



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA - CAEN**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA - MPE**

**MARIA DARLENE LOPES TEIXEIRA**

**O IMPACTO DO AUMENTO DAS ALÍQUOTAS SOBRE TRANSMISSÃO À  
TÍTULO GRATUITO *INTER VIVOS* (DOAÇÃO) NA ARRECADAÇÃO DO ITCMD  
DO ESTADO DO CEARÁ**

**FORTALEZA**

**2020**

**MARIA DARLENE LOPES TEIXEIRA**

**O IMPACTO DO AUMENTO DAS ALÍQUOTAS SOBRE TRANSMISSÃO À  
TÍTULO GRATUITO *INTER VIVOS* (DOAÇÃO) NA ARRECADAÇÃO DO ITCMD  
DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia - Mestrado Profissional - da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto

**FORTALEZA**

**2020**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

- T267i Teixeira, Maria Darlene Lopes.  
O Impacto do Aumento das Alíquotas sobre Transmissão à Título Gratuito Inter Vivos (Doação) na Arrecadação do ITCMD do Estado do Ceará / Maria Darlene Lopes Teixeira. – 2020.  
35 f. : il. color.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Economia, Fortaleza, 2020.  
Orientação: Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto.
1. Alteração de Alíquotas. 2. Doação. 3. Arrecadação do ITCMD. I. Título.

CDD 330

---

**MARIA DARLENE LOPES TEIXEIRA**

**O IMPACTO DO AUMENTO DAS ALÍQUOTAS SOBRE TRANSMISSÃO À  
TÍTULO GRATUITO *INTER VIVOS* (DOAÇÃO) NA ARRECADAÇÃO DO ITCMD  
DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia - Mestrado Profissional - da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Aprovada em: **30 de março de 2020.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará -UFC

---

Prof. Dr. Pichai Chumvichitra  
Examinador Externo à Instituição

---

Prof. Dr. Cristiano da Costa Silva  
Examinador Externo à Instituição

## RESUMO

Em 2015, o Estado do Ceará, em sintonia com a tendência nacional, instituiu, através da Lei 15812/2015, o aumento da progressividade das alíquotas sobre transmissão a título gratuito *inter vivos* (doação), passando de 2% e 4% para 2%, 4%, 6% e 8%, equiparando-as com as alíquotas sobre transmissão *causa mortis*. O objetivo desse trabalho é examinar se com a alteração das alíquotas, houve um incremento na arrecadação do ITCMD, sobretudo no segundo semestre de 2015, período anterior a vigência da lei (Princípio da Anterioridade conjugado com o Princípio da Noventena), atestando assim se esta iniciativa contribuiu efetivamente para o aumento da arrecadação do ITCMD do Estado do Ceará. Para a realização desse estudo, foram elaborados Testes de Quebras Estruturais nas séries de arrecadação do ITCMD, que são ITCD, ITCD Dívida Ativa e ITCD Parcelamento, referentes ao período de janeiro de 2005 a novembro de 2019, fornecidas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Constatou-se que somente houve indícios de mudanças na estrutura da arrecadação do ITCD Parcelamento, que apresentou uma quebra significativa em um intervalo de confiança entre os meses de maio a novembro do ano de 2015. Isto significa que entre as datas em que a lei foi sancionada e vigorada, respectivamente, 20 de julho de 2015 e 1 de janeiro de 2016 houve um incremento da arrecadação do imposto, indicando que o contribuinte tomou a decisão de transferir os bens antes que a lei entrasse em vigor, evitando assim o pagamento do imposto com alíquotas mais altas e prazos mais curtos.

**Palavras-Chaves:** Alteração de Alíquotas. Doação. Arrecadação do ITCMD.

## ABSTRACT

In 2015, the State of Ceará, in line with the national trend, instituted, through Law 15812/2015, an increase in the progressive rates of on free inter stream transmission charged from 2% and 4% to 2 %, 4%, 6%, and 8%, equating them with the rates on transmission cause Mortis. The objective of this work is to examine whether, with the change in the rates, there was an increase in the collection of ITCMD, especially in the second half of 2015, the period before the law came into effect (Principle of Priority in conjunction with the Principle of Noventena), thus certifying whether this initiative effectively contributed to the increase in the ITCMD in the State of Ceará. To carry out this study, Structural Breakdown Tests were prepared in the ITCMD collection series, which are ITCD, Active Debt and Installments, referring to the period from January 2005 to November 2019, provided by the State Finance Department of Ceará. It was found that there was only evidence of changes in the installment structure of the installment, which showed a significant break in a confidence interval between May to November of 2015. This means that between the dates on which the law was enacted and in force, respectively, July 20, 2015, and January 1, 2016, there was an increase in tax collection, indicating that the taxpayer decided to transfer the goods before the law came into force, thus avoiding the payment of the tax with higher rates.

**Keywords:** Increase in the Progressive Rates. Free inter Stream Transmission. Collection of ITCMD.

## LISTA DE FIGURAS

|   |    |
|---|----|
| Figura 1 - Banco de Dados ITCD.....   | 25 |
| Figura 2 - Arrecadação ITCD.....  | 26 |
| Figura 3 - Teste OLS-CUSUM.....   | 30 |
| Figura 4 - Estatística F (SUP-WALD) .....   | 30 |
| Figura 5 - Otimização do Número de Quebras - BIC.....   | 31 |
| Figura 6 - Série do Logaritmo do ITCD Dividida em Três Segmentos Ótimos pelo Método BP<br>..... | 31 |

## LISTA DE GRÁFICOS

|                                      |    |
|--------------------------------------|----|
| Gráfico 1 - Índice ITCD/ICMS % ..... | 24 |
|--------------------------------------|----|

## LISTA DE TABELAS

|   |    |
|---|----|
| Tabela 1 - Alíquotas do ITCD .....  | 22 |
| Tabela 2 - Estatística Descritivas ITCD Mensal (R\$ Milhões).....                                       | 27 |
| Tabela 3 - Datas das Quebras e Intervalos de Confiança Identificados pelo Procedimento Bai-Perron ..... | 32 |

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. INTRODUÇÃO .....</b>  | <b>9</b>  |
| <b>2. REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>                                   | <b>11</b> |
| <b>2.1 Revisão da Literatura.....</b>                                 | <b>11</b> |
| <b>2.2 Aspectos Gerais do ITCMD .....</b>                             | <b>14</b> |
| <b>2.2.1 Regras-Matrizes do ITCMD.....</b>                            | <b>15</b> |
| <b>2.2.2 Imposto sobre Transmissão de Propriedade no Brasil .....</b> | <b>17</b> |
| <b>2.2.3 Imposto sobre Transmissão de Propriedade no Ceará .....</b>  | <b>20</b> |
| <b>3. ASPECTOS METODOLÓGICOS .....</b>                                | <b>25</b> |
| <b>3.1 Dados Coletados.....</b>                                       | <b>25</b> |
| <b>3.2 Abordagem Empírica .....</b>                                   | <b>28</b> |
| <b>3.3 Resultados .....</b>   | <b>29</b> |
| <b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                                   | <b>33</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>  | <b>34</b> |

## 1. INTRODUÇÃO

No Sistema Tributário Brasileiro, os impostos sobre o patrimônio incidem diretamente sobre os bens de particulares, tributando a propriedade do bem em si ou a sua transmissão a terceiros de forma onerosa ou gratuita. São impostos cuja função fiscal e extrafiscal contribuem de forma direta no incremento da arrecadação, e através de alíquotas progressivas, contribuem para a diminuição da desigualdade social, onerando com mais rigor os contribuintes de maior poder aquisitivo.

Machado (1992, p.4) afirma que a tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Desconhecido pelos contribuintes brasileiros e de pouca relevância no sistema tributário nacional, o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCMD, como imposto direto, faz parte dos impostos sobre o patrimônio, assim definido pelo Código Tributário Nacional, e incide sobre a transmissão gratuita de patrimônio que pode ser por motivo de morte do proprietário (*causa mortis*) ou por motivo de doação (*inter vivos*) a terceiros.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a competência tributária do ITCMD passou a ser dos Estados e Distrito Federal, com incidência aos bens imóveis e também aos bens e direitos móveis. Cada Estado possui uma legislação própria, a qual pode estabelecer alíquotas progressivas, podendo chegar a máxima de 8% (Resolução nº 9/1992 do Senado Federal).

Segundo o FFEB, (2014, p.22), o ITCMD vem apresentando um crescimento significativo nos últimos anos, e este crescimento pode estar associado a diversas iniciativas dos Estados, tais como efetivação dos convênios firmado entre a Receita Federal e os estados; a atualização dos sistemas informatizados; edição de novas legislação estaduais; novas metodologias de avaliações de bens; entre outros.

