lugar no ranking do Índice de Gini.

Já o Amazonas é o Estado que possui o pior Índice de Gini e a maior concentração de renda, segundo o Quadro 1. O Amazonas é o único que estabelece a menor alíquota de ITCMD entre todos os Estados no valor de 2% de forma regressiva.

Dessa forma, pode-se perceber que o Amazonas possui fortes motivos para ser o último do ranking, segundo os critérios adotados, pois cobra a menor alíquotas de ITCMD de forma fixa, ou seja, além de tudo ainda não possui alíquotas progressivas.

Ao analisarmos os cinco primeiros Estados, pode-se perceber que três possuem alíquotas progressivas, já ao analisar os cinco últimos, apenas dois possuem alíquotas progressivas.

Dessa forma, pode-se concluir que as alíquotas progressivas do ITCMD contribuem com a redução da concentração de renda, pois a maioria dos Estados que estão entre os cinco melhores do Quadro 1 possuem alíquotas progressivas e a maioria daqueles que estão entre os cinco piores não possuem alíquotas progressivas. Essa análise permite concluir que uma tributação mais isonômica tende a contribuir com a redução da desigualdade social.

De todos os entes que possuem alíquota fixa e regressiva, o Estado do Mato Grosso do Sul possui o maior percentual entre todos, pois cobra 6%, sendo que a média é 4%. O Mato Grosso do Sul está entre os cinco primeiros do ranking, tendo a sua posição justificada pelo critério de que quanto mais se tributa a herança, menos se incentiva a concentração de renda.

Logo, pode-se concluir que quanto mais próximo do teto de 8% uma alíquota fixa e regressiva estiver, menor a concentração de renda existente no Estado. Assim, pode-se verificar que não só alíquotas progressivas contribuem em reduzir desigualdade social, mas alíquotas que estejam próximas ao teto de 8%, mesmo tendo um caráter de regressividade.

Entre todos os Estados que possuem uma alíquota progressiva, curiosamente está entre os cinco últimos o Distrito Federal, contudo se destaca que a sua primeira faixa de valor

de base de cálculo começa em torna de R\$ 1 milhão. Desse modo, quem recebe uma herança cujo valor seja de até R\$ 1 milhão será tributado da mesma forma, tendo um certo caráter de regressividade esta alíquota do Distrito Federal. Portanto, as alíquotas progressivas que possuem um valor muito alto na sua primeira faixa de base de cálculo não tendem a reduzir a concentração de renda, haja vista tributarem ricos e pobres da mesma forma.

Segue abaixo uma entabulação das principais isenções e não incidência que foram localizadas nas leis dos entes competentes do ITCMD. A quantidade de isenção que mais aparece está relacionada com a herança de único bem imóvel urbano ou rural destinado à moradia do herdeiro limitada até determinado valor. Será visto à frente que a falta de moradia é um dos grandes causadores da desigualdade social, por isso a relevância de se prever tal isenção.

A segunda hipótese de isenção e não incidência que mais aparece é aquela cujo valor está abaixo de determinado limite e que não está vinculada a certo tipo de bem. Essa é uma forma do Estado se preocupar em ser mais eficiente na cobrança de tributos em que o custo de mover a administração pública na exação tributária seja menor do que o valor do bem objeto do imposto, caso contrário, é estabelecida a isenção ou não incidência.

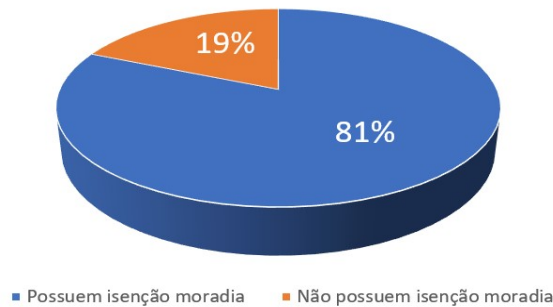
Tabela 3 – Compilação de Hipóteses de Isenções e Não Incidência de ITCMD

