



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA – CEAN
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO –
MESP

CÍCERO FERREIRA DE FREITAS

OS DETERMINANTES DA ARRECADAÇÃO DO ITCD DO ESTADO
DO CEARÁ ENTRE 2000 E 2010

FORTALEZA

2012

CÍCERO FERREIRA DE FREITAS

**OS DETERMINANTES DA ARRECADAÇÃO DO ITCD DO ESTADO
DO CEARÁ ENTRE 2000 E 2010**

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Econômicas.

Orientador: Dr. Emerson Luís Lemos Marinho

FORTALEZA – CE.

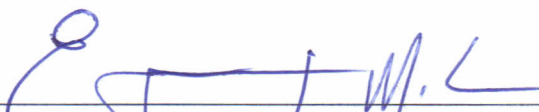
2012

CÍCERO FERREIRA DE FREITAS

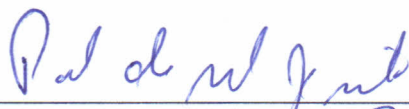
**OS DETERMINANTES DA ARRECAÇÃO DO ITCD DO ESTADO
DO CEARÁ ENTRE 2000 E 2010**

Esta Dissertação foi submetida à Coordenação do Curso de Pós-graduação em Economia, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Ciências Econômicas, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade. A citação de qualquer trecho desta dissertação é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

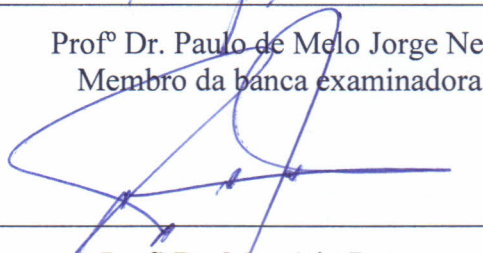
Aprovação em 29 de junho de 2012.



Prof^o Dr. Emerson Luís Lemos Marinho
Prof^o Orientador



Prof^o Dr. Paulo de Melo Jorge Neto
Membro da banca examinadora



Prof^o Dr. Maurício Benegas
Membro da banca examinadora

FORTALEZA – CE

2012

“A imaginação é mais importante que o conhecimento, pois este é limitado, enquanto a imaginação pode abranger tudo que existe no mundo, incentiva o progresso, é fonte de evolução e, no sentido estrito, é fator real de investigação científica.”

(Einstein)

DEDICATÓRIA

A minha esposa Débora Rejane, aos meus filhos Vítor Lísias, Vinícius Timer e Vitória Thêmis pela compreensão deles durante os dois anos em que dedicamos nosso tempo de lazer familiar aos objetivos do curso ora findo. Aos meus pais José Inojosa e Maria Ferreira que me tem sido um modelo de vida e em especial a meu orientador que muito contribuiu na conclusão deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, fonte de todo o conhecimento, onde me ancorei nos momentos de dificuldades; minhas deficiências foram, por ele, supridas, orientando-me nas decisões e ajudando-me a conduzir este trabalho; a minha esposa Débora e aos meus filhos Victor Lísias, Vinícius Timer e Vitória Thêmis, pelo carinho, apoio e companheirismo dedicados, que foram de suma importância na realização deste trabalho; ao professor Dr. Emerson Marinho pela contribuição com meu aprendizado, orientação e oportunidade em terminar este mestrado; aos meus pais que têm me incentivado sempre a perseverar e superar os obstáculos da vida e a todos os meus amigos que contribuíram direta ou indiretamente não apenas para a realização deste trabalho, mas também ao longo do curso.

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar se as mudanças de política introduzidas pela Lei Estadual nº 13.417/2003, Lei Federal nº 11.441/2007 e a cobrança das doações do ITCD (Imposto sobre a Transmissão *Causa-Mortis* e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos), informadas nas declarações do Imposto de Renda, influenciaram o aumento da arrecadação do ITCD, no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2010. Neste sentido, a metodologia utilizada foi um modelo de regressão de séries temporais em que o ITCD é função de um conjunto de variáveis controles além de incorporar fatores sazonais e uma tendência determinística. Os parâmetros do modelo foram estimados pelo método de Prais-Winsten que corrige problemas de autocorrelação e heterocedasticidade. Dentre outros resultados obtidos, verificou-se que as mudanças na sistemática de cobrança do ITCD não surtiram os efeitos esperados.

Palavras-chave: Tributação, Arrecadação, ITCD.

ABSTRAT

The objective of this study is to examine whether the policy changes introduced by the State Law No. 13.417/2003, Federal Law No. 11.441/2007 and the collection of donations from ITCD (tax on the transfer Question-Mortis and donations of any goods or rights), reported on the statements of income tax, influenced the increased collection of ITCD, from January 2000 to December 2010. In this sense, the methodology was a time-series regression model in which the ITCD is function of a set of variables and controls to incorporate seasonal factors and a deterministic trend. The model parameters were estimated by the Prais-Winsten which fixes issues of autocorrelation and information analysis Among other results, it was found that systematic changes in billing ITCD produced the expected effects are not.

Keywords: Taxation Revenues, ITCD.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES

CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária

COTEPE: Comissão Técnica Permanente do ICMS

CTN: Código Tributário Nacional

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPECE: Instituto de Pesquisa do Estado do Ceará

IPEA: Instituto de Pesquisas Aplicadas

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ITCD: Imposto sobre a Transmissão *Causa-Mortis* e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos

PIB: Produto Interno Bruto

SEFAZ-CE: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará

SF: Secretaria para Assuntos Fiscais

UFC: Universidade Federal do Ceará

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ITCD.....	12
2.1	Evolução histórica no mundo	
2.2	Evolução histórica no Brasil	
2.3	O imposto sobre a transmissão de bens na Constituição de 1988	
2.4	O imposto sobre a transmissão de bens no Código Tributário Nacional	
3	O ITCD SEGUNDO A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ.....	16
3.1	As fontes formais do ITCD na legislação estadual	
3.2	Principais características	
3.3	Forma de tributação	
3.4	Da incidência	
3.5	Da não incidência	
3.6	Das isenções	
3.7	Da base de cálculo	
3.8	Do sujeito ativo e do sujeito passivo	
3.9	Das alíquotas e da apuração do imposto	
3.10	Do lançamento e do recolhimento	
4	SITUAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ITCD NO CONTEXTO NACIONAL E ESTADUAL.....	25
4.1	Arrecadação do ITCD no Brasil e arrecadação do ITCD no Estado do Ceará	
4.2	Comparação da Arrecadação do ITCD do Estado do Ceará com a Arrecadação do ITCD do Brasil	
4.3	Comparação do crescimento da arrecadação do ITCD do Estado do Ceará com o crescimento do PIB do Estado do Ceará.	
5	METODOLOGIA.....	31
5.1	Descrição da Base de Dados	
5.2	Modelos de Decomposição: Componentes não Observáveis	
5.3	Sazonalidade Determinística – Método de Regressão	
5.4	Modelo Econométrico	
5.5	Método de Estimação Prais–Winsten (1954)	
5.6	Resultado da Estimação	
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38

1. INTRODUÇÃO

É por meio dos tributos - impostos, taxas e contribuição de melhoria - que as diversas esferas governamentais arrecadam suas receitas, que serão gastas de acordo com as diretrizes orçamentárias estabelecidas em lei. O Estado tem uma função redistributiva, voltada para canalizar recursos para as camadas economicamente desfavorecidas, bem como para as regiões mais pobres do país (VASCONCELOS e GARCIA, 1998). Assim, supõe-se que a ação do Estado esteja voltada para o bem-estar da população.

O Imposto sobre a Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos é de competência estadual e foi instituído pela Constituição Federal de 1988. Muitas vezes renegado a um segundo plano por sua baixa arrecadação, nem sempre é incluído em programas de modernização tributária. Daí surgiu o interesse em pesquisar o comportamento da arrecadação deste tributo nos últimos dez anos e verificar os fatores que poderiam ter influenciado no aumento ou redução deste imposto, visto que poucos trabalhos relatam a importância deste tributo.

Buscamos, no presente estudo, analisar se as mudanças de política introduzidas pela Lei Estadual nº 13.417/2003, Lei Federal nº 11.441/2007 e a cobrança das doações do ITCD, informadas nas declarações do Imposto de Renda, influenciaram no aumento ou redução da arrecadação do ITCD, no período de 2000 a 2010. Discorreremos, ainda, neste trabalho, sobre a evolução histórica do ITCD e da forma de tributação até o recolhimento deste tributo. Em seguida, fizemos uma análise da arrecadação do ITCD, no contexto nacional e estadual com dados obtidos junto a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, ao IPEA, entre. Para testarmos as hipóteses acima levantadas, utilizamos o modelo de regressão de séries temporais com tendência e sazonalidade, estimação de Prais-Winsten, e por fim, elaboramos uma análise dos resultados obtidos e as considerações finais.

2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ITCD

O Estado como ente organizado imprescindível para que o homem possa viver em sociedade necessita de recursos financeiros para atender as necessidades de bem estar. Essa busca de recursos para fazer frente às suas despesas tem sido uma constante para todos os governantes ao longo da história da humanidade. Apresento, neste capítulo, a evolução dos impostos incidentes sobre a transmissão de bens desde os primeiros registros até a época atual.

No Brasil, procuro relacionar as alterações legais desde o início do século IX, complementando com a Constituição de 1988 e o Código Tributário Nacional.

2.1 Evolução histórica do ITCD no mundo

Remontam há muitos séculos, as referências aos impostos incidentes sobre heranças e doações. Registros egípcios indicavam sua cobrança instituída pelo faraó Psamétrico I, no ano de 666 a.C..

O imposto sobre as heranças (*vicesima hereditatum*), instituído por Augusto e cobrado apenas na Península Itálica, em Roma, no ano VI d.C., tinha como destinação suprir o Exército. A alíquota inicial de 5% foi elevada por Antonino para 10%. Justiniano aboliu a *vicesima hereditatum* no ano de 531.