Em 2015, o Estado do Ceará, em sintonia com a tendência nacional, instituiu, através da Lei 15812/2015, o aumento da progressividade das alíquotas sobre a transmissão a

título gratuito *inter vivos* (doação), passando de 2% e 4% para 2%, 4%, 6% e 8%, equiparando-as com as alíquotas sobre transmissão *causa mortis*.

Desta forma, o objetivo desse trabalho é examinar se com a alteração das alíquotas de doação, houve um incremento na arrecadação do ITCMD, sobretudo no segundo semestre de 2015, período anterior a vigência da lei (Princípio da Anterioridade conjugado com o Princípio da Noventena), atestando assim se esta iniciativa contribuiu efetivamente para o aumento da arrecadação do Estado do Ceará.

Para a realização desse estudo, foram elaborados Testes de Quebras Estruturais nas séries de arrecadação do ITCD<sup>1</sup>, que são ITCD, ITCD Dívida Ativa e ITCD Parcelamento, referentes ao período de janeiro de 2005 a novembro de 2019, fornecidas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Tendo como objetivo encontrar algum indício de impacto na arrecadação do ITCD, bem como na arrecadação Estadual em decorrência da alteração das alíquotas de doação estabelecida pela Lei 15812/2015.

Os resultados apresentados foram que nas séries de arrecadação ITCD e ITCD Dívida Ativa não apresentaram nenhum aumento da arrecadação neste período, porém a série ITCD Parcelamento apresentou indícios de mudanças na arrecadação no intervalo de confiança entre os meses de maio e novembro de 2015, indicando um aumento na arrecadação do ITCD, justamente entre período em que a Lei foi sancionada e vigorada.

Esta dissertação possui mais três seções além da Introdução. A segunda seção traz o referencial teórico com uma revisão dos trabalhos publicados sobre o ITCMD no Brasil e os aspectos gerais do ITCMD, abordando: as regras-matrizes de incidência do imposto com os aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo; um relato sobre o imposto de transmissão de propriedade ao longo das Constituições brasileiras; e o ITCD no Estado do Ceará e as leis pertinentes. A terceira é sobre a base de dados do estudo, a abordagem empírica empregada e os resultados. E finalmente a última seção trata-se das considerações finais do trabalho.

---

<sup>1</sup> A Lei 15812/2015 utiliza a sigla ITCD, bem como a base de dados da Secretaria da Fazenda.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Revisão da Literatura

No Brasil há poucos trabalhos publicados sobre o ITCMD, isto se dá pelo fato de que este imposto é pouco conhecido pelos brasileiros e de pouca relevância na arrecadação dos impostos estaduais.

Fernandes (2002) traz em seu trabalho um estudo completo acerca do ITCMD, abordando-o de forma sistemática, sob a luz dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais, enquadrando-o dentro do sistema normativo nacional, observando a aplicabilidade de institutos jurídicos do direito civil e do direito processual civil para a integração e caracterização dos impostos<sup>2</sup>.

Ademais, a autora faz um breve relato dos impostos sobre transmissão desde a introdução na legislação nacional, ainda no Brasil Colônia e sua evolução dentro do sistema normativo, analisando a Constituição de 1988 com suas peculiaridades e a necessidade de lei complementar no que diz respeito a transmissão de bens e direitos móveis.

E por fim, a autora elabora as regras-matrizes dos impostos de acordo com a doutrina do Prof. Paulo Barros Carvalho e aborda também aplicação das normas imunizantes às doações e sucessões testamentárias, bem como às questões dos lançamentos tributários de cada imposto.

Diante da crise fiscal do Governo Dilma Rousseff, o modelo brasileiro de tributação, onde os impostos indiretos têm preponderância, passou a ser analisado e questionado, com isso veio à tona a questão da progressividade dos impostos aliada a capacidade contributiva dos contribuintes e ao impacto na vida dos brasileiros. O ITCMD, por ser um imposto direto e mais justo socialmente, começou a despertar interesse dos meios acadêmicos e de administrações fazendárias, que promoveram mais estudos sobre o tema.

FFEB (2014) realizou um trabalho denominado: Estudo sobre a Estrutura do ITCMD no Brasil e as Iniciativas para Melhorar sua Arrecadação. Este estudo foi desenvolvido sob a orientação de Marcos Aurélio Pereira Valadão, com o objetivo de analisar o ITCMD no Brasil para proporcionar aos Estados informações relevantes para incrementar a arrecadação. Os autores buscaram fazer um exame comparativo das legislações estaduais do

---

<sup>2</sup> Fernandes considera em sua análise dois impostos: *Causa Mortis* e Doação.

ITCMD com base na regra-matriz da incidência tributária, destacando as diferenças significativas e os conflitos entre essas legislações. Demonstrando, o crescimento da arrecadação deste imposto nos estados da federação, através de um índice comparativo entre a razão da arrecadação do ITCMD e o ICMS. E identificando como positivas para arrecadação as iniciativas por partes dos Estados, tais como: Convênio com a Receita Federal do Brasil, a implementação de sistemas informatizados e a mudança de metodologia na avaliação de bens.

Além disso, realizaram também uma análise da incidência do ITCMD em outros países através de um estudo comparado que determina os principais elementos e aspectos que diferenciam a tributação do ITCMD de outros países. Concluindo que as alíquotas adotadas no Brasil são mais baixas em relação a países desenvolvidos.

E por fim, elaboraram propostas de mudanças na legislação tributária do ITCMD, mediante lei complementar nacional, com intuito de evitar divergências e conflitos entre os estados.

Freitas (2015) traz em seu trabalho um panorama da arrecadação do ITCD em âmbito estadual e nacional, fazendo uma análise comparativa da arrecadação deste imposto no Estado do Ceará com a arrecadação no Brasil do período de 2000 a 2010, constatando que a arrecadação do ITCD no estado do Ceará é, em média, superior a arrecadação nacional.

O autor do estudo acrescenta ainda uma análise do desempenho do ITCD com relação ao PIB do estado do Ceará, e verifica que nesta década, de modo geral a arrecadação do ITCD teve um crescimento maior que a do PIB, exceto os anos de 2004 e 2007.

E conclui que a arrecadação do ITCD está intrinsecamente ligada ao desempenho industrial do Estado, que provoca um aumento no custo do metro quadrado dos bens imóveis por conta da aceleração da atividade econômica. A base de dados da pesquisa é composta por variáveis extraídas do IBGE, Ministério da Fazenda, IPECE e SEFAZ-Ce.

Pacheco (2016) faz um estudo a fim de verificar como se deu a evolução do ITCD do período de 2001 a 2014, comparando os dados entre todos os estados da Federação, a fim de tentar identificar padrões, tendências e características no período. Para quantificar o peso do ITCD na estrutura estadual ou no PIB, o autor utiliza os indicadores ITCD/impostos (ICMS e IPVA) e o ITCD/PIB e constata que o ITCD melhorou sua participação na receita total, passando de 0,34% em 2001 para 1,038% em 2014 e também como proporção do PIB estadual, que passou de 0,026% para 0,077% entre 2001 e 2012.

Diante destes dados, o autor passa a analisar o desenvolvimento do ITCD por estado e busca identificar como este imposto se comporta comparado aos PIB's estaduais ou

PIB's per capita, com objetivo de verificar se havia uma tendência de que o ITCDD fosse mais importante do que os outros impostos em economias estaduais mais ricas. Para testar esta hipótese, o autor utiliza a ferramenta estatística de coeficiente de correlação de Pearson entre os seguintes indicadores: 1) PIB x ITCDD/Impostos; 2) PIB x ITCDD/PIB; 3) PIB per capita x ITCDD/Impostos; 4) PIB per Capita x ITCDD/PIB.

O autor afirma que os indicadores 1, 2, e 3 apresenta correlação moderada para quase todos os anos calculados, e o indicador 4 não obteve significância para nenhum dos anos. Acrescenta ainda, que o estado de São Paulo e Distrito Federal destoaram, o primeiro com um PIB muito alto e o segundo com um PIB per capita também mais elevado, sendo que a participação proporcional do ITCDD não se destacou. Deste modo, a correlação de Pearson sem esses estados passou a ser bem mais elevada, chegando a ser forte em vários anos, principalmente a partir do indicador PIB x ITCDD/Impostos.