Tema	Quantidade
Herança de único imóvel urbano ou rural destinado à moradia	22
Herança abaixo de um valor fixo, independentemente do que seja	17
Renúncia à herança	15
Extinção do usufruto	13
Seguro de Vida	11
Verbas Trabalhistas e Previdenciárias	11
Frutos e rendimentos acrescidos após a sucessão	9
Roupas e bens de uso doméstico	6
Prêmio do Testamenteiro	5
Renúncia do fideicomisso	3
Relativo à incidência do ICMS	2
Depósito bancário e aplicação financeira até certo valor	2
Herdeiro de servido público estadual	2
Transmissão à fundações com fins sociais	1
Beneficiário da assistência jurídica gratuita	1
Imóvel originário dos quilombos	1

Fonte: Leis de ITCMD dos Estados e DF

Posto isso, realizou-se uma análise gráfica da quantidade de Estados que preveem a hipótese de isenção de ITCMD na transmissão *causa mortis* de único imóvel destinado à moradia do herdeiro, independentemente do limite de valor que a lei conceda:

Gráfico 5 - Quantidade de isenção de único imóvel para moradia



Fonte: Do autor com base nas leis de ITCMD dos Estados e DF

Os Estados que não possuem a referida isenção são Acre, Tocantins, Alagoas, Ceará e Mato Grosso. Interessante notar que Acre e Alagoas estão na parte debaixo do ranking, pois possuem alíquotas fixas e regressivas, diferente de Mato Grosso e Tocantins que estão na parte de cima da tabela e possuem alíquotas progressivas.

Dentre todas as isenções e não incidência previstas nas leis estaduais e distrital, considera-se esta a mais relevante sob a ótica social a que beneficia o herdeiro cujo bem transmitido é o único imóvel destinado a sua moradia.

Segundo dados do IBGE⁵⁵, o déficit habitacional do Brasil em 2015 foi de 9,3%, correspondente a 6.186.503 moradias particulares inapropriadas para uso, segundo determinados critérios. Para se chegar a esse número, mensura-se a quantidade de moradias particulares inapropriadas e divide-se esse valor pelo número total de moradias particulares.

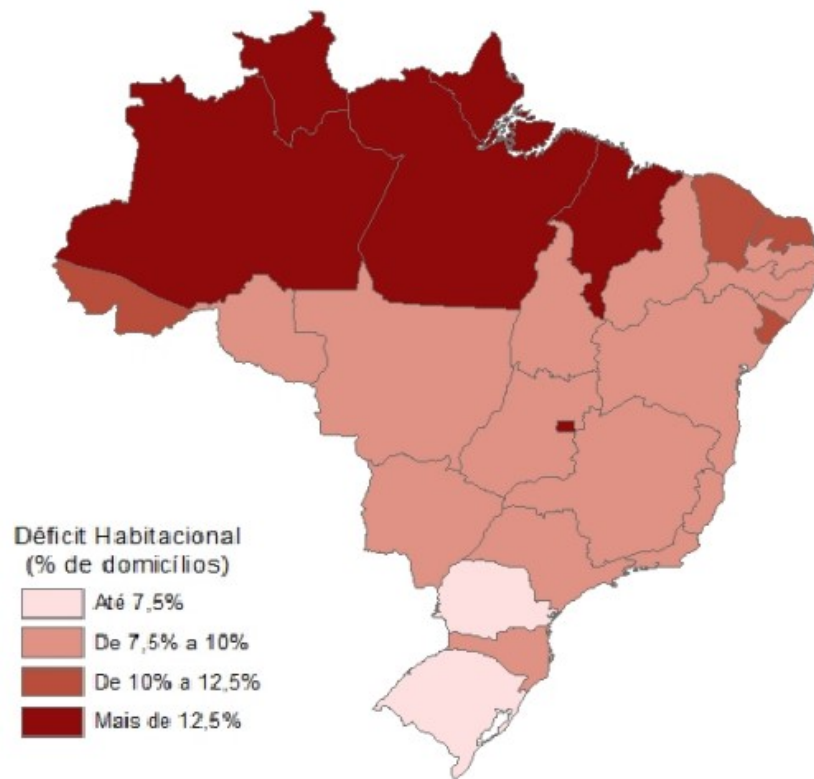
Entre os critérios utilizados pelo IBGE para avaliar se uma moradia é inapropriada para uso estão os seguintes fatores: habitação precária, excesso de pessoas que coabitam o mesmo imóvel e ônus excessivo do aluguel no comprometimento da renda familiar.