Impostos sobre heranças praticamente não existiram na Idade Média, devido a organização política da época. As terras pertenciam ao Senhor Feudal, que as cedia aos vassalos em troca dos rendimentos sobre a sua exploração. Assim, com a morte do vassalo a terra retornava ao senhor que podia cedê-la novamente a quem quisesse.

No fim da Idade Média, com a diminuição do poder dos senhores feudais, e o conseqüente fortalecimento dos Estados, os sistemas tributários passaram a se organizar melhor.

Na França, a partir do início do século XVIII começaram a existir impostos cobrados sobre a transmissão de bens tanto inter-vivos quanto causa-mortis, com alíquota de 1% sobre o valor desses.

A Inglaterra passou a tributar a transmissão de bens por herança a partir do ano de 1694 com o *probate duty*, que incidia sobre bens móveis. A resistência dos aristocratas à tributação sobre transmissão de imóveis foi vencida em 1833 com a instituição do *succession duty*. Os impostos incidentes sobre heranças foram consolidados no ano de 1894, com o *estate*

duty e o *legacy and succession duty*, com a adoção de alíquotas progressivas e o estabelecimento de isenções.

Entre outros países, na Espanha, existiu a cobrança do imposto sobre transmissão de bens móveis ou imóveis com alíquotas entre 6% e 14% por um largo período, até o ano de 1829 (LEUCK, 1996).

2.2 Evolução histórica no Brasil

No Brasil, com a transferência da família real portuguesa, surgiu a necessidade do aumento de impostos para suprir as necessidades da corte. Um desses impostos foi criado pelo Alvará de 3 de junho de 1809, com o nome de *sisá dos bens de raiz* ou imposto de *sisá* (FANUCCHI, 1975). Com alíquota de 10%, posteriormente reduzida para 6%, eram tributadas as transferências de bens imóveis por compra e venda, inclusive por troca. O Alvará de 17 de junho de 1809 criava o imposto sobre sucessões com alíquotas de 10% e 20%, estabelecendo isenções para os parentes mais próximos. Em 1811, novo alvará regulamentava a arrecadação do imposto de décima das heranças e dos legados. Em 1832, esse imposto, passou a ser cobrado pelas províncias, integrando definitivamente sua receita a partir da edição da Lei nº 99 de 31 de outubro de 1835 (LEUCK, 1996).

A Constituição Republicana de 1891 em seu art. 9º, inciso 3º, promulgada em 24 de fevereiro de 1891 por uma Assembleia Constituinte convocada pelo Governo Provisório (SARASATE, 1967) atribuía aos Estados a competência para decretar impostos sobre a transmissão da propriedade, aí incluídos imóveis, móveis e semoventes.

Com a promulgação da Constituição de 1934, promulgada a 16 de julho pela Assembleia Constituinte eleita para esse fim e convocada pelo Governo Provisório de Getúlio Vargas (SARASATE, 1967), o imposto de transmissão da propriedade foi dividido em dois, de competência privativa dos Estados, conforme pode ser visto no próprio texto daquela constituição:

Art. 8º - 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;

O § 4º do mesmo art. 8º estabelecia regramento para a definição do Estado de competência para a cobrança do imposto:

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

aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

Observa-se, então, a preocupação de que o texto constitucional melhor defina a competência para a cobrança do imposto.

Outorgada a 10 de novembro pelo Chefe de Governo Getúlio Vargas (SARASATE, 1967), a Constituição de 1937 manteve a mesma redação da anterior (art.23, I, b e c) da mesma forma que a Constituição de 1946 (art. 19, II e III).

A Emenda Constitucional nº 5 de 21 de novembro de 1961 transfere aos municípios a competência sobre o imposto de transmissão *inter-vivos* (art. 29, III)¹⁰, permanecendo o imposto *causa-mortis* na esfera estadual (art. 19,I e § 1º e 2º)¹¹. Nessa ocasião, portanto, rompe-se a tradição de se manter unificada a competência sobre os impostos de transmissão (FANUCCHI, 1975).

Com a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, que “estabelece a reforma tributária e nova distribuição de rendas, também incluídas, os impostos de transmissão *inter vivos* e *causa mortis* voltam a ser unificados sob esfera estadual, com adaptações e limitações, no texto constitucional de 1967”, restringe a sua incidência aos bens imóveis (art. 9º, caput, e §§ 1º a 4º). Importante observar que o § 4º já atribui ao Senado Federal a competência para fixar as alíquotas máximas.

O Diário Oficial da União publica a Lei nº 5.172, em 27 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Os artigos 35 a 42 disciplinam a aplicação do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos.

A Constituição de 1967, promulgada pelo Congresso Nacional, em 24 de janeiro de 1967, com vigência a partir de 15 de março de 1967, data da posse do novo Presidente da República (SARASATE, 1967), mantém a competência dos Estados para instituir o imposto em questão (art. 24, I e § 2º), excluindo-se de sua tributação os bens imóveis ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas em realização de capital, mantendo-se o mesmo texto com pequenas alterações na edição do Ato Complementar nº 40, de 1968, o mesmo acontecendo na Emenda Constitucional nº 01, de 1969.

A Constituição Federal de 1988 estabelece a atual redação, novamente segmentando o imposto de transmissão e sua competência.

Por fim, a Lei Federal nº 11.411, de 04 de Janeiro de 2007 altera dispositivos da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, possibilitando a realização

de inventário, partilha, separação consensual e divórcio consensual por via administrativa. Esta Lei possibilitou que se todos forem capazes e concordes, poderá fazer-se o inventário e a partilha por escritura pública, a qual constituirá título hábil para o registro imobiliário, permanecendo a via judicial nos casos de testamento ou interessado incapaz. Assim, pela lei, o tabelião somente lavrará a escritura pública se todas as partes interessadas estiverem assistidas por advogado comum ou advogados de cada uma delas, cuja qualificação e assinatura constarão do ato notarial. Realmente, esta lei é uma grande inovação para o ITCD, pois dá celeridade aos processos, que antes demoravam anos para resolução, e possibilita que o Estado exerça mais rápido a sua função arrecadatória, com o objetivo de atender as demandas de bem estar de sua população.

2.3 O imposto sobre a transmissão de bens na Constituição de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 foi promulgada sob a influência do clima de democratização que imperava no país, recém-saído de um período de exceção. Assim, foi fundamental a intenção dos integrantes da Assembléia Nacional Constituinte de firmar um novo pacto federativo, procurando descentralizar mesmo que parcialmente o poder até então excessivamente concentrado nas mãos do Governo Federal. As questões fiscais e tributárias não fugiram a essa regra. Preocupados em dotar principalmente os municípios de recursos para enfrentar os novos encargos que lhes foram atribuídos, os Constituintes fizeram grandes alterações na distribuição de competência tributária (FABRETTI, 2002).

A Constituição de 1988 estabeleceu novamente a subdivisão do imposto de transmissão de bens, como já existira pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961. Assim, aos Municípios foi atribuída a competência para a instituição do imposto de transmissão “*inter vivos*” por ato oneroso de bens imóveis (art. 156, II).

Aos Estados e Distrito Federal, a competência passou a ser a de instituir impostos sobre a transmissão “*causa mortis*” e doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, I). A ampliação da abrangência do imposto, passando a incluir os bens móveis, foi a forma encontrada para compensar a perda de arrecadação com a transferência aos municípios do imposto sobre a transmissão “*inter vivos*”.

O local de situação do imóvel é que determina a competência de cada Estado relativamente ao imposto (art. 155, § 1º, I). Quanto aos bens móveis, títulos e créditos, a

competência é definida pela localização da comarca onde se processar o inventário ou arrolamento ou pelo local de domicílio do doador. (art. 11 , § 1º, II).

Em caso de doadores residentes ou domiciliados no exterior ou se o “*de cujus*” possuía bens, era residente, domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, o texto constitucional delega à lei complementar competência para regular a instituição do imposto (art. 155, § 1º, II e III).

Como a Constituição Federal não cria impostos, mas somente disciplina a sua criação, isso se estende às alíquotas, que são de competência da legislação estadual. Porém, procurando evitar a fixação de alíquotas excessivamente elevadas, o que poderia afrontar o princípio da capacidade contributiva, os Constituintes tomaram a precaução de delegar ao Senado Federal a fixação das alíquotas máximas conforme pode ser visto no próprio texto constitucional: (art. 155, § 1º, IV).

§ 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.

3. O ITCD SEGUNDO A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ

3.1 As fontes formais do ITCD na legislação estadual

O Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação no Estado do Ceará tem como fontes formais a Constituição Estadual, a Lei nº 13.417/2003, objeto de estudo da pesquisa, e suas alterações¹, e a Instrução Normativa nº 17/2009, da Coordenadoria da Administração Tributária, órgão integrante da estrutura da Secretaria Estadual da Fazenda.

A Constituição do Estado do Ceará repete o disposto na Constituição Federal quando, no Art. 196, estabelece os impostos de competência do Estado:

¹ Lei nº 13.552, de 29 de Dezembro de 2004 e a Lei nº 14.447, de 01 de Setembro de 2009.

Art. 196. Compete ao Estado instituir:

I - impostos sobre:

- a) transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos;
- b) operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no Exterior;
- c) propriedade de veículos automotores;
- d) adicional de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, em até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no território do Estado;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

3.2 Principais características

O Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação é uma espécie de tributo, como são assim definidos pelo CTN, em seu artigo 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.

O Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação está classificado no CTN como imposto sobre o Patrimônio e a Renda, de competência estadual estabelecido pela Constituição Federal em seu Art. 151, I.