Portanto, o autor conclui que a hipótese foi parcialmente comprovada. O autor afirma que é possível identificar as causas, embora não seja o objetivo do trabalho, que são: 1) haver um acúmulo de patrimônio proporcionalmente maior em estados mais ricos, pois o PIB é uma medida de fluxo da produção, enquanto o ITCDD é um imposto sobre o patrimônio. Dessa forma, em estados mais ricos poderia haver um estoque de riqueza proporcionalmente maior em relação ao próprio PIB do que em estados mais pobres; 2) pressão política de uma sociedade mais organizada, bem informada e estruturada; 3) os entes federativos mais ricos passarem a ter um corpo burocrático e técnico mais bem preparado e em condições de ampliar sua arrecadação, sem necessariamente mudar a legislação e as alíquotas dos impostos.

Da Graça Couto (2016) traz em seu trabalho a mudança de paradigma em relação ao ITCDD e o poder de tributar dos entes federados, fazendo uma análise acerca do substrato econômico de incidência tributária de tributos existentes e a base de incidência preponderante no Brasil, fazendo também uma comparação com outras nações.

A autora analisa a adoção do modelo progressivo com relação ITCDD e sua viabilidade dentro da realidade brasileira. Abordando sobre qual substrato econômico deve a tributação incidir de forma preponderante (renda, patrimônio ou consumo), trazendo a discussão sobre o quê priorizar: atrair os investimentos de capital para o país, mediante uma tributação comedida do capital, ou tributar com mais severidade aqueles que detêm maior renda e patrimônio, de forma a proteger os contribuintes menos afortunados à luz da capacidade contributiva.

A autora conclui, que adoção de uma tributação mais progressiva pelos estados federados em relação ao ITCMD é positiva na utilização do mesmo para fins de redistribuição de renda e riqueza em um contexto de desigualdades, mas não se deve tributar os mais abastados de forma desenfreada e impensada, sob pena de violação ao princípio da vedação ao confisco. Além do que, em um país com extrema necessidade de investimento externo, elevar a tributação de forma demasiada mostra-se negativo, sob a perspectiva de atração de capital.

Couto (2016) analisa em seu trabalho o impacto na arrecadação do Estado do Ceará, referente ao período de 2003 a 2013, a partir das medidas de intercâmbio de informações com Receita Federal do Brasil, que através de dados da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF, possibilitou a identificação de contribuintes domiciliados no Estado do Ceará que fizeram ou receberam doações e não recolheram o ITCMD.

O autor busca investigar o crescimento da arrecadação do ITCMD, bem como a evolução do universo de contribuintes do imposto no Estado do Ceará, aplicando o estimador de Diferenças em Diferenças em uma base de dados contendo ICMS Dívida Ativa, ICMS Outros e ITCMD dos anos de 2003 a 2013, de contribuintes do Estado do Ceará, fornecida pela SEFAZ-CE considerando 2007, ano de implementação do Convênio, como marco temporal para uma comparação entre o antes e o depois.

O autor apresenta os resultados encontrados e conclui que mudança na legislação não fez a arrecadação média por contribuinte aumentar, porém graças a implementação do novo mecanismo de fiscalização a base de contribuintes do ITCD aumentou consideravelmente, sobretudo os contribuintes com valores arrecadados menores.

## **2.2 Aspectos Gerais do ITCMD**

“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” (CTN, art. 3º).

O Estado é uma entidade soberana, e para exercê-la plenamente é necessário recursos captados dos indivíduos, através dos tributos, cuja finalidade é promover o bem-estar social. Porém a tributação, além de ser uma relação econômica, é também uma relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e o próprio Estado.

Para normatizar a relação entre fisco e contribuintes foi criado o Sistema Tributário Nacional, através Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966)

que dispõe sobre Normas Gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios e pelos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, dando competência as unidades da federação, ao Distrito Federal e aos Municípios para criá-los.

A Constituição Federal de 1988 ao determinar a competência dos entes federados prescreve como espécie de tributos: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições Sociais e Empréstimos Compulsórios.

Os impostos é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CTN, Art.16). E estão classificados de acordo com a natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos: Comércio Exterior; Patrimônio e Renda; Produção e Circulação e Especiais.

A tributação sobre o patrimônio é denominada de impostos diretos, pois incide diretamente sobre os bens e direitos de particulares, seja a propriedade em si ou sobre a sua transmissão que pode ser de forma onerosa ou gratuita.

E dentre os impostos sobre o patrimônio encontra-se o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCMD (ITCD, ICD ou ITCMD depende do Estado da Federação), objeto do presente estudo, que é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide quando da transmissão não onerosa de quaisquer bens ou direitos, seja por recebimento de herança de pessoa falecida (*causa mortis*) ou por doação.

### **2.2.1 Regras-Matrizes de Incidência do ITCMD**

Tem-se por regra-matriz de incidência a norma tributária em sentido estrito, ou seja, aquela que marca o núcleo do tributo, definindo a incidência fiscal (FERNANDES, 2002, p.72).

Segundo Fernandes (2002) a teoria da regra-matriz é uma construção em que haverá uma hipótese ou antecedente e um consequente. Na hipótese há a previsão de um fato onde se encontram os aspectos material, temporal e espacial e no consequente há a relação jurídica (obrigação tributária) onde se encontram os aspectos pessoal e quantitativo. Conforme descrição abaixo:

- a) Aspecto Material - o núcleo do ITCMD reside na transmissão seja ela decorrente da morte ou por ato de doação entre vivos (transmissão gratuita) de quaisquer bens ou direitos;

- b) Aspecto Temporal - é o momento em que ocorre o fato gerador do tributo. Na transmissão *causa mortis* é na abertura da sucessão que estabelece a transmissão da posse da herança e da coisa legada aos herdeiros e legatário (Arts.1572 e 1692 do Código Civil). Enquanto na transmissão gratuita *inter vivos*, a ocorrência do fato gerador se dá no momento da transmissão do bem ou direito ao donatário;
- c) Aspecto Espacial - é o lugar onde ocorre o fato gerador do tributo. A Constituição Federal estabelece idêntico tratamento em relação aos dois impostos com as mesmas regras em relação a bens móveis e imóveis. Os bens imóveis independem do local, a competência será do Distrito Federal ou do Estado-membro da situação do bem. No caso dos bens móveis onde se processar o inventário ou arrolamento ou a doação, ou seja, no domicílio civil;
- d) Aspecto Pessoal - refere-se ao sujeito ativo e passivo da obrigação tributária. Os Estados e o Distrito Federal são os sujeitos ativos enquanto o sujeito passivo na *causa mortis* são os herdeiros ou legatários que aceitarem a herança e na doação de bens imóveis são o doador ou donatário. Ressaltando que no caso de doação de bens móveis não há previsão em lei complementar, sendo então de competência dos Estados-membros e Distrito Federal; e
- e) Aspecto Quantitativo - é quantia exata do tributo, composta pela base de cálculo e alíquota. A base de cálculo na transmissão *causa mortis* é o valor do venal dos bens prescritos no inventário ou arrolamento e na doação é valor venal ou de mercado dos bens. As alíquotas de ambos os impostos são no máximo de 8% (oito por cento) fixadas pelo Senado Federal através da Resolução 9, de 05.05.1992, prevista no Art. 155 § 1º, IV da Constituição Federal.

### 2.2.2 *Imposto sobre Transmissão de Propriedade no Brasil*

Nos séculos XVII e XVIII o imposto sucessório passa a fazer parte definitivamente dos sistemas tributários de vários países, adquirindo, em sua essência, as formas com que chegou até nossos tempos<sup>3</sup>.

No Brasil, em virtude da vinda de D. João VI, o imposto sobre transmissão de propriedade, denominado de "décimas das heranças e dos legados" foi criado pelo Alvará de 17 de junho de 1809, com alíquotas de 10% (dez) e 20% (vinte), com intuito de financiar os gastos da Corte portuguesa.

Ao longo das Constituições brasileiras, os impostos sobre transmissão de propriedade, a título oneroso ou gratuito, sobre todos os bens estiveram sob a competência dos Estados-membros, variando apenas a sua amplitude de sua aplicação.

A Constituição Republicana de 1891 atribui aos Estados a competência para decretar impostos sobre transmissão de propriedade, incluindo bens móveis, imóveis e semoventes:

**Art. 9.** E da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:  
[...]  
§ 3º sobre transmissão de propriedade.

Em seguida, a Constituição de 1934 mantém a competência exclusiva dos Estados, fazendo a distinção dos impostos *causa mortis* e *inter vivos*, *in verbis*:

**Art. 8.** Também compete privativamente aos Estados:  
I – Decretar impostos sobre:  
[...]  
b) transmissão de propriedade *causa mortis*;  
c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;  
[...]  
§ 4º O imposto sobre transmissão de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberta no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

Nas Constituições seguintes de 1937 e 1946 não há alteração quanto as determinações expressas da Constituição anterior. Porém, em 1961 foi editada Emenda

---

<sup>3</sup> Fernandes, Regina Celi Pedrotti. Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCMD. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2002. p.25.