Segue abaixo um gráfico que demonstra o déficit habitacional por Estado em valores relativos no ano de 2015, segundo o IBGE⁵⁶:

⁵⁵ Disponível em <http://fjp.mg.gov.br/index.php/docman/direi-2018/estatistica-e-informacoes/794-3-estatisticas-a-informacoes-deficit-habitacional-no-brasil-site/file>. Acessado em 02 out. 2019

⁵⁶ *ibid*

Figura 2 - Déficit Habitacional por Estado no Brasil



Fonte: IBGE, 2015

Observa-se que os Estados de Amazonas, Distrito Federal e Amapá possuem níveis de déficit habitacional acima da média brasileira e constam entre os cinco últimos colocados no ranking do Índice de Gini.

Também percebe-se que a maioria dos Estados da região Sul do Brasil possuem os índices de déficit habitacional menos graves e estão no topo do ranking do Índice de Gini. Logo, a desigualdade social está intimamente ligada a forma que os bens imóveis são distribuídos para todos indivíduos em uma sociedade, pois se trata de um dos direitos sociais mais básicos para um ser humano: o de morar em um lar com condições mínimas adequadas.

Confrontando os dados de déficit habitacional com os dados do Quadro 2, observa-se que pertencem às regiões Norte e Nordeste do Brasil a maioria dos Estados que têm altos índices de déficit habitacional relativo e curiosamente não preveem a hipótese de isenção de ITCMD no caso de único imóvel destinado a moradia do herdeiro.

Portanto, pode-se fazer uma relação entre o problema com habitação de um Estado e a falta de estímulo que é concedida na transmissão de uma herança que se refira a um imóvel destinado à moradia.

Logo, a falta desta isenção sobre a moradia acaba estimulando o déficit habitacional dos Estados e prejudica os seus níveis de desigualdade social consequentemente. Por isso a preocupação em estabelecer hipóteses de isenção e não incidência que contribuam com a sociedade é fundamental, sendo que os Estados possuem total autonomia para estabelecer esse tipo de previsão legal.

Segue abaixo relação do Índice de Gini por região do Brasil e o índice nacional, segundo o IBGE⁵⁷, para agregar em mais alguns pontos da análise, como as semelhanças que os Estados de uma mesma região possuem:

Tabela 4 Índice de Gini por Região no Brasil

Região	Índice de Gini
Sul	0,477
Sudeste	0,529
Centro Oeste	0,536
Norte	0,544
Nordeste	0,567
Brasil	0,549

Fonte: IBGE, 2018

A região Sul se destaca tendo Santa Catarina em primeiro lugar com o melhor índice e a menor concentração de renda no país pelos critérios adotados. O Estado do Rio Grande do Sul está em sexto lugar com alíquotas progressivas e curiosamente o Estado do Paraná está em quinto lugar com uma alíquota fixa e regressiva de 4%.

Ao se analisar mais a fundo as hipóteses de isenção do Paraná, verifica-se que o Estado é um dos únicos que concede isenção na transmissão *causa mortis* do único imóvel destinado a moradia sem limitação de valor, tendo apenas a limitação de 25 hectares no caso de imóvel rural. Quando se trata de garantir o direito social da moradia, o Paraná não faz distinção se o valor da casa é alto ou baixo, desde que seja o único imóvel disponível para essa função.

Portanto, pode-se entender o motivo do Paraná estar no topo do ranking mesmo tendo uma alíquota fixa e regressiva, pois existe uma hipótese de isenção que possui uma forte função social.

A região Norte possui os piores indicadores de desigualdade social, sendo que os Estados Acre, Amapá, Amazonas, Roraima e Pará curiosamente possuem alíquotas fixas e

⁵⁷ Disponível em <https://fpabramo.org.br/2018/04/17/desigualdade-de-renda-cresce-em-15-estados/>. Acessado em 04 ago. 2019

regressivas de ITCMD no valor de 4%. Adicionalmente, entre todos os Estados que possuem alíquotas fixas e regressivas, a região Norte é a que tem mais Estados em comparação com as demais, demonstrando que alíquotas fixas e regressivas muito abaixo do teto permitido estimulam a desigualdade social.

Já em relação à região Sudeste, chama a atenção como a maioria dos Estados possuem alíquotas fixas e regressivas e muito abaixo do teto de 8% permitido pelo Senado Federal. Dentre os 4 Estados que compõem a região Sudeste, apenas o Rio de Janeiro possui alíquotas progressivas e que chegam ao teto de 8%.