Por ter como função principal a arrecadatória ou fiscal, ou seja, a de captar recursos financeiros para atender as atividades gerais do Estado, é considerado um imposto direto, na sua forma de percepção, o ônus é arcado pelo próprio contribuinte e não pode ser repassado. Cumpre, contudo, função regulatória ou extrafiscal, ao se estabelecer alíquotas diferenciadas e diretamente proporcionais ao montante recebido por cada herdeiro ou donatário. Como as suas alíquotas são progressivas, ele ataca diretamente a concentração de renda. É considerado um imposto monofásico e não seletivo, porque é cobrado de uma só vez, com as mesmas alíquotas incidindo independente do tipo de bem a ser transmitido e não leva

em conta a essencialidade do produto, porque sua natureza é estritamente fiscal, visa apenas gerar receita tributária.

3.3 Forma de tributação

Vinculadas ao princípio da legalidade, as alíquotas do ITCD devem ser previstas em lei e fixadas pelas legislações estaduais, respeitados os limites máximos determinados por resolução do Senado Federal. O Estado do Ceará, por exemplo, adota uma forma de tributação deste imposto onde a apuração é feita mediante decomposição, em faixas, da base de cálculo convertida em ufrice, multiplicada por sua alíquota correspondente. Devido à progressividade de suas alíquotas, que vai de 2% a 8%, o ITCD do Estado do Ceará se destaca a cada dia por atender, neste raciocínio, o princípio da capacidade contributiva, além de contribuir para a justiça fiscal; pois, para muitos, a capacidade contributiva aumenta mais que a renda, o que significaria um sacrifício igual para cada contribuinte. Para Misabel Derzi (apud CONTI, 1999, p.8), ao fazer menção à tributação progressiva, ratifica o raciocínio de que o ITCD é um imposto de maior justiça fiscal, ao dizer que “a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social”.

Sobre o assunto, discorre **Sacha Calmon Navarro Coelho**²:

“As alíquotas são progressivas para realizar o princípio da capacidade contributiva e para graduar a carga com igualdade, pelo merecimento. O lançamento é direto e ocorre por avaliação (criteriosa). Os Oficiais dos Registros e os juízes, antes de oficializarem as transmissões, submetem ao Estado a avaliação dos bens e direitos que serão transmitidos. Esta não poderá ultrapassar nunca o valor real do bem ou direito que será transmitido, sob pena de atrair a censura do princípio do não-confisco. Aqui, como noutras configurações, o lançamento, melhor seria dizer avaliação, precede a ocorrência do fato gerador, pois a transmissão e, pois, a realização do ganho de capital só ocorre após o pagamento do imposto. É dizer, a integração do bem ou direito ao patrimônio dos contribuintes é posterior ao pagamento, *conditio sine qua non*. Questão de técnica arrecadatória.”

² Coelho, Sacha Calmon Navarro. Manual de Direito Tributário, Rio de Janeiro: Forense, 2001. 2ª Edição, pp. 300-301.

3.4 Da incidência

O imposto incide sobre a transmissão *causa mortis* ou a doação, a qualquer título de:

I - propriedade ou domínio útil de bem imóvel, seja por natureza, por acessão física ou intelectual, ou por definição legal;

II - direitos reais sobre bens imóveis;

III - bens móveis, corpóreos ou incorpóreos, títulos, créditos e respectivos direitos;

IV - semoventes.

A transmissão *causa mortis* ocorre no momento do óbito do autor da herança³ ou legado. Considera-se, para os efeitos desta Lei, doação:

I - a desistência ou renúncia de herança ou legado, manifestada por herdeiro ou legatário, em favor de pessoa determinada ou determinável, que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos;

II - a cessão por ato de liberalidade, nos termos da Lei Civil.

Nas transmissões *causa mortis* e nas doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários, donatários e cessionários.

Configuram-se as hipóteses definidas no art. 2º, da Lei nº 13.417/2003 ao ocorrerem os seguintes fatos e atos:

I - sucessão legítima ou testamentária⁴ de bens imóveis situados neste Estado e de direitos a eles relativos;

II - sucessão legítima ou testamentária de bens móveis, títulos, créditos e semoventes, quando o inventário⁵ ou arrolamento se processar neste Estado;

III - doação, a qualquer título, de bens imóveis, bens móveis, títulos, créditos e direitos a eles relativos e semoventes.

Chama-se **sucessão legítima** quando o patrimônio total é recolhido pelos herdeiros e distribuído de acordo com a ordem estabelecida pela lei.

³ Herança é o conjunto patrimonial transmitido *causa mortis*. Diz-se do acervo hereditário, massa ou monte ou ainda espólio. Constitui-se de ativo e de passivo. Sem entrar em detalhes contábeis pode-se dizer que o ativo consiste nos bens e créditos enquanto o passivo consiste dos débitos (FIUZA, 2007, p. 1003).

⁴ Sucessão legítima “é a que se cumpre por força de lei, sendo os herdeiros determinados segundo as normas jurídicas” (De Plácido e Silva, p. 1340). Sucessão testamentária “é a que resulta de disposição de última vontade, isto é, de testamento, que repute válido.” (De Plácido e Silva, p. 1341).

⁵ A finalidade do inventário é, pois, achar, descobrir, descrever os bens da herança, seu ativo e seu passivo, herdeiros, cônjuge, credores, etc. Trata-se, enfim, de fazer um levantamento, que juridicamente se denomina inventário da herança (Venosa - 2007, p.32).

Haverá nova incidência do imposto quando as partes retratarem o contrato ou qualquer outro instrumento, que importe em transmissão não onerosa, observado o disposto no art. 117, inciso I do Código Tributário Nacional.

Estão compreendidos na incidência do imposto de que trata o inciso III, do *caput* deste artigo, os bens que, na divisão do patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos ao convivente ou cônjuge, naquilo que excedam à respectiva meação.

Sobre herança e meação, **Hugo de Brito Machado** faz a seguinte distinção⁶:

“Sendo casado o autor da herança, é importante que se nota a diferença entre herança e meação, porque esta não é objeto de transmissão de propriedade e, assim, não pode ser submetida à tributação. O tributo incide sobre a transmissão da propriedade em decorrência da morte. Não sobre a meação, pois esta já pertencia ao cônjuge sobrevivente. Na dissolução da sociedade conjugal por morte, verificar-se-á a meação do cônjuge sobrevivente de conformidade com os dispostos do Código Civil que regulam o regime de bens, deferindo-se a herança aos herdeiros na forma também naquele Código estabelecida (art. 1.685 do Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002).

O objetivo da transmissão de propriedade é apenas a herança. Não a meação. Aberta a sucessão, diz a lei, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários (art. 1.784 do Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002).”

3.5 Da não-incidência

O imposto não incide sobre as transmissões *causa mortis* e as doações em que figurem como herdeiros, legatários ou donatários:

- I - a União, o Estado ou o Município;
- II - os templos de qualquer culto;
- III - os partidos políticos e suas fundações;
- IV - as entidades sindicais dos trabalhadores;
- V - as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

O disposto no inciso I é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que os bens, direitos, títulos ou créditos se destinem ao atendimento das suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes.

⁶ Machado, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. São Paulo: Editora Atlas, 2003, p. 394).

A não-incidência prevista nos incisos II a V é condicionada a que os bens, direitos, títulos ou créditos se destinem ao atendimento das finalidades essenciais das entidades neles mencionadas.

A não-incidência prevista nos incisos III a V é condicionada também à observância dos seguintes requisitos pelas entidades neles referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O imposto não incide também sobre:

I - a renúncia 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, do legado ou da doação;

II - o fruto do bem do espólio, havido após o falecimento do autor da herança ou legado;

III - os créditos oriundos de seguro de vida ou pecúlio por morte.

3.6 Das isenções

São isentas do imposto:

I - as transmissões *causa mortis*⁷:

a) de bem imóvel urbano, desde que constitua o único bem imóvel a ser partilhado e que a sua avaliação seja igual ou inferior a 20.000 (vinte mil) Ufirc's;

b) de imóvel rural de área não superior a três módulos rurais, assim caracterizados na forma de legislação pertinente, desde que feitas a quem não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza;

c) em que o valor total do acervo hereditário seja igual ou inferior a três mil Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará - Ufircs.

d) de créditos oriundos de vencimento, salário, remuneração, honorário profissional, direitos trabalhistas, inclusive Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS,

⁷ Nova redação dada pela Lei nº 13.552, de 29 de Dezembro de 2004.

Programa de Integração Social – PIS, e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, e benefícios da previdência oficial ou privada, não recebidos em vida pelo autor da herança, limitada a isenção ao valor equivalente a 5.000 (cinco mil) Ufirces;

II - as transmissões *causa mortis* ou por doação:

a) de imóveis estabelecidos em núcleos oficiais ou reconhecidos pelo Governo, em atendimento à política de redistribuição de terras, desde que feitas a colono que não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza;

b) de bens e direitos a associações comunitárias e a entidades de moradores de bairros, favelas e similares, atendidas as condições estabelecidas no art. 4º, § 3.º da Lei nº 13.417/2003.

Na hipótese da alínea "d" do inciso I:

I - será considerada a soma dos valores dos créditos transmitidos;

II - o valor que exceder o montante alcançado pela isenção será levado ao cômputo do valor total do acervo hereditário.

3.7 Da base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, ou ainda o valor dos títulos e créditos, apurados mediante avaliação administrativa ou estimativa fiscal procedida pela autoridade fazendária.

Entende-se por valor venal o valor corrente de mercado do bem ou direito. A base de cálculo terá seu valor revisto ou atualizado pela autoridade fazendária, decorridos 180 (cento e oitenta) dias da data da avaliação, ou sempre que a Fazenda Pública Estadual constatar alteração no valor venal ou vício na avaliação anteriormente realizada⁸.

3.8 Do sujeito ativo e do sujeito passivo

Para o CTN, no seu Art. 119, sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Já a Lei 13.417/2003, no seu Art. 7º, descreve o sujeito passivo da obrigação de pagar o ITCD, também, chamado de contribuinte do imposto.

São contribuintes do imposto:

⁸ Nova redação dada pela Lei nº 13.552, de 29 de Dezembro de 2004.

I - nas transmissões *causa-mortis*, o herdeiro, o legatário, o fiduciário e o fideicomissário;

II - nas transmissões por doação, o donatário;

III - nas transmissões por cessão de herança, o cessionário.