Constitucional nº 5 prescrevendo a transferência do imposto de transmissão *inter vivos* para os municípios:

**Art. 19.** Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I – Transmissão de propriedade *causa mortis*;

[...]

§ 1º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território estes se achem situados.

§ 2º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

[...]

**Art. 29.** Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

[...]

III – sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades.

Em 1965, a Emenda Constitucional nº 18 unifica novamente os impostos sob a competência dos Estados, porém limita a incidência do imposto somente para bens imóveis:

**Art. 9.** Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O imposto incide sobre acessão de direitos relativos a aquisição dos bens referidos neste artigo.

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cujas atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou acessão de direitos relativos a sua aquisição.

§ 3º O imposto compete ao Estado da situação do imóvel sobre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Em 1966 é criado O Código Tributário Nacional (CTN), através da Lei n. 5.172, que regulamenta o imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, sem fazer distinção entre a transmissão onerosa da gratuita, permanecendo sob a competência dos Estados:

**Art. 35.** O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – A transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – A transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – A cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

*Parágrafo único.* Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

**Art. 36.** Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I – Quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II – Quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

*Parágrafo único.* O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

[...]

**Art. 38.** A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

**Art. 39.** A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

**Art. 40.** O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

**Art. 41.** O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

**Art. 42.** Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

A Constituição de 1967 mantém a competência dos Estados e Distrito Federal sobre o imposto de transmissão:

**Art. 24.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I – Transmissão, a qualquer título de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos a aquisição de imóveis;

[...]

§ 2º O imposto a que se refere o n. I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.

§ 3º O imposto a que se refere o n. I não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.

Em 1969, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 1, que mantém a exclusão dos bens móveis:

**Art. 23.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, à qualquer título de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos a sua aquisição;

[...]

§ 2º O imposto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.

§ 3º O imposto a que se refere o item I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis.

Com a promulgação da Constituição de 1988, o imposto de transmissão de propriedade permanece sob a competência dos Estados e Distrito Federal, e é dividido entre transmissão *causa mortis* e transmissão a título gratuito *inter vivos* (doação) de bens imóveis e móveis. O imposto de transmissão de bens *inter vivos*, à título oneroso fica na competência dos Municípios, restringindo a tributação somente sobre bens imóveis, *in verbis*:

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

**I - Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;**

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - Propriedade de veículos automotores.

**§ 1º O imposto previsto no inciso I:**

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

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

III - Terá a 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.

### 2.2.3 Imposto sobre Transmissão de Propriedade no Ceará

No Ceará, o imposto sobre transmissão de propriedade, denominado de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCMD - foi instituído pela Lei nº 11.527, de 30 de dezembro de 1988, sob a sigla ITCD. Tendo em sua essência as funções: fiscal e extrafiscal cuja finalidade é gerar recursos financeiros e diminuir a desigualdade social.

Em meio à crise fiscal do ano 2015, os Estados e o Distrito Federal modificaram as suas leis, visando incrementar a arrecadação tributária com intuito de estabelecer mais progressividade com relação as alíquotas do ITCMD, respeitando a capacidade contributiva dos contribuintes. Até então somente Bahia, Ceará e Santa Catarina adotavam a alíquota máxima de 8%, e 21 (vinte e um) Estados possuíam uma alíquota única<sup>4</sup>.

Amparado pelos Princípios Constitucionais da Legalidade, Igualdade e Capacidade Contributiva<sup>5</sup>, o ITCMD é atualmente regido pela Lei 15.812 de 20 de julho de

<sup>4</sup> PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar, p. 13

<sup>5</sup> Princípio Legalidade - nenhum tributo será instituído nem aumentado a não ser através de lei (MACHADO, 1992, p.8).

Princípio Igualdade - é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei (MACHADO, 1992, p.11).

Princípio da Capacidade Contributiva - os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. (MACHADO, 1992, p.12)

2015, que substituiu a Lei 13.417 de 30 de dezembro de 2003, e dispõe acerca do Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* E Doação, De Quaisquer Bens Ou Direitos - ITCD, *in verbis*:

**Art. 4º** Sujeita-se à **incidência** do ITCD a transmissão *causa mortis* ou mediante doação de:

I - Bem imóvel e direitos a ele relativos;

II- Bem móvel, mesmo que representado por título, crédito, certificado ou registro, inclusive:

a) semovente, joia, obras de arte e mercadoria;

b) qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tal como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, direito societário, debênture e dividendo;

c) dinheiro, em moeda nacional ou estrangeira, depósito bancário, em conta corrente, em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e de qualquer outra aplicação financeira e de risco seja qual for o prazo e a forma de garantia;

d) bem incorpóreo em geral, direitos autorais e qualquer direito ou ação que deva ser exercido;

[...]

**Art. 9º** São **contribuintes** do ITCD:

I - O herdeiro ou o legatário, na transmissão *causa mortis*;

II - O donatário na doação;

III - O beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário;

IV - O cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso;

V - O fiduciário, na instituição do fideicomisso;

VI - O fideicomissário, na substituição do fideicomisso;

VII - O beneficiário, na instituição de direito real.

Parágrafo único. Na hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado neste Estado, o contribuinte do imposto será o doador residente ou domiciliado neste Estado.

[...]

**Art. 11.** A **base de cálculo** do ITCD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, expresso em moeda nacional.

[...]

**Art. 16.** As **alíquotas** do ITCD, considerando-se o valor da respectiva base de cálculo, são:

I – Nas transmissões *causa mortis*:

a) 2% (dois por cento), até 10.000 (dez mil) Ufirces;

b) 4% (quatro por cento), acima de 10.000 (dez mil) e até 20.000 (vinte mil) Ufirces;

c) 6% (seis por cento), acima de 20.000 (vinte mil) e até 40.000 (quarenta mil) Ufirces;

d) 8% (oito por cento), acima de 40.000 (quarenta mil) Ufirces;

II – Nas transmissões por doação:

a) 2% (dois por cento), até 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces;

b) 4% (quatro por cento), acima de 25.000 (vinte e cinco mil) e até 150.000 (cem e cinquenta mil) Ufirces;

c) 6% (seis por cento), acima de 150.000 (cento e cinquenta mil) e até 250.000 (duzentas e cinquenta mil) Ufirces;

d) 8% (oito por cento), acima de 250.000 (duzentas e cinquenta mil) Ufirces.

**Art.17.** A apuração do imposto devido será efetuada mediante a decomposição em faixas de valores totais dos bens e direitos transmitidos, que será convertida em Ufirse, ou outro índice que a substitua, sendo que a cada uma das faixas será aplicada a respectiva alíquota.

Esta Lei equiparou as alíquotas de transmissão *inter vivos* (doação) as de transmissão *causa mortis*, modificando também as faixas de valores totais de bens. Eis as modificações descritas na Tabela 1:

Tabela 1- Alíquotas do ITCD

| <b>ALÍQUOTAS DO ITCD</b>                     |  |
|--|--|
| <b>LEI 13.417/03</b>                         | <b>LEI 15812/15</b>                            |
| <b>CAUSA MORTIS</b>                          |  |
| <b>2% até 5.000 Ufirces</b>                  | <b>2% até 10.000 Ufirces</b>                   |
| <b>4% acima de 5.000 até 15.000 Ufirces</b>  | <b>4% acima de 10.000 até 20.000 Ufirces</b>   |
| <b>6% acima de 15.000 até 40.000 Ufirces</b> | <b>6% acima de 20.000 até 40.000 Ufirces</b>   |
| <b>8% acima de 40.000 Ufirces</b>            | <b>8% acima de 40.000 Ufirces</b>              |
| <b>DOAÇÕES</b>                               |  |
| <b>2% até 25.000 Ufirces</b>                 | <b>2% até 25.000 Ufirces</b>                   |
| <b>4% acima de 25.000 Ufirces</b>            | <b>4% acima de 25.000 até 150.000 Ufirces</b>  |
|  | <b>6% acima de 150.000 até 250.000 Ufirces</b> |
|  | <b>8% acima de 250.000 Ufirces</b>             |

Fonte: Leis 13.417/03 e 15.812/05 do Estado do Ceará

Ademais, o contribuinte passou a ter um prazo menor para o recolhimento do imposto, conforme os artigos abaixo discriminados. Pela Lei 13.417/03 era até o dia 10 (dez) do terceiro mês subsequente ao da lavratura do instrumento particular ou na data em que, tomando ciência do fato, a autoridade fazendária fixar para recolhimento.