Já no caso do Estado de São Paulo ocorre a mesma situação, puxando a média para baixo do Índice de Gini ao cobrar alíquotas fixas e regressivas de 4%. São Paulo é o Estado que possui a maior capacidade de geração de riquezas passíveis de serem transmitidas por meio de herança, conforme gráfico abaixo que demonstra o PIB por Estado no ano de 2016, segundo o IBGE⁵⁸.

Figura 3 - Participação no PIB Nacional por Estado



Fonte: IBGE, 2016

⁵⁸ Disponível em <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acessado em 02 out. 2019

Logo, pode-se concluir que os níveis médios de desigualdade social no âmbito nacional tenderiam a se reduzir se o Estado que responde com mais de 30% do PIB brasileiro tivesse no mínimo alíquotas de ITCMD progressivas e mais próximas do teto de 8%.

O mesmo raciocínio pode se traçar sobre a região Sudeste como um todo, pois se trata da região que mais produz riqueza para o país e que possui um alto índice de Estados que não possuem alíquotas progressivas e nem próximas ao teto de 8%.

Conforme notícia publicada em 2018 pelo Diário de Comércio, Indústria e Serviços (DCI⁵⁹), a Secretaria da Fazenda de São Paulo foi questionada sobre a possibilidade de um aumento do ITCMD nos próximos anos e respondeu apenas que “a alíquota de ITCMD do Estado de São Paulo permanece em 4%”.

José Nicolau Pompeo, professor de economia da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) defende o seguinte argumento para justificar essa situação de baixas alíquotas do ITCMD no cenário nacional: “Hoje o ITCMD é baixo em todo o Brasil. Isso acontece porque o poder político está concentrado nas mãos de grandes latifundiários e empresários, que seriam os mais afetados pelo aumento desse imposto.”

⁵⁹ Disponível em <https://www.dci.com.br/dci-sp/arrecadac-o-com-itcmd-sobe-apesar-de-aliquota-baixa-1.676812>. Acesso em 28 set. 2019

CONCLUSÃO

Pode-se concluir que o ITCMD se mostrou um instrumento social com uma forte influência e relação com os níveis de desigualdade social de uma sociedade. Demonstrou-se que este imposto possui um grande potencial a ser explorado no Brasil para se alcançar a justiça distributiva de Aristóteles por meio dos princípios da capacidade contributiva, isonomia e progressividade.

Mesmo havendo uma alíquota máxima de apenas 8% no ITCMD praticado dentro do Brasil, os entes competentes de tal imposto que praticam alíquotas próximas ao teto, alíquotas progressivas e hipóteses de isenção que favorecem os menos privilegiados possuem uma menor concentração de renda mensurada pelo Índice de Gini.

Logo, é interessante ter alíquotas vultuosas no imposto sobre a herança, assim como fazem os países desenvolvidos com baixa concentração de renda. Além disso, também é relevante praticar alíquotas progressivas e faixas de isenção para aqueles que recebem apenas o único imóvel de sua moradia na forma de herança.

Já os entes tributantes que praticam alíquotas fixas e regressivas, além de nenhuma hipótese de isenção com forte fim social, tendem a ter uma maior concentração de renda. Assim, para que seja alcançada uma justiça social, devem se estabelecer altas alíquotas no imposto da herança, como nos países desenvolvidas, assim como alíquotas progressivas e isenções sociais.

O relatório da OXFAM foi bem enfático ao indicar que um terço da herança dos grandes bilionários mundiais provém de herança. Ao se tributar mais essa herança, aumenta-se o valor arrecadado com ITCMD que será destinado à saúde e à educação, conforme previsão na CF/88, aumentando a qualificação profissional de todos, gerando empregos de maior qualidade e bem remunerados, conseqüentemente reduzindo a desigualdade social.

O Índice de Gini não mensura o mesmo que o IDH, mas é uma excelente ferramenta para saber o quão desigual é a renda daqueles que convivem em uma mesma sociedade. Logo, se existem cidadãos que podem dar um quinhão maior na forma de imposto para o bem da sociedade, o índice de Gini se mostra mais adequado para realizar esse diagnóstico.

Com uma distribuição mais justa dos recursos, os cidadãos podem exercer as suas habilidades e vocação, encontrar o máximo das suas potencialidades e dar o melhor de si para a sociedade, encontrando assim a felicidade, segundo o consagrado filósofo Aristóteles.