São **solidariamente responsáveis** pelo imposto, inclusive pelos acréscimos legais:

I - os Oficiais de Notas e de Registro de Imóveis, inclusive substitutos, e demais serventuários, nos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, sem a prova de quitação do imposto;

II - por suas ações e omissões, as empresas, as instituições financeiras e bancárias e toda e qualquer instituição a quem caiba a responsabilidade do registro e da prática de ato que implique transmissão de bens móveis, imóveis e direitos a eles relativos, títulos, participação societária, cotas de capital, créditos e quaisquer outros direitos;

III - o doador, na inadimplência do donatário.

3.9 Das alíquotas e da apuração do imposto

As alíquotas do Imposto sobre Transmissão *Causa-Mortis* e Doação, conforme o Art. 10, da Lei 13.417/2003, são:

a) nas transmissões *causa-mortis*:

1. até 5.000 (cinco mil) Ufirces, 2% (dois por cento);
2. acima de 5.000 (cinco mil) e até 15.000 (quinze mil) Ufirces, 4% (quatro por cento);
3. acima de 15.000 (quinze mil) e até 40.000 (quarenta mil) Ufirces, 6% (seis por cento); e
4. acima de 40.000 (quarenta mil) Ufirces, 8% (oito por cento);

b) nas transmissões por doação:

1. até 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces, 2% (dois por cento);
2. acima de 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces, 4% (quatro por cento).

A apuração do imposto devido será efetuada mediante a decomposição em faixas dos valores totais dos bens e direitos transmitidos que será convertido em Ufirce ou outro índice que venha a substituí-la, sendo que a cada uma das faixas será aplicada a respectiva alíquota.

As alíquotas deste imposto serão definidas com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens e direitos transmitidos, inclusive na hipótese de liberação de parte dos bens do espólio, por meio de autorização ou alvará judicial.

A alíquota aplicável será:

- I - nas transmissões *causa-mortis*, aquela vigente na data da abertura da sucessão;
- II - nas transmissões do fiduciário para o fideicomissário, aquela vigente no momento da transmissão;
- III - nas transmissões por doação, aquela vigente no momento da transmissão.

O valor total do imposto devido será calculado mediante a soma dos valores parciais apurados na forma dos itens da alínea "a" ou "b", conforme se trate de transmissão *causa-mortis* ou por doação, respectivamente.

Sobre o assunto, discorrem **Paulo Arvate e Ciro Biderman**⁹:

“O impacto desse imposto em termos de justiça salarial parece claro e direto. A transmissão de bens e direitos para um indivíduo, do seu ponto de vista, é compatível a um crescimento da renda, e, portanto, é justo que o mesmo contribua com uma parcela, que deve ser maior quanto maior for o valor dos bens e direitos transferidos, ou seja, progressivo”.

3.10 Do lançamento e do recolhimento

O lançamento do imposto ocorre no momento da apuração do tributo pela autoridade fazendária. Nas transmissões *causa mortis*, o imposto deve ser recolhido até o dia 10 (dez) do terceiro mês subsequente ao do seu lançamento pela autoridade fazendária.

Na hipótese da ocorrência de desistência ou renúncia à herança, o imposto deve ser recolhido no mesmo prazo definido no *caput*.

Nas transmissões por doação, o imposto deve ser recolhido:

- I - antes da lavratura do instrumento público;
- II - antes de transitar em julgado a sentença homologatória da ação de separação judicial ou de divórcio, ou antes da partilha de bens, quando na união estável;
- III - 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.

⁹ Arvate, Paulo Roberto. Biderman, Ciro. Economia do Setor Público no Brasil, Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 8ª Tiragem, p. 261.

Nas transmissões formalizadas por quaisquer instrumentos, públicos ou particulares, lavrados fora do Estado, o imposto deverá ser recolhido até o dia dez do quinto mês subsequente ao da lavratura do ato ou contrato, ou na data em que, tomando ciência do fato, a autoridade fazendária fixar para recolhimento¹⁰.

Não tendo o contribuinte recolhido o imposto lançado no prazo previsto, a autoridade fazendária, após 60 (sessenta) dias, inscreverá o crédito tributário na Dívida Ativa do Estado, com os acréscimos previstos no art. 17, da Lei nº 13.417/2003. Excetua-se da aplicação a hipótese prevista no inciso I, do art. 14, da mesma Lei.

O recolhimento do imposto e das penalidades pecuniárias será efetuado observando-se os mesmos coeficientes e critérios utilizados para a cobrança dos juros moratórios e da atualização monetária incidentes sobre os débitos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - ICMS.

Nos recolhimentos espontâneos do ITCD relativo às doações informadas na Declaração do Imposto de Renda, os acréscimos moratórios serão aplicados 30 (trinta) dias após o término do prazo de entrega da referida declaração, definido pela Receita Federal do Brasil. Essa é uma inovação acrescida pelo Art. 1º da Lei nº 13.552, de 29 de Dezembro de 2004, que alterou o Art. 15, da Lei nº 13.417, de 30 de Dezembro de 2003.

Nas transmissões de que trata esta Lei, a autoridade fazendária poderá conceder parcelamento do imposto, no máximo em até 30 (dez) parcelas mensais, com valor nunca inferior a 50 (cinquenta) Ufirces¹¹.

4. SITUAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ITCD NO CONTEXTO NACIONAL E ESTADUAL

4.1 Arrecadação do ITCD no Brasil e arrecadação do ITCD no Estado do Ceará.

Apesar do ITCD ser um imposto “esquecido”, os estados brasileiros arrecadaram em média anual R\$ 830.018.000,00 (oitocentos e trinta milhões e dezoito mil reais) no período de 2000 a 2010, como mostra a tabela 01. Se compararmos a arrecadação do exercício de 2010 com a do exercício de 2000, percebemos uma evolução significativa deste imposto no Brasil, ou seja, saindo de 328.985.000,00 (trezentos e vinte e oito milhões e novecentos e

¹⁰ Nova redação dada pela Lei nº 13.552, de 29 de Dezembro de 2004.

¹¹ Nova redação dada pela Lei nº 14.447, de 01 de Setembro de 2009.

oitenta e cinco mil reais), em 2000, para R\$ 2.564.611.000,00 (dois bilhões, quinhentos e sessenta e quatro milhões e seiscentos e onze mil reais), em 2010 (Tabela 01). Considerando a participação média das regiões brasileiras, do período de 2000 a 2010, deste tributo, percebemos que a região Sudeste detém 69% da participação do ITCD no Brasil, seguida da região Sul, com 17%, da região Centro-Oeste, com 8%, da região Nordeste, com 5% e da região Norte, com 1%. A nível de Estado, podemos destacar os Estado de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, como os Estados com maior volume de arrecadação, em média. O Ceará fica em 11º (décimo primeiro) no ranking das maiores arrecadações do ITCD no país e na região Nordeste, o Ceará passa a 2º colocado, ficando atrás, apenas, da Bahia, no período analisado (Gráficos 01e 02).

Tabela 01 - Arrecadação do ITCD em R\$ Mil (2000 a 2010)