Do Recolhimento:

**Art. 22.** Nas transmissões *causa mortis*, o imposto deve ser recolhido em até 60 (sessenta) dias, contados da notificação ao sujeito passivo, pela autoridade fazendária.

Parágrafo Único: na hipótese da ocorrência de desistência ou renúncia à herança, o imposto deve ser recolhido no mesmo prazo definido no caput deste artigo.

**Art. 23.** Nas transmissões por doação, o imposto deve ser recolhido: I - em até 30 (trinta) dias do seu lançamento pela autoridade fazendária e antes da lavratura do instrumento público;

II – em até 30 (trinta) dias do trânsito em julgado da sentença ou antes da lavratura da escritura pública, no caso da partilha do bem ou divisão do patrimônio comum;

III - em até (trinta) dias após a lavratura do instrumento particular.

**Art. 24.** Nas transmissões formalizadas por quaisquer instrumentos, públicos ou particulares, lavrados fora do Estado, o imposto deverá ser recolhido em até 60 (sessenta) dias, contados da lavratura do ato ou contrato ou da ciência do fato pelo Fisco.

Este recolhimento é realizado através um sistema de códigos de recolhimento que compõem os respectivos Códigos de Receita (Código Raiz), abaixo relacionados, que juntos formam a Receita Total do ITCD no período:

- a) 4014 - ITCD - são as receitas oriundas do pagamento espontâneo do imposto à vista, no caso de *Causa Mortis* o prazo para recolhimento são 60 dias e Doação são 30 dias;
- b) 4022 - ITCD PARCELAMENTO - são as receitas oriundas do pagamento espontâneo do imposto parcelado, com os devidos acréscimos moratórios, que podem ser em até 30 parcelas, desde que o valor de cada parcela não seja inferior a 50 Ufirces. Neste código de receita não estão incluídos os parcelamentos de Autos de Infração nem os da Dívida Ativa. O contribuinte tem a opção de efetuar o parcelamento de acordo com os dispositivos do Decreto 32.082 de 11.11.2016 que regulamenta a Lei 15812/15, *in verbis*:

Art. 42. O crédito tributário relativo ao ITCD poderá ser parcelado em até 30 (trinta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, desde que o valor de cada parcela não seja inferior a 50 (cinquenta) Ufirces, e será acrescido de juro de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), acumulada mensalmente, apurada e divulgada pelo Banco Central do Brasil.

§ 1º Ao pedido de parcelamento do imposto fora dos prazos previstos nos artigos 38 e 39, inclusive o inscrito em Dívida Ativa do Estado, relacionados com a infração decorrente do inadimplemento, aplica-se o disposto no art. 41.

§ 2º Entende-se por crédito tributário a consolidação resultante do somatório dos seguintes valores:

I - originários do imposto e da multa;

II - dos juros de mora;

III - da atualização monetária, quando couber.

§ 3º Para efeito de consolidação do crédito tributário, os valores oriundos do imposto, dos juros e da multa serão atualizados monetariamente até o dia da concessão do parcelamento pela autoridade fazendária.

§ 4º O parcelamento poderá ser concedido ainda que o contribuinte recolha à vista parte do montante relativo ao crédito tributário, na forma do art. 40-A deste Decreto. **(Parágrafo acrescentado pelo Decreto Nº 33082 DE 24/05/2019).**

- c) 4030 - ITCD AUTO DE INFRAÇÃO - são as receitas oriundas mediante a lavratura de Auto de Infração. Neste código são incluídos os pagamentos à vista e parcelado. E de acordo com o Decreto 30.082/16, temos:

Art. 59. Considera-se infração à legislação tributária relacionada com o ITCD toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada por pessoa física ou jurídica que resulte em descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória.

- d) 4049 - ITCD DÍVIDA ATIVA - são as receitas oriundas do pagamento à vista e parcelado de créditos inscritos na Dívida Ativa do Estado, conforme o Art. 40 do Decreto 32.082/16, *in verbis*

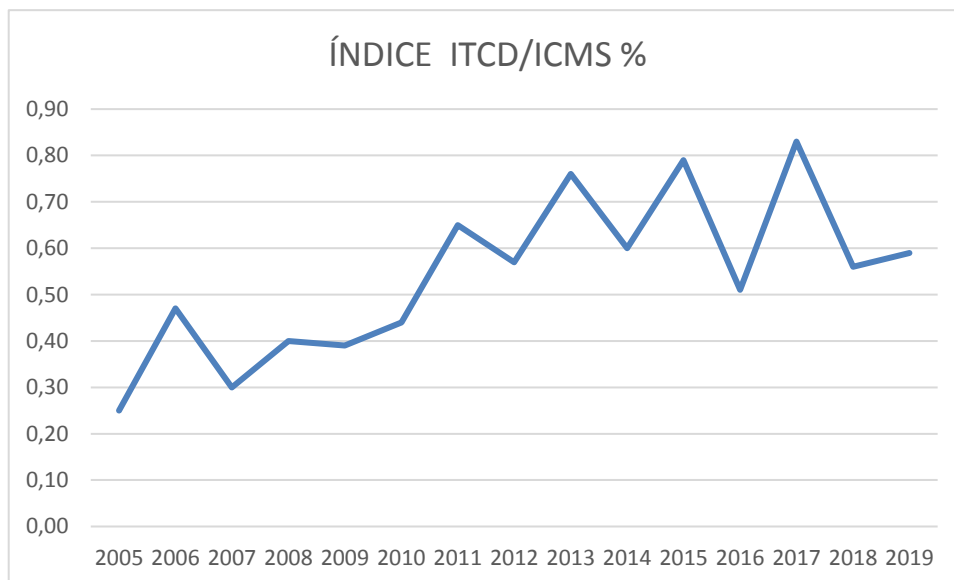
Art. 40. Não tendo o contribuinte recolhido o imposto lançado nos prazos previstos nos artigos 38 e 39, a autoridade fazendária, após o transcurso de 30 (trinta) dias da inadimplência do sujeito passivo, o inscreverá no Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual (CADINE).

Parágrafo único. Transcorrido o prazo previsto no caput deste artigo sem que o sujeito passivo efetue o recolhimento do respectivo crédito tributário, o titular da unidade fazendária na qual se processou a cobrança do imposto remeterá os autos do processo administrativo à Célula da Dívida Ativa (CEDAT), da Procuradoria-Geral do Estado, para a devida inscrição na Dívida Ativa do Estado.

No período de 2005 a 2019, o Estado do Ceará implementou, além da edição da Lei 15812/15, uma série de medidas que contribuíram para o incremento da arrecadação do ITCD, manifestadas através da celebração de Convênio com a Receita Federal, da melhoria dos sistemas informatizados, da modificação dos critérios de avaliação dos bens, entre outros.

Diante disso, foi feita análise da trajetória ITCD na arrecadação do Estado do Ceará através do índice proveniente da razão do ITCD e ICMS, referente ao período de 2005 a 2019, discriminado Gráfico 1:

Gráfico 1 - Índice ITCD/ ICMS



Fonte: COTEPE e Balanço Geral do Estado do Ceará.

Os dados do período de 2005 a 2013 foram extraídos da Tabela 1- Razão entre o ITCMD e o ICMS <sup>6</sup>e o restante do período (2014 a 2019) é originário das Tabelas Demonstrativo da Receita Tributária do Balanço Geral do Estado, dos respectivos anos. Nos anos de 2016, 2018 e 2019 foram expurgados da análise os meses (abril, maio e novembro), outubro e maio dos respectivos anos devido a arrecadação através de inventários atípicos.

<sup>6</sup> FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS: PROGRAMA DE ESTUDO. Estudo sobre a Estrutura do ITCMD no Brasil e As Iniciativas para Melhorar sua Arrecadação - Brasília: ESAF, 2014. 23p.

### 3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Dados Coletados

Para a realização deste estudo foram utilizados os Dados Mensais da Arrecadação do ITCD, fornecidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará apresentados pelas receitas<sup>7</sup> já definidas na seção anterior: ITCD, ITCD DÍVIDA ATIVA, e ITCD PARCELAMENTO. O período de análise está compreendido entre janeiro de 2013 e novembro de 2019, totalizando 83 observações em cada série temporal. Todos os valores monetários foram deflacionados pela variação mensal do Índice de Preços para o Consumidor Amplo (IPCA), obtido na base de dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o Ipeadata. A Figura 1 traz a transcrição original do banco de dados e as informações contidas nele.