Contudo, dentro do paradoxo tributário brasileiro, para que um dos menores impostos sobre a herança do mundo possa ter seu valor de arrecadação elevado e se equiparar

a uma das maiores cargas tributárias do mundo, o Senado Federal precisa elevar o valor da alíquota máxima do ITCMD.

Em 2015, foi feita uma proposta⁶⁰ pelo Comitê de Política Fazendária (CONFAZ) ao Senado Federal em que se pleiteou a elevação da alíquota máxima do ITCMD para 20%. Contudo, a avaliação da proposta está parada e ainda não teve um retorno efetivo. Logo, enquanto esse teto não for aumentado, os Estados terão autonomia apenas para elevar suas alíquotas até 8%, o que mesmo assim tem demonstrado algum efeito na melhoria da desigualdade social.

Portanto, nota-se na presente monografia que a capacidade de reduzir a desigualdade por meio do ITCMD está intimamente ligada com a aplicação de alíquotas elevadas, alíquotas progressivas e isenções de caráter social. A partir da aplicação desses pressupostos é possível estabelecer uma estrutura tributária mais equitativa que respeite proporcionalmente a capacidade contributiva das diferentes classes econômicas. Todavia, apenas a progressividade das alíquotas em tributos diretos como o ITCMD não é suficiente para tornar todo o sistema mais justo, haja vista a predominância dos tributos indiretos no Brasil que possuem um forte caráter regressivo.

Por fim, foram evidenciados sinais de que o ITCMD possui forte influência nos níveis de desigualdade social, sendo muito subaproveitado no Brasil o seu potencial como instrumento social. Afinal, a sua alíquota tem muito espaço para ser elevada, pode ser aplicada de forma progressiva em um número maior de entes competentes e podem ser previstas um número maior de isenções de caráter social como no caso do imóvel destinado à moradia.

⁶⁰ Disponível em <http://www.cnbsp.org.br/index.php?pG=X19leGliZV9ub3RpY2lhcw==&in=MTcyMTc=&filtro=&Data=>. Acesso em 30 set. 2019

BIBLIOGRAFIA

ACRE. *Lei Complementar nº 271* de 27 de dezembro de 2013. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://www.sefaz.acre.gov.br/wp-content/uploads/Lei-Complementar-n%C2%BA-271-de-27-dezembro-de-2013.-ITCMD-1.pdf>2013. Acesso em 20 set. 2019.

ALAGOAS. *Lei nº 5.077* de 12 de junho de 1989. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=xJSGC3TyDuQ%3D>. Acesso em 20 set. 2019.

AMAPÁ. *Lei nº 400* de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf?token=MTAxMTcyMDE3LTA0LTAzVDA5OjQyOjU3LjA0Nw%3D%3D&tid=482a7e8f782c4b7023116854d4821caa>. Acesso em 20 set. 2019.

AMAZONAS. *Lei Complementar nº 19* de 29 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>. Acesso em 20 set. 2019.

ARISTÓTELES. *A política*. São Paulo, Martins Fontes, 2000.

ARISTÓTELES, *Ética a Nicômacos*. Brasília, Ed. UnB, 1999.

BAHIA. *Lei nº 4.826* de 27 de janeiro de 1989. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1989_4826_lei_itd.pdf. Acesso em 20 set. 2019.

BRASIL. *Código Civil*. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em 20 set. 2019.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 20 set. 2019.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 20 set. 2019.

BRASIL. *Resolução do Senado Federal nº 09* de 05 de maio de 1992. Disponível no Diário Oficial da União de 06 de maio de 1992. Acesso em 20 set. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Acórdão em Recurso Extraordinário nº 562.045/RS*, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJ 06/02/2013. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acessado em 10 set. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *ADI 2.213*, Relator: Ministro Celso de Melo, DJ 23.04.2004. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347486>. Acessado em 09 set. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Acórdão em Agravo de Instrumento. nº 581.154/PE*, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 24/05/2005. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000226841&base=baseMonocraticas>. Acessado em 02 set. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 542.485/RS*, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 19/02/2013. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginadorjsp?docTP=TP&docID=3477266>. Acessado em 10 set. 2019.

CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *IPTU e Progressividade, Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Quartin Latin, 2015.