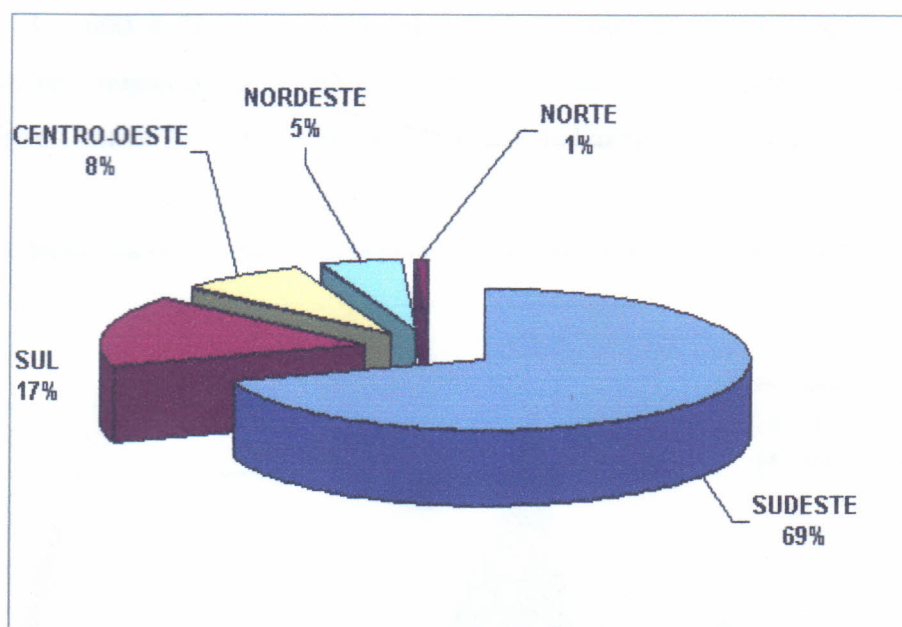
UF	ITCD 2000	ITCD 2001	ITCD 2002	ITCD 2003	ITCD 2004	ITCD 2005	ITCD 2006	ITCD 2007	ITCD 2008	ITCD 2009	ITCD 2010	Média ITCD
NORTE	2.417*	3.988*	3.587*	4.003	4.949	6.622	6.808	11.171*	19.948*	17.350*	20.035	8.483
Acre	58*	141*	183	129	179	426	335	288*	666*	1.388*	806	343
Amazonas	491	1.782	802	550	495	681	727	1.772	4.065	2.121	2.636	1.466
Pará	839	1.016	1.571*	1.598	2.056	2.183	2.512	4.330	5.330	5.514	6.621	3.200
Rondônia	463*	508	453	784	1.245	2.102	1.775	2.277	3.478	4.654	5.582	2.286
Amapá	45*	23*	52	64	58	77	55	129	182	238	250	123
Roraima	70*	39	99	113	92	164	145	276	3.560	472	744	570
Tocantins	451*	479*	426	764	822	990	1.259	2.099	2.667	2.963	3.396	1.710
NORDESTE	21.733*	20.176*	25.291*	29.083	35.260	50.435	49.427	58.860*	74.413	89.304*	130.717*	47.724
Maranhão	350*	449*	466	527	851	789	924	1.542	2.865	4.708	4.415	1.899
Piauí	365	328	463	421	771	941	1.100	2.376	3.475	2.354	4.185	1.525
Ceará	3.747	5.236	5.663	6.082	5.402	7.977	17.474	11.820*	18.794	20.197	27.080	11.765
Rio Grande do Norte	988	1.281	1.601	1.935	2.104	15.830	2.790	4.206	5.054	6.512	9.008	4.664
Paraíba	881*	941*	1.174	1.534	1.453	1.776	2.382	3.533	4.715	4.887	7.276	3.192
Pernambuco	4.611	4.342	5.564	6.265	6.862	8.309	8.306	9.460	14.710	18.012	39.440	11.444
Alagoas	590	715*	765	993	1.026	1.511	1.608	2.433	2.766	3.491	4.059*	1.687
Sergipe	4.294	1.634*	1.408*	1.416	1.636	2.234	2.174	2.845	3.663	4.219*	8.209	3.309
Bahia	5.907*	5.250*	8.187	9.909	15.156	11.069	12.669	20.645	18.370	24.923*	27.046	15.381
SUDESTE	217.254*	207.937*	357.188	669.519	474.079	534.166	656.844	854.688	1.041.592	1.199.883*	1.736.453*	655.439
Minas Gerais	24.061	24.581*	26.862	34.018	49.617	85.242	92.515	129.678	174.323	203.918	269.056*	91.137
Espírito Santo	3.144	4.007	4.913	4.757	4.741	6.257	11.087	13.996	16.449	19.055	20.709	9.920
Rio de Janeiro	65.249*	74.481*	86.462	98.082	108.489	118.113	150.262	209.081	249.907	289.581	462.517	196.944
São Paulo	124.799	104.868*	238.951	532.663	311.231	324.554	402.981	501.933	600.913	687.329*	984.170	446.911
SUL	63.077	78.938*	97.451*	121.991	137.356	142.490	151.568	181.460	230.146	242.409	505.589*	158.812
Paraná	20.863	28.005*	32.943*	45.836	55.369	52.897	62.747	75.518	102.153	99.475	148.957	73.757
Santa Catarina	7.136	8.430*	11.856	12.772	17.191	23.154	25.097	37.802	55.516	53.503	73.168	31.720
Rio Grande do Sul	35.077	42.504*	52.652	63.384	64.796	66.439	63.724	68.139	72.477	89.431	283.464*	64.013
CENTRO-OESTE	24.505	27.830	35.391	49.635	58.776	60.832	76.227	101.011*	135.958	145.491*	171.717	71.208
Mato Grosso	2.341	2.086	2.932	4.716	5.128	5.717	7.251	8.013	16.021	18.319	21.013	8.503
Mato Grosso do Sul	7.448	10.348	13.429	18.423	20.306	19.001	23.757	34.604	40.390	39.912	48.164	25.071
Goiás	7.788	8.886	12.458	16.901	22.918	23.930	30.280	37.635	54.468	61.973*	69.346	28.461
Distrito Federal	6.928	6.510	6.572	9.595	10.423	12.184	14.939	20.759*	25.079	25.286*	33.194	13.936
BRASIL	328.985*	338.869*	518.907*	874.230	710.419	794.546	940.875	1.207.189*	1.502.057*	1.694.437*	2.564.511*	830.018

Fonte: Elaborado pelo autor com dados do Ministério da Fazenda/CONFAZ/COTEPE

Última Atualização: 18/8/2011

(*) Valor Provisório

Gráfico 01 - Média anual da Arrecadação do ITCD - Regiões Brasileiras em % (2000 a 2010)

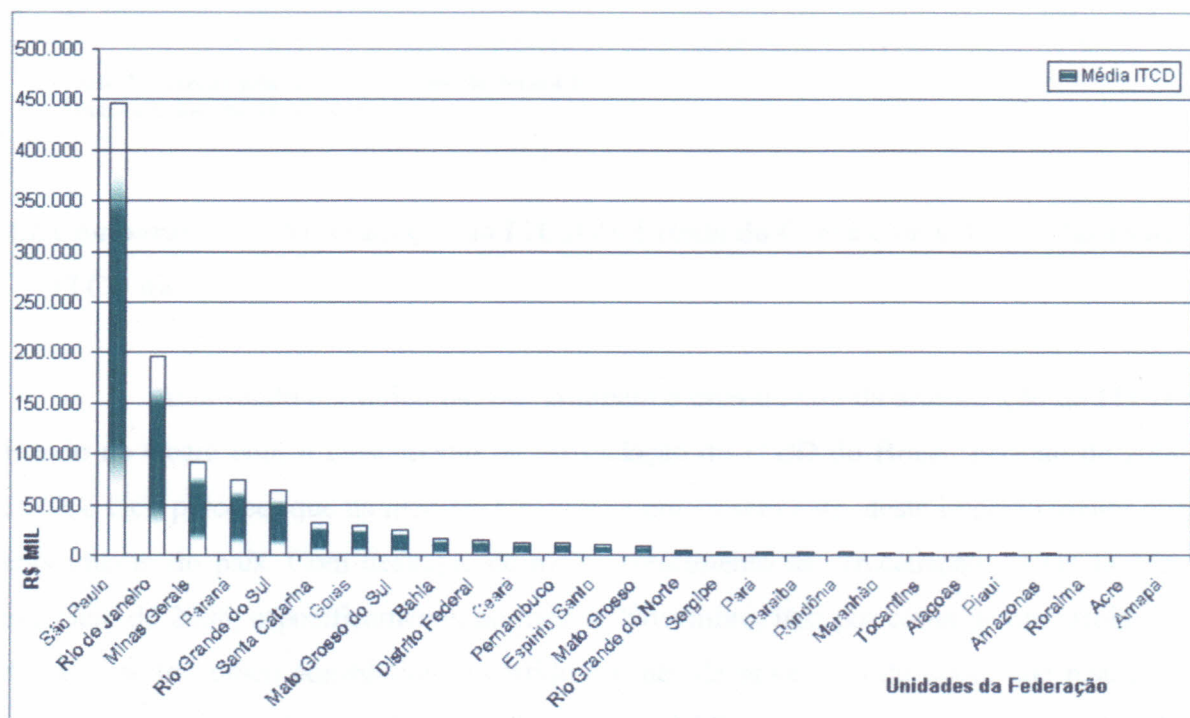


Fonte: Elaborado pelo autor com dados do Ministério da Fazenda/CONFAZ/COTEPE

Última Atualização: 18/8/2011

(*) Valor Provisório

Gráfico 02 - Média anual da arrecadação do ITCD - Unidades da Federação em R\$ Mil (2000 a 2010)



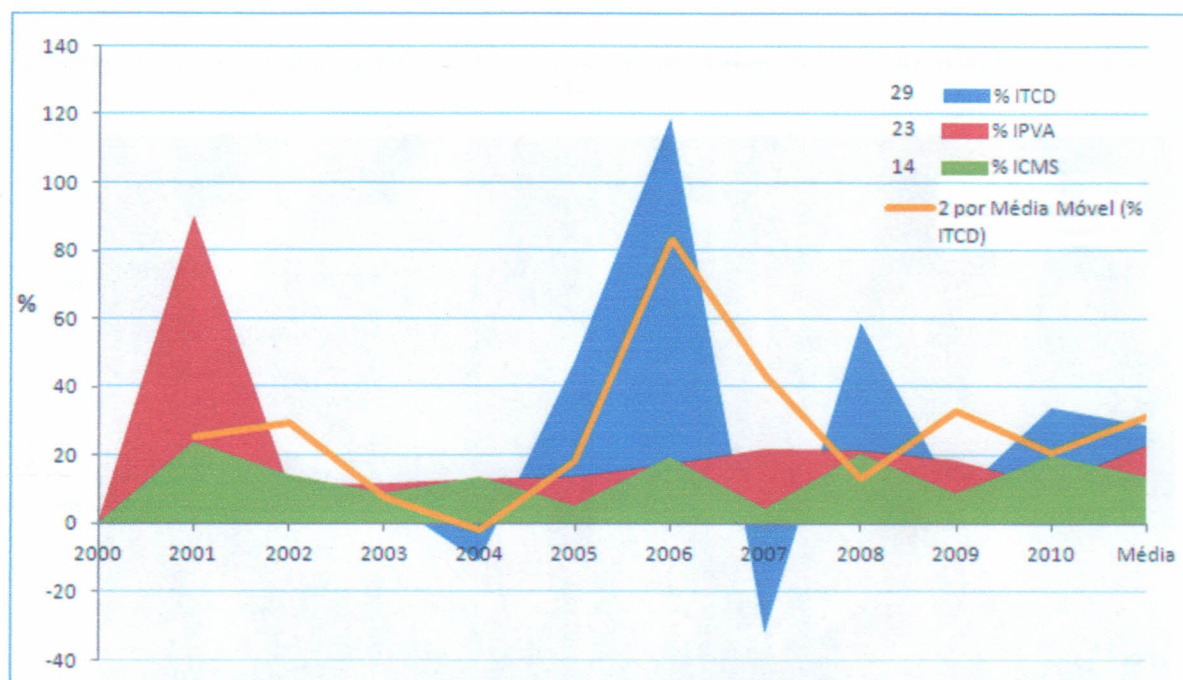
Fonte: Elaborado pelo autor com dados do Ministério da Fazenda/CONFAZ/COTEPE

Última Atualização: 18/8/2011

(*) Valor Provisório

Em relação ao percentual médio de crescimento dos impostos no Estado do Ceará, no período de 2000 a 2010, o ITCD foi o imposto que apresentou maior percentual de crescimento, se comparado ao ICMS e ao IPVA que são os principais impostos do Estado, como mostra o Gráfico 03, com dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Gráfico 03 - Média anual do crescimento dos impostos no Estado do Ceará em % (2000 a 2010)