Figura 1 - Banco de Dados ITCD

| 'COD_RECEITA': | 'DSC_RECEITA':     | 'valor_arrecadacao': | 'NUM_ANO_CAENDARIO': | 'NUM_MES_CAENDARIO': |
|----------------|--------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| 4022           | 'ITCD PARCELAMENTO | 253782,95            | 2013                 | 1                    |
| 4014           | 'ITCD              | 2315430,19           | 2013                 | 1                    |
| 4049           | 'ITCD DIVIDA ATIVA | 282986,52            | 2013                 | 1                    |
| 4014           | 'ITCD              | 3996529,75           | 2014                 | 1                    |
| 4049           | 'ITCD DIVIDA ATIVA | 392136,43            | 2014                 | 1                    |
| 4022           | 'ITCD PARCELAMENTO | 331542,8             | 2014                 | 1                    |
| 4014           | 'ITCD              | 3454692,06           | 2015                 | 1                    |
| 4022           | 'ITCD PARCELAMENTO | 421768,28            | 2015                 | 1                    |
| 4049           | 'ITCD DIVIDA ATIVA | 192250,62            | 2015                 | 1                    |
| 4022           | 'ITCD PARCELAMENTO | 478025,75            | 2016                 | 1                    |
| 4049           | 'ITCD DIVIDA ATIVA | 125202,61            | 2016                 | 1                    |
| 4014           | 'ITCD              | 7797920,89           | 2016                 | 1                    |
| 4022           | 'ITCD PARCELAMENTO | 559191,55            | 2017                 | 1                    |
| 4049           | 'ITCD DIVIDA ATIVA | 253428,48            | 2017                 | 1                    |
| 4014           | 'ITCD              | 3040007,96           | 2017                 | 1                    |
| 4014           | 'ITCD              | 2906697,96           | 2018                 | 1                    |
| 4022           | 'ITCD PARCELAMENTO | 833825,65            | 2018                 | 1                    |

Fonte: SEFAZ

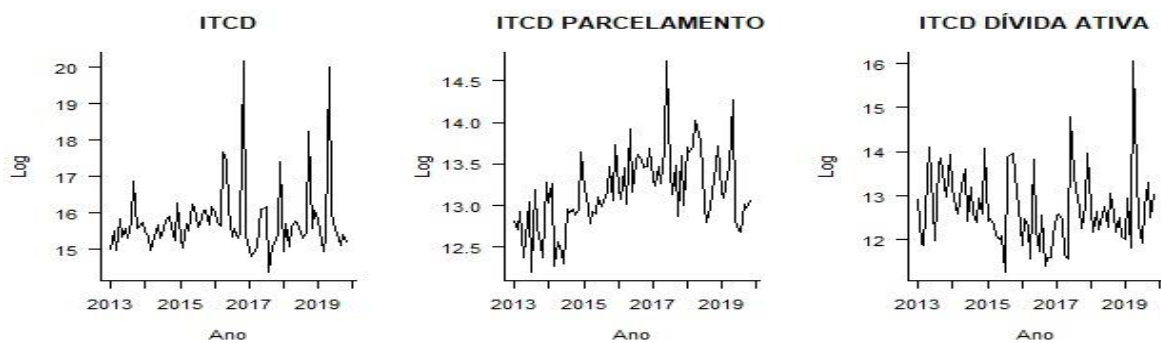
<sup>7</sup> A receita ITCD AUTO DE INFRAÇÃO não foi incluída na análise, pois apresentou somente 7(sete) observações no período de 2013 a 2019.

Os dados coletados foram submetidos a uma análise estatística para melhor compreensão do objetivo deste estudo, que estão descritos na Tabela 2. Observa-se que os maiores valores arrecadados do período são do ITCD, e estão em torno 718 e 545 milhões referentes aos anos de 2016 e 2019, respectivamente. Os valores arrecadados do ITCD Dívida Ativa saltaram de 2,8 milhões em 2016 para 12,8 milhões em 2019. E o ITCD arrecadado através do Parcelamento teve um comportamento crescente até o ano de 2017 com um pico de 9,3 milhões. No ano de 2019 não foram computados os valores do último mês.

Vale ressaltar que durante esse período, o Estado do Ceará implementou o Programa de Recuperação Fiscal - Refis através das Leis 15.384/2013, 15.713/2014, 15.826/2015 e 16.259/2016 com o objetivo de renegociar créditos tributários inscritos ou não na Dívida Ativa do Estado oferecendo descontos de multa e juros. O impacto desse programa é somente sobre as séries de arrecadação ITCD Dívida Ativa e ITCD Auto de Infração, cujos créditos sofrem penalidades estabelecidas em lei.

Em virtude da grande dispersão dos dados para se obter a trajetória das variáveis estudadas aplicou-se operador logarítmico. O Figura 2 exhibe a trajetória ao longo do intervalo de tempo pesquisado. Cabe destacar que todos os testes realizados na seção seguinte utilizaram os valores em logaritmo.

Figura 2 – Arrecadação ITCD



Fonte: Elaborada pela autora.

Tabela 2 –Estatísticas Descritivas ITCD Mensal (R\$ Milhões)

| Estadística   | ITCD    | ITCD Dívida Ativa | ITCD Parcelamento | Ano  |
|---------------|---------|-------------------|-------------------|------|
| Obs.          | 12      | 12                | 12                |      |
| Média         | 6,800   | 0,606             | 0,357             |      |
| Desvio-Padrão | 4,728   | 0,408             | 0,121             | 2013 |
| Mín.          | 3,168   | 0,144             | 0,199             |      |
| Máx.          | 21,14   | 1,333             | 0,582             |      |
| Total         | 81,602  | 7,266             | 4,282             |      |
| Obs.          | 12      | 12                | 12                |      |
| Média         | 6,039   | 0,49              | 0,409             |      |
| Desvio-Padrão | 2,302   | 0,302             | 0,173             | 2014 |
| Mín.          | 3,233   | 0,242             | 0,213             |      |
| Máx.          | 11,91   | 1,282             | 0,837             |      |
| Total         | 72,462  | 5,874             | 4,908             |      |
| Obs.          | 12      | 12                | 12                |      |
| Média         | 7,622   | 0,462             | 0,52              |      |
| Desvio-Padrão | 2,692   | 0,415             | 0,154             | 2015 |
| Mín.          | 3,399   | 0,0785            | 0,358             |      |
| Máx.          | 11,29   | 1,173             | 0,916             |      |
| Total         | 91,463  | 5,549             | 6,240             |      |
| Obs.          | 12      | 12                | 12                |      |
| Média         | 59,86   | 0,237             | 0,703             |      |
| Desvio-Padrão | 162,7   | 0,249             | 0,189             | 2016 |
| Mín.          | 4,489   | 0,0899            | 0,451             |      |
| Máx.          | 574,5   | 1,001             | 1,118             |      |
| Total         | 718,328 | 2,843             | 8,440             |      |
| Obs.          | 12      | 12                | 12                |      |
| Média         | 7,886   | 0,584             | 0,781             |      |
| Desvio-Padrão | 9,674   | 0,71              | 0,56              | 2017 |
| Mín.          | 1,767   | 0,105             | 0,389             |      |
| Máx.          | 36,93   | 2,628             | 2,503             |      |
| Total         | 94,637  | 7,012             | 9,366             |      |
| Obs.          | 12      | 12                | 12                |      |
| Média         | 12,24   | 0,275             | 0,771             |      |
| Desvio-Padrão | 22,36   | 0,0855            | 0,274             | 2018 |
| Mín.          | 3,101   | 0,173             | 0,364             |      |
| Máx.          | 83,02   | 0,471             | 1,225             |      |
| Total         | 146,925 | 3,301             | 9,246             |      |
| Obs.          | 11      | 11                | 11                |      |
| Média         | 49,62   | 1,167             | 0,571             |      |
| Desvio-Padrão | 146,8   | 2,703             | 0,353             | 2019 |
| Mín.          | 3,151   | 0,135             | 0,32              |      |
| Máx.          | 492,2   | 9,295             | 1,578             |      |
| Total         | 545,813 | 12,833            | 6,280             |      |

Fonte: Elaborada pela autora.

### 3.2 Abordagem Empírica

Ao iniciar esta abordagem, cabe destacar a impossibilidade de se fazer uma análise utilizando o arcabouço teórico dos modelos de resultados potenciais, uma vez que existe grande dificuldade em se montar um bom contrafactual. Pois, houve leis de cunho semelhante aplicadas em diferentes datas em outros estados brasileiros.