CEARÁ. *Lei nº 15.812* de 20 de julho de 2015. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://www2.sefaz.ce.gov.br/AlfrescoWS-war/dl/public/d?url=4c6569206ec2ba2031352e3831322c20646520323031352e7064662d5f2d36303161303966342d663230612d346637342d626132312d6135643839333134613131392d5f2d67756573742d5f2d6775657374>. Acesso em 20 set. 2019.

COAD. *Valor da Unidade Padrão Fiscal do Rio de Janeiro*. Disponível em http://www.coad.com.br/busca/detalhe_31/242834/. Acessado em 04 ago. 2019.

COLÉGIO NOTARIAL DO BRASIL. *Projetos de lei e a tributação sobre a herança*. Disponível em <http://www.cnbsp.org.br/index.php?pG=X19leGliZV9ub3RpY2lhcw==&in=MTcyMTc=&filtro=&Data=>. Acesso em 30 set. 2019.

CONSULTORIA EY. *Revisão de impostos e transferência de riquezas entre países*. Disponível em [.https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014_eu_wealth_tax_project_finale_report.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014_eu_wealth_tax_project_finale_report.pdf). Acesso em 10 set. 2019.

CONTÁBEIS. *Valor da Unidade Padrão Fiscal do Espírito Santo*. Disponível em <https://www.contabeis.com.br/legislacao/4278785/decreto-4331-2018/>. Acessado em 04 ago. 2019.

CONTÁBEIS. *Valor da Unidade Padrão Fiscal de Roraima*. Disponível em <https://www.contabeis.com.br/legislacao/4454615/portaria-sefaz-1147-2018/>. Acessado em 04 ago. 2019.

DCI. *Arrecadação com ITCMD sobe apesar de alíquota baixa*. Disponível em <https://www.dci.com.br/dci-sp/arrecadac-o-com-itcmd-sobe-apesar-de-aliquota-baixa-1.676812>. Acesso em 28 set. 2019.

DICIONÁRIO FINANCEIRO. *Índice de Gini: o que é, índice gini do Brasil e do mundo*. Disponível em <https://www.dicionariofinanceiro.com/indice-de-gini/>. Acessado em 15 set. 2019.

DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 3.804* de 08 de fevereiro de 2006. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=3804&txtAno=2006&txtTipo=5&txtParte=>.. Acesso em 20 set. 2019.

ESPÍRITO SANTO. *Lei nº 10.011* de 20 de maio de 2013. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/leis/2013/lei%20n.%B0%2010.011.htm?f=hitlist&q=itcmd&x=Simple&opt=&skc=80000024028B754D5A45054000007B6&c=curr&gh=1&2.0#LPHit1>. Acesso em 20 set. 2019.

ESTADÃO. *Ranking do Índice de Desenvolvimento Humano*. Disponível em <http://blog.estadaodados.com/ranking-do-indice-de-desenvolvimento-humano-idh-2013/>. Acessado em 10 set. 2019.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação – ITCMD*. 3ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FGV/IBRE. *Desigualdade de renda no Brasil*. Disponível em <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/05/21/desigualdade-de-renda-no-brasil-atinge-o-maior-patamar-ja-registrado-diz-fgvibre.ghtml>. Acessado em 01 set 2019.

GOIÁS. *Lei nº 11.651* de 26 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cte/CTE.htm>. Acesso em 20 set. 2019.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; PEREIRA, Rodrigo da Cunha. *Direito das Sucessões*, 2ª Edição, Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

IBGE. *Diferença de rendimentos entre pobres e ricos é recorde*. Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/10/diferenca-de-rendimentos-entre-pobres-e-ricos-e-recorde.shtml> . Acessado em 18 out. 2019.

IBGE. *Desigualdade de renda e Índice de Gini no Brasil*. Disponível em <https://fpabramo.org.br/2018/04/17/desigualdade-de-renda-cresce-em-15-estados/>. Acessado em 04 ago. 2019.

IBGE. *Déficit habitacional*. Disponível em <http://fjp.mg.gov.br/index.php/docman/direi-2018/estatistica-e-informacoes/794-3-estatisticas-a-informacoes-deficit-habitacional-no-brasil-site/file>. Acessado em 02 out. 2019.

IBGE. *PIB por Estado no Brasil*. Disponível em <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acessado em 02 out. 2019

IBPT. *Estudo sobre carga tributária/PIB X IDH*. Disponível em <https://ibpt.com.br/noticia/2790/Estudo-sobre-carga-tributaria-PIB-x-IDH-CALCULO-DOIR-BES>. Acessado em 14 set. 2019.