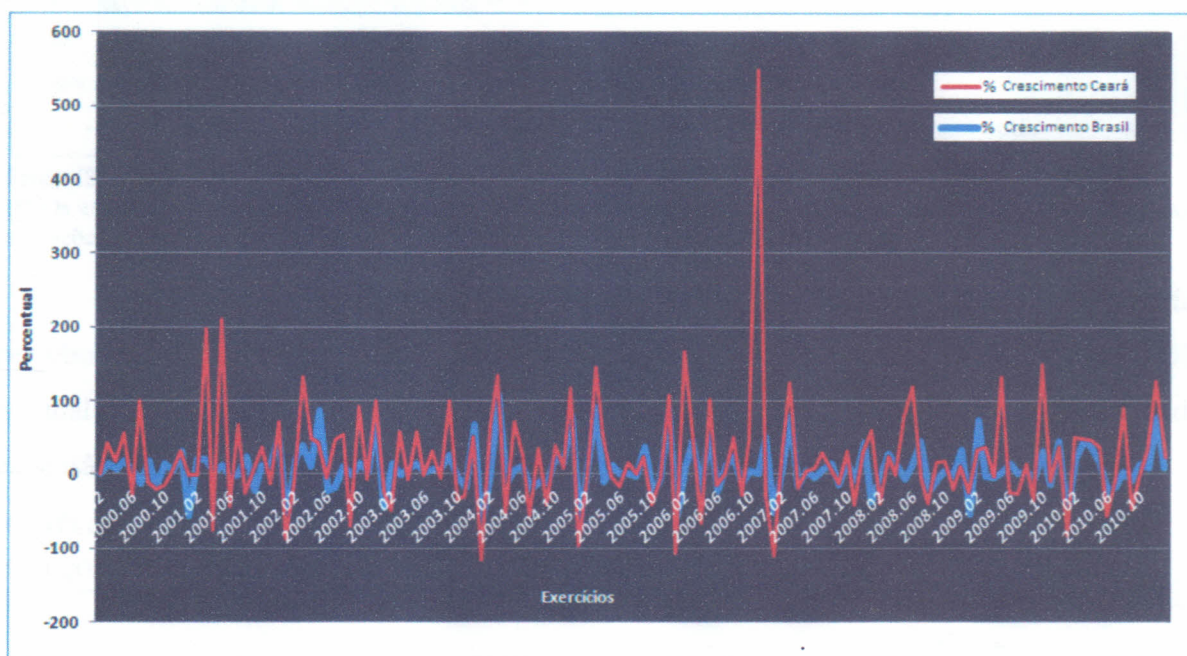
Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Sefaz-CE
Última atualização: 18/08/2011

4.2 Comparação da Arrecadação do ITCD do Estado do Ceará com a Arrecadação do ITCD do Brasil.

Analisando o Gráfico 04, que compara o crescimento da arrecadação do ITCD do Estado do Ceará com o crescimento da arrecadação do ITCD do Brasil, período de 2000 a 2010, é fácil perceber que na média o Ceará teve um crescimento, deste imposto, maior que o crescimento do país. Com destaque de maior crescimento da arrecadação do ITCD para o exercício de 2006, especificamente, no mês de Novembro, isso por conta de um arrolamento de bens de um único contribuinte, ocorrido no mês de novembro de 2006, que resultou no imposto a pagar no valor de R\$ 6.691.437,44 (Seis Milhões, Seiscentos e Noventa e Um Mil, Quatrocentos e Trinta e Sete Reais e Quarenta e Quatro Centavos). Considerando que a arrecadação de todo o mês de novembro de 2006 foi R\$ 7.469.790,11 (Sete Milhões,

Quatrocentos e Sessenta e Nove Mil, Setecentos e Noventa Reais e Onze Centavos) e que esse fato isolado representou 89,58% da arrecadação do ITCD do mês em análise, resultando no crescimento da arrecadação do ITCD no mês de novembro de 2006 em mais de 1.264%, quando comparada ao mesmo período de 2005; com isso, optamos por excluir este período da base de dados, por ser um fato atípico, e nos exercícios de 2004 e 2007, o ITCD do Estado do Ceará apresentou um crescimento menor em relação ao ITCD do país.

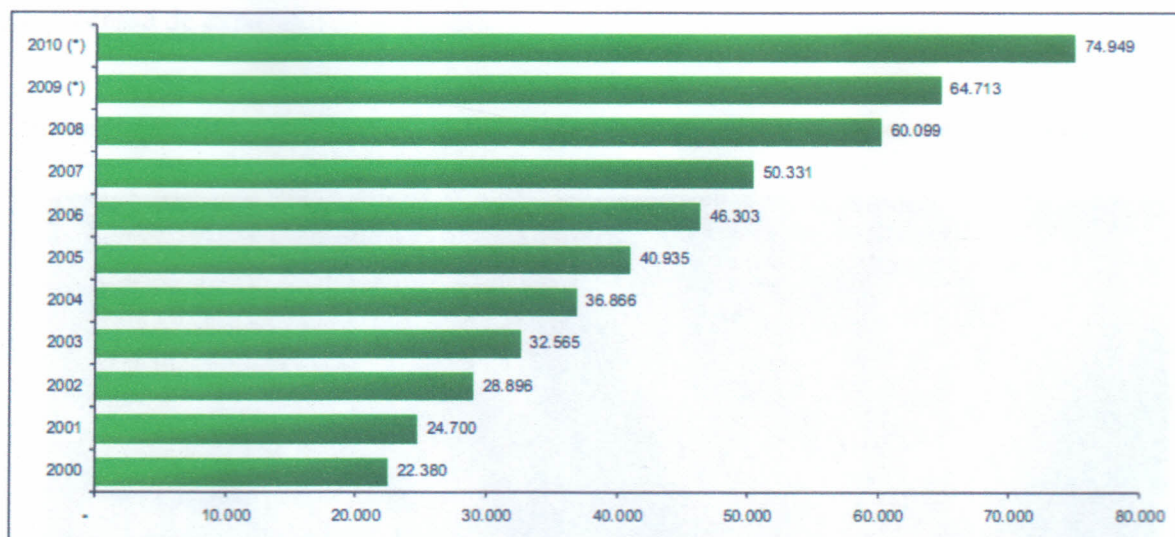
Gráfico 04 - Crescimento mensal da arrecadação do ITCD - CE comparado com o crescimento mensal da arrecadação do ITCD - Brasil em % (2000 a 2010)



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Sefaz-CE e do Ministério da Fazenda/CONFAZ/COTEPE
Última Atualização: 18/8/2011

4.3 Comparação do crescimento da arrecadação do ITCD do Estado do Ceará com o crescimento do PIB do Estado do Ceará.

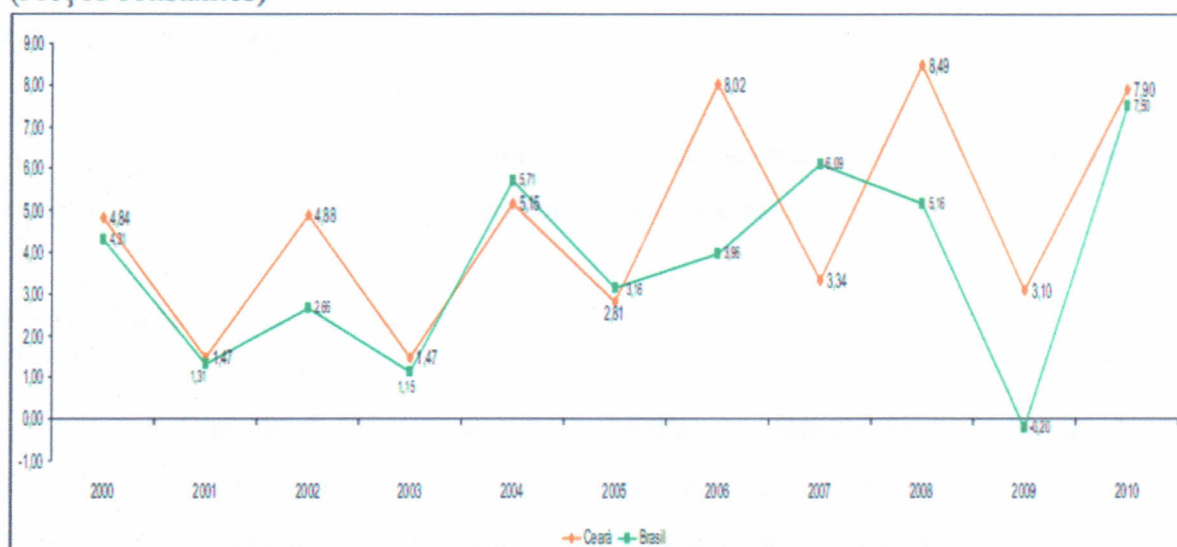
Os valores correntes do PIB a preço de mercado no Ceará, para o período de 2000 a 2010, encontram-se descritos no Gráfico 05. Verifica-se através do Gráfico que no último ano esse valor chega próximo a 75 bilhões de reais, representando um crescimento nominal de mais de 10 bilhões em relação ao ano anterior, segundo dados do IBGE e do IPECE.

Gráfico 05 - Valores correntes do PIB a pm – 2000 – 2010 (*)

Fonte: IBGE e IPECE.

(*) Os valores de 2009 e 2010 estão em milhões de Reais do ano corrente. São valores preliminares e podem sofrer alterações. Utilizou-se para a estimativa do PIB pm do Ceará, de 2010, o deflator do Brasil, 7,34%.

Observando-se o desempenho da economia cearense e brasileira em toda década, percebe-se que, de um modo geral, ambas seguem a mesma trajetória, exceto no ano de 2007, no qual o Ceará apresentou uma desaceleração enquanto o país permaneceu em processo de expansão (Gráfico 06).