Desta forma, optou-se pela realização de testes estatísticos para detectar se há uma ou mais mudanças na inclinação ou no nível das séries temporais investigadas, através de testes que buscam estimar a data de quebra. Assim, caso seja encontrada alguma quebra estrutural na data em que a lei entrou em vigor, ou em sua vizinhança, existirá um forte indicativo de impacto da mesma sobre o imposto em questão.

Considere então o modelo de regressão:

$$Y_t = X_t' \beta_t + u_t$$

Onde  $t = 0, \dots, T$ , é o tempo,  $Y_t$  é um vetor de variáveis dependentes e  $X_t'$  um vetor de variáveis explicativas.  $\beta_t$  são os parâmetros a serem estimados e  $u_t$  os erros aleatórios. Em suma os testes de quebra buscam averiguar se  $H_0: \beta_t = \beta_0$ .

Para realizar este procedimento, realizaram-se três testes. O primeiro foi o OLS-CUSUM que se baseia na soma acumulada dos resíduos de uma regressão de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO). Tal soma é denotada pelo *Empirical Fluctuation Process* (EFP), descrito abaixo.

$$EFP = \frac{\sum_{t=1}^{ns} \hat{u}_t}{\hat{\sigma} \sqrt{n}}, 0 \leq s \leq 1$$

Em que  $n$  é o tamanho da amostra,  $\hat{\sigma}$  é a raiz da variância estimada e  $\hat{u}_t$  é o erro estimado.

Propõe-se o uso de linhas críticas paralelas ao eixo horizontal rejeitando-se a estabilidade dos coeficientes sempre que o máximo da soma acumulada dos resíduos for excessivamente grande em termos absolutos. No OLS-CUSUM o processo limitante é um movimento *browniano* padrão. Em outras palavras, caso os limites sejam ultrapassados, há uma quebra (PLOBERGER E KRAMER, 1992; KLEIBER E ZEILEIS, 2008).

Outra abordagem utilizou o teste SUP-WALD, que se baseia em uma série de estatísticas  $F$  computadas a partir da diferença entre os resíduos da estimação por MQO feita utilizando toda a amostra e utilizando frações ( $i$ ), da mesma amostra.

$$F_i = \frac{\hat{u}'\hat{u} - \hat{u}(i)'\hat{u}(i)}{\hat{u}(i)'\hat{u}(i)/n - 2k}$$

Onde  $\hat{u}(i)$  são os resíduos estimados para frações da amostra,  $i = n_h, \dots, n - n_h$  ( $n_h \geq k$ ) são as sub-amostras feitas,  $k$  é o número de regressores e  $n_h = n \times h$  onde o valor de  $h$  é escolhido como 0,1 ou 0,15 usualmente (KLEIBER E ZEILEIS, 2008).

Por fim, empregou-se o teste desenvolvido por Bai-Perron (2003) para que se pudesse achar a data da quebra, caso exista alguma. A metodologia consiste em novamente particionar a amostra sequencialmente e calcular a soma dos quadrados dos resíduos (SQR) para todas as possíveis partições. Depois, compara-se o SQR e as quebras são identificadas que minimizam esta soma. Esta otimização é feita utilizando o algoritmo de programação dinâmica. Sintetizando, testa-se a hipótese de ausência de quebra, caso ela seja rejeitada particiona-se a amostra em dois segmentos. A data é determinada pela minimização do SQR. A partir daí, repete-se o procedimento até que não seja mais possível identificar uma quebra. Ressalta-se que é necessário um segmento (partição) de tamanho mínimo  $n \times h$ , assim como no teste SUP-WALD.

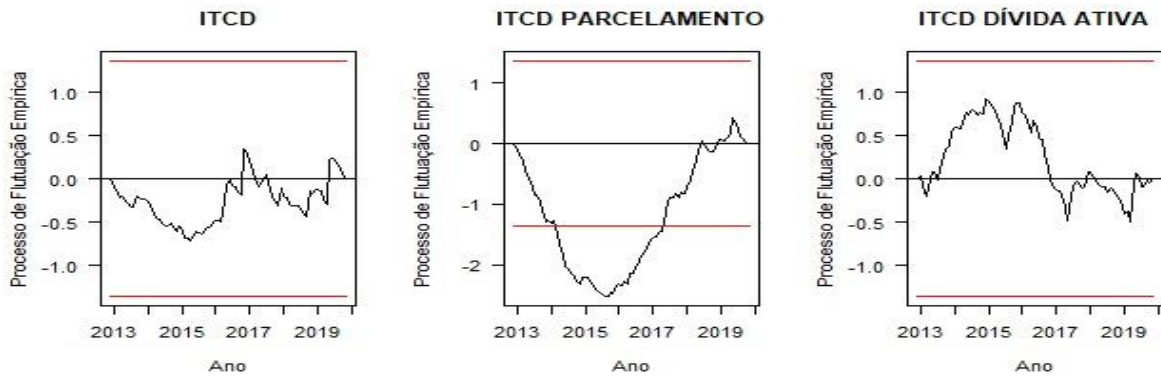
Complementarmente, omitiu-se a investigação de existência de raiz unitária nesta pesquisa. Segundo Hansen (2001) os testes de raiz unitária são viesados na presença de quebras estruturais. Adicionalmente, a presença de raiz unitária viesou o teste de quebra estrutural, mas possui parâmetros estáveis (PERRON, 2005).

### 3.3 Resultados

Os testes de OLS-CUSUM e SUP-WALD foram realizados, Figuras 3 e 4 respectivamente. Os resultados para o OLS-CUSUM, demonstram a não existência de mudanças estruturais na arrecadação do ITCD e da ITCD Dívida Ativa. No entanto, observa-se uma clara mudança estrutural entre 2015 e 2017, englobando o ano que a lei entrou em

vigor, para arrecadação através do ITCD Parcelamento. Afinal, existem picos que excedem o limite estabelecido pelo teste, rejeita-se a hipótese nula de ausência de quebras.

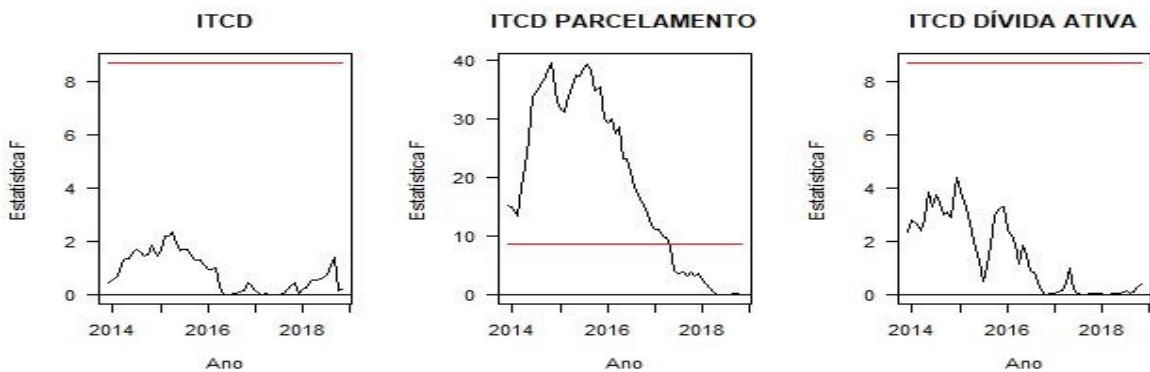
Figura 3 – Teste OLS-CUSUM.



Nota: Limites em um nível de significância (assintótico) de 5%. Assim como usado por Zeileis et.al. (2003).

Fonte: Elaborada pela autora.

Figura 4 – Estatística F (SUP-WALD)



Nota: limites correspondentes a um teste SUP-WALD no nível de significância de 5%. Assim como usado por Zeileis et.al. (2003).

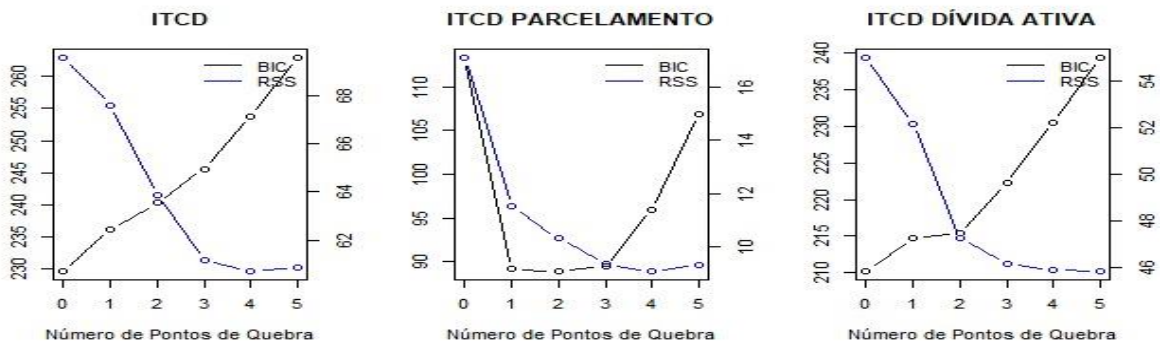
Fonte: Elaborada pela autora.