INVESTIMENTOS E NOTÍCIAS. *Valor da Unidade Padrão Fiscal do Ceará*. Disponível em <http://investimentosenoticias.com.br/noticias/educacao-financeira/valor-da-ufirce-para-2019-e-fixado-em-r-4-26072>. Acessado em 04 ago. 2019.

INVESTIMENTOS E NOTÍCIAS. *Valor da Unidade Padrão Fiscal de Minas Gerais*. Disponível em <http://www.investmentosenoticias.com.br/noticias/educacao-financeira/valor-da-ufemg-para-2019-sera-de-r-3-5932>. Acessado em 04 ago. 2019.

IPEA. *O que é Índice de Gini*. Disponível em http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23. Acessado em 15 set. 2019.

IPEA. *Pobres pagam 44,5% mais impostos do que ricos*. Disponível em: <http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/ipea-pobres-pagam-44-5-mais-impostos-do-que-ricos/>. Acessado em: 08 set. 2019.

ITABAIANA DE OLIVEIRA, Arthur Vasco. *Tratado de direito das sucessões*. v. I, São Paulo: Max Limonad, 1952.

LEGISWEB. *Valor da Unidade Padrão Fiscal do Piauí*. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=372867>. Acessado em 04 ago. 2019.

LEGISWEB. *Valor da Unidade Padrão Fiscal de São Paulo*. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=372737>. Acessado em 04 ago. 2019.

LEGISWEB. *Valor da Unidade Padrão Fiscal de Sergipe*. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=378017>. Acessado em 04 ago. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito, *Manual de direito tributário*, 10ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MARANHÃO. *Lei nº 7.799* de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13942>. Acesso em 20 set. 2019.

MASCARO, Alysso Leandro, *Filosofia do Direito*, 5ª Edição, Revisada, Atualizada e Ampliada, São Paulo: Atlas, 2016.

MATO GROSSO. *Lei nº 7.850* de 18 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/375B8C284530106704256C9500491DF8>. Acesso em 20 set. 2019.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei nº 1.810* de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/9b9e5fd2565751de042579cf004d33a6?OpenDocument>. Acesso em 20 set. 2019.

MINAS GERAIS. *Lei nº 14.941* de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.htm. Acesso em 20 set. 2019.

ONU. *Brasil está entre os 5 países mais desiguais*. Disponível em <https://nacoesunidas.org/brasil-esta-entre-os-cinco-paises-mais-desiguais-diz-estudo-de-centro-da-onu/>. Acessado em 16 set 2019.

ONU. *Brasil é país tributário para super ricos*. Disponível em <https://nacoesunidas.org/brasil-e-paraiso-tributario-para-super-ricos-diz-estudo-de-centro-da-onu/>. Acesso em 02 out. 2019.

ONU. *Desenvolvimento humano e IDH*. Disponível em <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html>. Acessado em 10 out. 2019.

OSP. *A carga tributária no Brasil e no mundo*. Disponível em <https://www.ospcontabilidade.com.br/blog/a-carga-tributaria-no-brasil-e-no-mundo-comparativo-e-necessidade-de-mudancas/>. Acessado em 09 set. 2019.

OXFAM BRASIL. *Recompensem o Trabalho, Não a Riqueza*. Disponível em <https://oxfam.org.br/projetos/recompensem-o-trabalho-nao-a-riqueza/>. Acessado em 15 set. 2019.

OXFAM BRASIL. *5 coisas que você não sabia sobre a OXFAM*. Disponível em <https://oxfam.org.br/noticias/5-coisas-que-voce-nao-sabia-sobre-a-oxfam/>. Acessado em 15 set. 2019.

PARÁ. *Lei nº 5.529* de 05 de janeiro de 1989. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05529.pdf. Acesso em 20 set. 2019.

PARAÍBA. *Lei nº 5.123* de 27 de janeiro de 1989. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990>. Acesso em 20 set. 2019.

PARANÁ. *Lei nº 18.573* de 01 de outubro de 2015. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/TituloIIILei18573comL188792016.pdf>. Acesso em 20 set. 2019.

PERNAMBUCO. *Lei nº 13.974* de 16 de dezembro de 2009. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2009/Lei13974_2009.htm. Acesso em 20 set. 2019.