Gráfico 06 - Taxas de crescimento (%) do PIB – Ceará e Brasil - 2000 – 2010 (*) ()**
(Preços constantes)

Fonte: IBGE e IPECE.

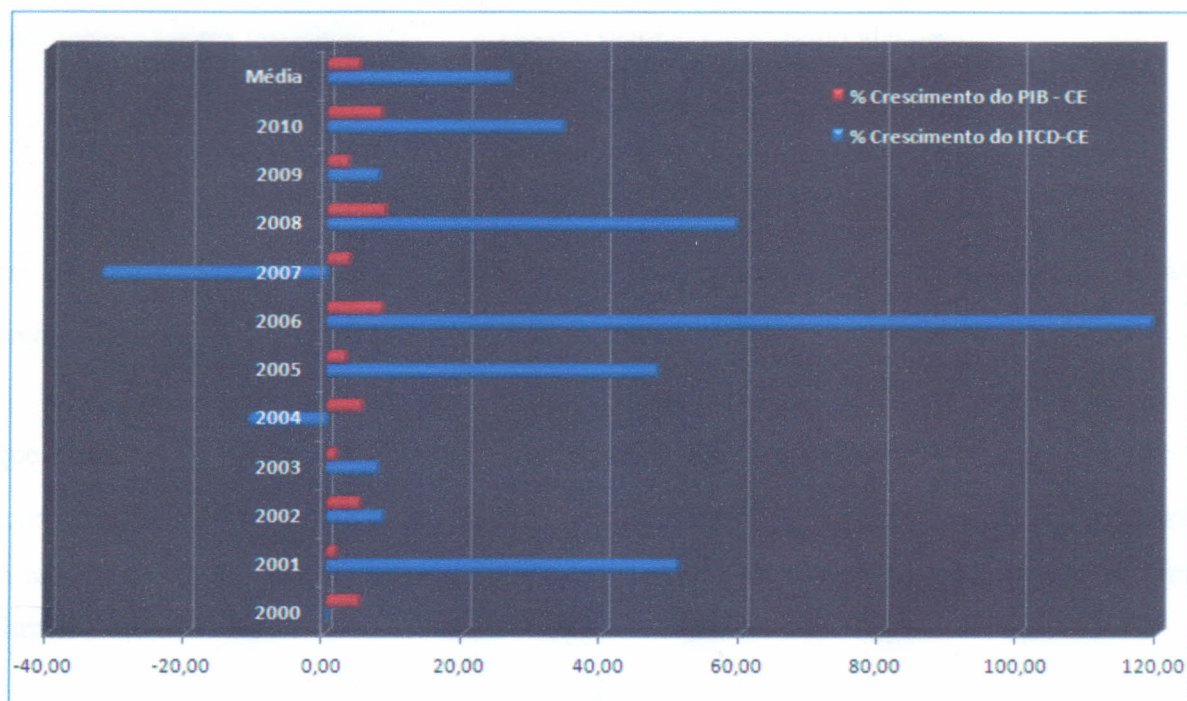
(*) Os valores de 2009 e 2010 são preliminares e podem sofrer alterações.

(**) Valores de 2006 e 2009 foram revisados.

Analisando-se o crescimento da arrecadação do ITCD do Estado do Ceará com o crescimento do PIB do Estado do Ceará em toda década, percebe-se que, de um modo geral, a arrecadação do ITCD teve um crescimento maior que o PIB do Estado, exceto nos exercícios

de 2004 e 2007, no qual apresentou uma desaceleração enquanto o PIB do Ceará permaneceu em processo de expansão (Gráfico 07).

Gráfico 07 - Crescimento da arrecadação do ITCD - CE comparado com o crescimento do PIB - CE em % (2000 a 2010)



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Sefaz-CE e do IBGE/IPECE

5 METODOLOGIA

Nesta seção far-se-á a descrição da base de dados utilizada no trabalho e do modelo de regressão de séries temporais com tendência e sazonalidade.

5.1 Descrição da Base de Dados

A base de dados é composta por variáveis mensais de fevereiro de 2000 a dezembro de 2010 extraídas do IBGE, Ministério da Fazenda, IPECE, IPEA e SEFAZ-Ce, perfazendo um total de 131 observações para cada uma das variáveis utilizadas. Essas variáveis são: ITCD (Imposto sobre a Transmissão *Causa-Mortis* e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos), CMM2 (Custo Médio do Metro Quadrado), PIMCE (Indicador de produção industrial do Estado do Ceará) e a TXR (Taxa de Juros Real). As variáveis monetárias tais como ITCD e CMM2 foram deflacionadas utilizando o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) do IBGE.

5.2 Modelos de Decomposição: Componentes não Observáveis

Um modelo clássico para as séries temporais, segundo Morettin e Tolo (1981), supõe que a série temporal Z_t , $t = 1, 2, \dots, N$, possa ser escrita como a soma de três componentes: uma tendência, um componente sazonal e um termo aleatório:

$$z_t = T_t + S_t + a_t \quad [1]$$

em que T_t e S_t representam a tendência e a sazonalidade, respectivamente, e a_t é uma componente aleatória, de média zero e variância σ_a^2 .

Quando há um aumento (diminuição) gradual das observações no tempo, diz-se que a série z_t , apresenta uma tendência crescente (decrescente). De modo geral, a tendência representa o aumento ou declínio gradual nos valores das observações de uma série temporal. A tendência de uma série temporal pode ser representada através de um polinômio da seguinte forma:

$$T_t = \sum_{j=0}^m \beta_j t^j \quad [2]$$

onde, t são *dummies* mensais para os períodos $j=1, \dots, 12$ e β os respectivos coeficientes. O termo m é o grau do polinômio.

5.3 Sazonalidade Determinística – Método de Regressão

A componente sazonal aparece em geral quando as observações são intra-anuais, isto é, quando os registros são mensais, trimestrais, ou semanais, por exemplo.

Uma das maneiras de modelar a sazonalidade S_t presente no modelo [1] é através da expressão:

$$S_t = \sum_{j=1}^{12} \alpha_j d_{jt} \quad [3]$$

onde $\{d_{jt}\}$ pode ser variáveis periódicas tais como senos, cossenos ou variáveis sazonais *dummies*. Supondo-se que a sazonalidade constante, então, α_j não depende do tempo. Desta forma, pode-se ter, por exemplo, que:

$$D_t = \begin{cases} 1, & \text{se o período } t \text{ corresponde ao mês } j, j = 1, \dots, 12 \\ 0, & \text{caso contrário.} \end{cases}$$

Em assim sendo, o modelo [1] pode ser formalizado como:

$$z_t = \sum_{j=0}^m \beta_j t^j + \sum_{j=1}^{12} \alpha_j d_{jt} + a_t \quad [4]$$

Neste caso, como $\sum_{j=1}^{12} \alpha_j d_{jt} = 1$, isso implica que a matriz de regressão de [4] não é de posto completo, mas sim de posto $m + 12$. Uma maneira de contornar esse problema é impor a restrição $\sum_{j=1}^{12} \alpha_j = 0$ e definir D_{jt} da seguinte maneira:

$$D_{jt} = \begin{cases} 1, & \text{se o período } t \text{ corresponde ao mês } j, \\ -1, & \text{se o período } t \text{ corresponde ao mês } 12, \\ 0, & \text{caso contrário.} \end{cases}$$

Se adicionalmente se tem um conjunto de variáveis explicativas que afetam a variável dependente z_t , elas podem ser incorporadas ao modelo [4]. Em assim sendo, esse modelo pode ser especificado como:

$$z_t = \sum_{j=0}^m \beta_j t^j + \sum_{j=1}^{11} \alpha_j D_{jt} + \sum_{j=1}^k \theta_j x_{jt} + a_t \quad [5]$$

onde θ_j é o parâmetro de cada variável explicativa x_{jt} . Essas variáveis são, respectivamente,

z_t : é a variável independente do modelo representada pelo ITCD arrecadado;

CMM_2 : é o custo médio do metro quadrado;

$PIMCE$: é o indicador de produção industrial geral do estado do Ceará;

TXR : é a taxa de juros básica (SELIC) real da economia brasileira;

D_t : é uma variável *dummy* que representa a mudança de tecnologia (Lei N° 13.417/2003). É definida da seguinte maneira:

$$D_t = \begin{cases} 0, & \text{antes de jan / 2004 (Lei n° 13.417 / 2003)} \\ 1, & \text{após esse período.} \end{cases}$$

DLF_t : é uma variável *dummy* que representa a Lei Federal N° 11.441/2007. É definida como:

$$DLF_t = \begin{cases} 0, & \text{antes de jan / 2007 (Lei Federal n° 11.441 / 2007)} \\ 1, & \text{após esse período.} \end{cases}$$

$DSRF_t$: é uma variável *dummy* que representa as doações declaradas no imposto de renda da Receita Federal. É definida como:

$$DSRF_t = \begin{cases} 0, & \text{antes de jan / 2000 (Doações declaradas no IRPF / 2008),} \\ 1, & \text{após esse período.} \end{cases}$$

5.4 Modelo Econométrico

Nestes termos, o modelo final a ser estimado é especificado da seguinte maneira:

$$\ln(ITCD)_t = \sum_{j=0}^m \beta_j t^j + \sum_{j=1}^{11} \alpha_j D_{jt} + \theta_1 \ln(CMM_2)_t + \theta_2 \ln(PIMCE)_t + \theta_3 TXR_t + \theta_4 D_t + \theta_5 DLF_t + \theta_6 DSRF_t + a_t \quad [6]$$

onde as variáveis $PIMCE$ e CMM_2 estão em logaritmos. Portanto, os coeficientes estimados destas variáveis representam suas elasticidades com respeito à arrecadação de ITCD.