Os testes baseados na estatística F apresentam as mesmas conclusões apresentadas pelo OLS-CUSUM, onde somente o ITCD Parcelamento apresenta mudança estrutural. Adicionalmente, de modo a verificar o número ótimo de quebras realizou-se o procedimento formal de Bai-Perron (BP).

Segundo Bai e Perron (2003), o critério de seleção de Akaike (AIC) superestima o número de quebras, porém o critério de Schwarz (BIC) possui um bom desempenho sob a presença de quebras e é um procedimento adequado em muitas situações. Assim, a figura 5

mostra que o BIC chega ao seu valor mínimo quando ocorrem duas quebras, ou seja, selecionando um modelo com duas mudanças estruturais para a série do ITCD Parcelamento. Vale ressaltar que os resultados encontrados para ITCD e ITCD Dívida Ativa corroboram aos encontrados nos testes OLS-CUSUM e SUP-WALD.

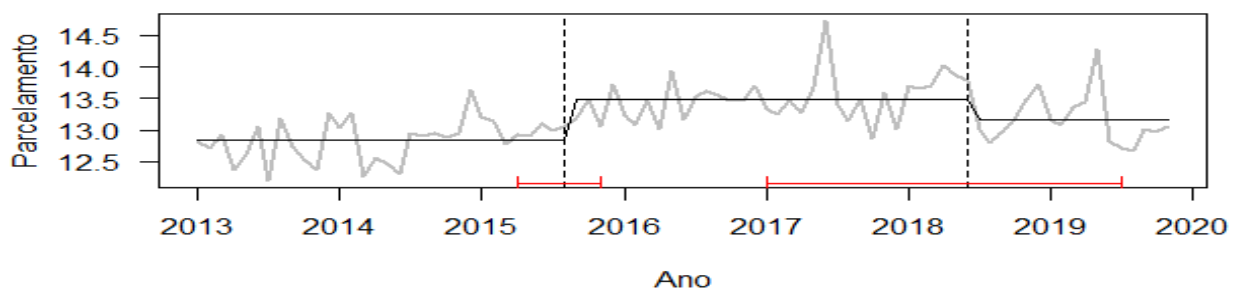
Figura 5 – Otimização do Número de Quebras - BIC



Fonte: Elaborada pela autora.

Com base nos resultados obtidos pelo procedimento BP, observa-se por meio de análise gráfica dos segmentos ótimos escolhidos (Figura 6) um primeiro intervalo de confiança relativamente curto, o mesmo não se pode afirmar para a última quebra.

Figura 6 – Série do logaritmo do ITCD Parcelamento dividida em três segmentos ótimos pelo método BP



Fonte: Elaborada pela autora.

Tabela 3 - Datas das quebras e intervalos de confiança identificados pelo procedimento Bai-Perron

| Quebra | 2,5%    | Data*   | 97,5%    |
|--------|---------|---------|----------|
| 1      | 2015(4) | 2015(8) | 2015(11) |
| 2      | 2017(1) | 2018(6) | 2019(7)  |

\* Ano e respectivo mês em parênteses.

Fonte: Elaborada pela autora.

Isto significa que o resultado do Teste Bai-Perron, corrobora com os Testes OLS-CUSUM e SUP-WALD em relação as três séries de arrecadação do ITCD estudada. E em relação a série ITCD Parcelamento, apresenta como resultado, no intervalo de confiança entre os meses de abril e novembro de 2015, a primeira quebra em agosto, mês seguinte da aprovação da Lei 15.812/15, que alterou as alíquotas do imposto de doação, indicando que houve uma tendência por parte dos contribuintes em antecipar as doações, e conseqüentemente, o pagamento do imposto a fim de evitar alíquotas mais altas, tanto por motivo de doação a terceiros como também por motivo de morte, uma vez que as alíquotas foram equiparadas.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa foi pautada em examinar se houve um impacto na arrecadação do ITCMD, sobretudo no segundo semestre de 2015, em virtude da alteração das alíquotas de doação instituída através Lei 15.812/15, que passou a vigorar em 01 de janeiro de 2016.

Com base na receita estadual mensal do imposto, dividida em três categorias ITCD, ITCD DÍVIDA ATIVA, e ITCD PARCELAMENTO, entre os anos de 2013 e 2019, foram aplicados três testes de quebra estrutural em cada série temporal. Utilizaram-se o OLS-CUSUM e SUP-WALD para detectar se houve alguma quebra e o teste desenvolvido por Bai e Perron (2003) para determinar a data de tal quebra.

Constatou-se que nas séries temporais descritas como ITCD e ITCD DÍVIDA ATIVA não apresentaram nenhum impacto que causasse mudanças na arrecadação do imposto. Porém, houve indícios de mudanças na estrutura da arrecadação através do ITCD PARCELAMENTO, que apresentou duas quebras em agosto de 2015 e junho de 2018.

A primeira quebra ocorreu exatamente um mês após a aprovação da lei estudada. Indicando que o contribuinte tomou a decisão de transferir os bens antes que a lei entrasse em vigor, evitando assim o pagamento do imposto com alíquotas mais altas e com o prazo de recolhimento mais curto.

Quanto a última data, salienta-se que o seu intervalo de confiança é muito grande, mais de doze meses. Além disso, pode ter sido ocasionada por fatores exógenos que não se relacionam com a lei, uma vez que esta não foi alterada novamente, e fogem do escopo deste estudo.

Assim, partindo dessa presunção, o Estado do Ceará, exercendo a sua atividade financeira, equiparou as alíquotas dos impostos de doação e *causa mortis*, obtendo momentaneamente um incremento da arrecadação, gerando assim mais recursos para realizar seus fins sociais.

## REFERÊNCIAS

BAI, Jushan; PERRON, Pierre. Computation and analysis of multiple structural change models. **Journal of applied econometrics**, v. 18, n. 1, p. 1-22, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa**. Texto constitucional promulgado em 15 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal/Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1965. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, Estados e Municípios.

CEARÁ. **Lei nº 13417**, de 30 dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD.

CEARÁ. **Lei nº 15812**, 20 de julho de 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD.

COUTO, Amarildo Antônio do. **Reflexo do Compartilhamento de Informações entre os Fiscos na Arrecadação do ITCMD no Estado do Ceará**. 2016. 33 f. Dissertação.

COUTO, Ana Beatriz Mandina da Graça. **A progressividade do ITCMD à Luz do Poder de Tributar dos Entes Federados**. Fundação Getúlio Vargas. 2016. Dissertação.

FERNANDES, Regina C. P. **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS: PROGRAMA DE ESTUDO. **Estudo sobre a Estrutura do ITCMD no Brasil e As Iniciativas para Melhorar sua Arrecadação** – Brasília: ESAF, 2014. 784p.

FREITAS, Cícero Ferreira. **ITCD: Uma Visão da Arrecadação deste Imposto no Brasil e no Estado do Ceará entre 2000 e 2010**. 2015. <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/itcd-uma-visao-da-arrecadacao-deste-imposto-no-brasil-e-no-estado-do-ceara-entre-2000-e-2010>.

HANSEN, Bruce E. The new econometrics of structural change: dating breaks in US labour productivity. **Journal of Economic perspectives**, v. 15, n. 4, p. 117-128, 2001.

KLEIBER, Christian; ZEILEIS, Achim. **Applied econometrics with R**. Springer Science & Business Media, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1992.

PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar. **Evolução, Padrões e Tendências na Arrecadação do Imposto Sobre Heranças e Doações**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v.5, n.5, 2017.

PERRON, Pierre et al. Dealing with structural breaks. **Palgrave handbook of econometrics**, v. 1, n. 2, p. 278-352, 2006.

PLOBERGER, Werner; KRÄMER, Walter. The CUSUM test with OLS residuals. **Econometrica: Journal of the Econometric Society**, p. 271-285, 1992.

ZEILEIS, Achim et al. **Testing and dating of structural changes in practice**. Computational Statistics & Data Analysis, v. 44, n. 1-2, p.109-123, 2003.