PIAUI. *Lei nº 4.261* de 01 de fevereiro de 1989. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/2f4e45e9-e6b4-47f1-8c9e5c7ac4bd23c5/LEI+4.261?attach=true>. Acesso em 20 set. 2019.

RIO DE JANEIRO. *Lei nº 7.174* de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigationContribuinte/folder21/menu_servico_itd/ITDMaisOpcoes?_afLoop=23200504512617794&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_adf.ctrl-state=qk3nsm3x4_102. Acesso em 20 set. 2019.

RIO GRANDE DO NORTE. *Lei nº 5.887* de 15 de fevereiro de 1989. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/SET_v2/legislacao/instrumentos/leis/itcd/LEI5887-89_16021989.doc. Acesso em 20 set. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. *Lei nº 8.821* de 27 de janeiro de 1989. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=8821>. Acesso em 20 set. 2019.

RONDÔNIA. *Lei nº 959* de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=769#L_00_959_ART1. Acesso em 20 set. 2019.

RORAIMA. *Lei nº 59* de 28 de dezembro de 1993. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <https://www.sefaz.rr.gov.br/legislacao2/?action=download&file=LzAyIC0gTEVHSVNMQU NBTyBFU1RBRFBVC8wMiAtIENPREIHTyBUUklCVVRBUklPIEVTVEFEVUFMIC0gQVRVQUxJWkFETyAtIExFSSBOWrogNTktOTMvQ09ESUdPIFRSSUJVVEFSSU8gRVN UQURVQUwgTGVpIG4uwrogMDU5IGRIIDI4LjEyLjkzLmRvYw==>. Acesso em 20 set. 2019.

SABBAG, Eduardo, *Código Tributário Nacional Comentado*, 2ª. ed., São Paulo: Método, 2018.

SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, 9ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTA CATARINA. *Lei nº 13.136* de 25 de novembro de 2004. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2004/lei_04_13136.htm. Acesso em 20 set. 2019.

SÃO PAULO. *Lei nº 10.705* de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>. Acesso em 20 set. 2019.

SECRETARIA DA FAZENDA DO AMAPÁ. *Valor da Unidade Padrão Fiscal*. Disponível em <https://www.sefaz.ap.gov.br/conteudo/orientacoes/tabela-de-atualizacao-unidade-padrao>. Acessado em 04 ago. 2019.

SECRETARIA DA FAZENDA DA BAHIA. *Valor da Unidade Padrão Fiscal*. Disponível em https://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/default/ITD_SEFAZ_BA.pdf. Acessado em 04 ago. 2019.

SECRETARIA DA FAZENDA DO MATO GROSSO. *Valor da Unidade Padrão Fiscal*. Disponível em <http://www5.sefaz.mt.gov.br/upf-mt>. Acessado em 04 ago. 2019.

SECRETARIA DA FAZENDA DA PARAÍBA. *Valor da Unidade Padrão Fiscal*. Disponível em <https://www.receita.pb.gov.br/ser/info/indices-e-tabelas/ufr-pb>. Acessado em 04 ago 2019.

SECRETARIA DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL. *Valor da Unidade Padrão Fiscal*. Disponível em <https://receita.fazenda.rs.gov.br/conteudo/6345/upf-rs>. Acessado em 04 ago. 2019.

SECRETARIA DA FAZENDA DE RONDÔNIA. *Valor da Unidade Padrão Fiscal*. Disponível em <https://www.sefin.ro.gov.br/conteudo.jsp?idCategoria=521>. Acessado em 04 ago. 2019.

SERGIPE. *Lei nº 7.724* de 08 de novembro de 2013. . Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ITCMD/Leis/2013/lei7724-13.pdf>. Acesso em 20 set. 2019.

SOUZA, Rubens Gomes de, *Compendio de legislação tributária*, Editora Resenha Tributaria, 1975.

TARTUCE, Flávio, *Direito Civil, v.6, Direito das Sucessões*, 10ª ed. rev., atual., e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2017.

TARTUCE, Flávio, *Direito Civil, v.4, Direito das Coisas*, 11ª ed., rev., atual. e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2019.

TOCANTINS. *Lei nº 1.287* de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o ITCMD. Disponível em <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm> Acesso em 20 set. 2019.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Código Civil interpretado*. São Paulo: Atlas, 2010.