As variáveis $PIMCE$ e CMM_2 foram introduzidas no modelo porque a primeira é uma *proxy* para a atividade econômica do estado do Ceará e, portanto, deve afetar positivamente o ITCD e, a última porque é um balizador importante para a determinação dos preços dos bens imóveis. Desde que a alíquota do ITCD incide sobre o valor dos bens imóveis, se espera que ela afete positivamente esta arrecadação. As inclusões das variáveis D_t e DLF_t são justificadas no modelo por que o objetivo principal é analisar se as leis estadual e federal captadas pelas duas primeiras variáveis, respectivamente, influenciaram a arrecadação o ITCD. Já a variável $DSRF_t$ tem o intuito de verificar se, a partir do período em que as cobranças das doações do ITCD informadas nas declarações do imposto de renda, influenciaram a arrecadação desse tributo.

5.5 Método de Estimação e seus Resultados

A correlação serial é um problema frequente na análise de séries temporais. Vários são os fatores que produzem resíduos que são correlacionados entre si.

A estimação de modelos de regressão de Prais-Winsten é um procedimento destinado a contornar os problemas de correlação serial. Utiliza o Método de Mínimos Quadrados Generalizados (MQG) para estimar os parâmetros num modelo de regressão linear supondo que os erros são serialmente correlacionados. Este modelo é mais apropriado pelo fato de estimar os coeficientes do modelo de forma consistente além de tentar corrigir problemas de heterocedasticidade.

Tabela 2: Estimativas dos Parâmetros do Modelo [6]

<i>ln</i> (ITCD)	Coefficientes	Desvio Padrão	t	P > t	(95% Intervalo de Confiança)	
<i>ln</i> (PIMCE)	1.198.424	.3573945	3.35	0.001	.490361	1.906.487
<i>ln</i> (CMM2)	1.232.814	.4267103	2.89	0.005	.3874237	2.078.204
TXR	-.111538	.1053101	-1.06	0.292	-.3201763	.0971003
D	-.4553319	.1289765	-3.53	0.001	-.7108576	-.1998061
DLF	.0594739	.1178229	0.50	0.615	-.1739545	.2929022
DSRF	.0250589	.1055001	0.24	0.813	-.1839557	.2340736
t	.0086927	.0039123	2.22	0.028	.0009418	.0164436
D1	-.0291943	.1236351	-0.24	0.814	-.2741378	.2157492
D2	-.0173469	.1327714	-0.13	0.896	-.280391	.2456972
D3	.2103481	.1158972	1.81	0.072	-.0192652	.4399614
D4	.0543535	.1223572	0.44	0.658	-.1880582	.2967653
D5	.3309649	.1222761	2.71	0.008	.0887139	.5732159
D6	.240098	.122457	1.96	0.052	-.0025114	.4827075
D7	.1998151	.1110952	1.80	0.075	-.0202845	.4199147
D8	.200506	.1112247	1.80	0.074	-.0198503	.4208623
D9	.0285806	.1111593	0.26	0.798	-.191646	.2488072
D10	.0294392	.1126226	0.26	0.794	-.1936865	.2525649
D11	-.1113009	.0698839	-1.59	0.114	-.2497534	.0271517
rho	-.0293121					
Número of observações	131		R ² Ajustado=0,99			
F(18, 113)=16168,11	Prob > F=0,0000					
Durbin-Watson (original)=2,03	Durbin-Watson= (transformed): 1.985343					

Fonte: elaborado pelo autor.

Os erros são assumidos como seguindo um processo autoregressivo de primeira ordem um, ou seja, um processo AR(1). Esta estimação é uma modificação da estimação de Cochrane–Orcutt no sentido de que ela não perde a primeira observação e conduz a resultados mais eficientes. Neste sentido o modelo será estimado utilizando este método.

Os resultados da estimação dos parâmetros do modelo [6] por este método são apresentados na Tabela 2 a seguir:

Com base nos valores desta tabela, desde que os coeficientes de $\ln(CMM2)$ e $\ln(PIMCE)$ são as elasticidades em relação à arrecadação de ITCD, isso indica que um aumento percentual de 1% no custo médio do metro quadrado e da produção industrial do estado aumenta a arrecadação do ITCD em aproximadamente 1,2% e 1,23%, respectivamente. Os valores-p destas duas variáveis apontam que elas são estatisticamente significativas além de apresentarem valores estimados positivos. Neste sentido, essa evidência mostra que o crescimento da atividade econômica do estado influi positivamente na arrecadação desse tributo. Na mesma direção, o custo médio do metro quadrado também positivamente a arrecadação de ITCD.

A taxa de juros real básica da economia brasileira não apresentou nenhum efeito sobre a arrecadação de ITCD no estado do Ceará. A princípio se esperava que como a taxa de juros real afetasse a atividade econômica, ela apresentasse algum efeito sobre o ITCD, pois quanto maior essa taxa de juros menor o crescimento econômico e, assim, menor a arrecadação do ITCD.

A tendência crescente do ITCD parece se confirmar, pois seu coeficiente estimado foi positivo e estatisticamente significativo. Em relação aos coeficientes estimados dos fatores sazonais, verificou-se que os meses do ano em que a arrecadação é maior são março, junho, julho e agosto. Os sinais dos coeficientes estimados de todas essas as variáveis *dummies* relacionadas a esses meses foram positivos e estatisticamente significantes.

Ao contrário do que se esperava a mudança de tecnologia na arrecadação do ITCD ocorrida em janeiro de 2004, não apresentou os efeitos esperados. Esse fato pode ter sido provocado porque a alíquota inicial de tributação, que antes era de 4%, com a nova lei, passou para 2%, ou seja, o fisco passou a tributar uma base de cálculo de até 5.000 ufrices com a alíquota reduzida em 50%(cinquenta por cento). Ou seja, embora tenha havido mudança da lei sobre a forma de arrecadação de ITCD, houve simultaneamente diminuição da alíquota desse tributo. No entanto, desde que o período amostral é pequeno após a modificação da lei, quando se lança uma mudança é necessário aguardar algum tempo para que se possam tirar conclusões definitivas.

As demais alterações ocorridas em janeiro de 2007 devido à Lei Federal Nº 11.441/2007 e em janeiro de 2009 devido às doações declaradas no IRPF/2008 também não tiveram impactos significativos sobre a arrecadação do ITCD.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo investigar se as mudanças de política introduzidas pela Lei Estadual nº 13.417/2003, Lei Federal nº 11.441/2007 e a cobrança das doações do ITCD, informadas nas declarações do Imposto de Renda, influenciaram no aumento ou redução da arrecadação do ITCD, no período de 2000 a 2010.

Os resultados obtidos da estimação do modelo econométrico indicaram que um aumento percentual de 1% no custo médio do metro quadrado e da produção industrial do estado aumenta a arrecadação do ITCD em aproximadamente 1,2% e 1,23%, respectivamente. Os resultados, também, mostraram que a mudança de tecnologia na arrecadação do ITCD ocorrida em janeiro de 2004 não apresentou nenhum impacto sobre a sua arrecadação. Esse resultado, contrário ao que se esperava, pode possivelmente ser explicado porque a alíquota inicial de tributação, que antes era de 4%, com a nova lei, passou para 2%, ou seja, o fisco passou a tributar uma base de cálculo de até 5.000 ufirces com a alíquota reduzida em 50%(cinquenta por cento). No entanto, isso não significa que essa lei seja inoperante, pois quando se lança uma mudança é necessário aguardar algum tempo para tirar conclusões mais definitivas. Afinal, o período de tempo na amostra após a mudança da lei é relativamente pequeno.

As demais alterações ocorridas em janeiro de 2007 devido à Lei Federal Nº 11.441/2007 e em janeiro de 2009 devido às doações declaradas no IRPF/2008 também não tiveram impactos significativos sobre a arrecadação do ITCD.

Outro resultado interessante é que os meses de cada ano em que a arrecadação do ITCD é maior são os meses de março, junho, julho e agosto. Outro resultado obtido, como era de se esperar, é que o aumento da atividade econômica do estado contribui para o aumento da arrecadação do ITCD.

A taxa de juros real básica da economia brasileira não apresentou nenhum efeito sobre a arrecadação de ITCD no estado do Ceará. A princípio se esperava que como a taxa de juros real afeta a atividade econômica, ela apresentasse algum efeito sobre o ITCD, pois quanto maior essa taxa de juros menor o crescimento econômico e, assim, menor deveria ser a arrecadação do ITCD.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASHENFELTER, ORLEY; CARD, D. Using the longitudinal structure of earnings to estimate the effect of training programs. **The Review of Economics and Statistics**, v. 67, n. 4, p. 648-660, 1985. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1924810>>. Acesso em: 10/03/2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BUSSAB, Wilton de O. , 1940 – **Estatística Básica** / Wilton de O. Bussab, Pedro A. Morettin – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2004.

CARD, D.; KRUEGER, A. B. Minimum wages and employment: A case study of the fast food industry in New Jersey and Pennsylvania. ,1993. **National Bureau of Economic Research Cambridge**, Mass., USA. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w4509>>. Acesso em: 10/03/2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. coord. Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CONTI, José Maurício. **O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): principais questões**. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 36, 1 nov. 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1401>>. Acesso em: 11 mar. 2012.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

FIUZA, César. **Direito Civil**. 10. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

GUJARATI, Damodar N. **Econometria básica**. São Paulo: Makron Books, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume I. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. Disponível em: <www.ibge.gov.br>.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. Disponível em: <www.ipea.gov.br>.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ – IPECE. Disponível em: <www.ipece.ce.gov.br>.

JORNAL DIÁRIO DO NORDESTE, seção negócios, edição de 31/12/2009. Disponível em: www.diariodonordeste.com.br

_____. **Lei Federal nº11.441, de 04 de janeiro de 2007.** Altera dispositivos do Código de Processo Civil, possibilitando a realização de inventário e partilha, na forma de transmissão causa-mortis de bens e direitos, por via administrativa (Cartórios de Notas).

_____. **Lei nº 13.417, de 30 de Dezembro de 2003.** Dispõe acerca do Imposto Sobre Transmissão Causa-Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCD, e da outras providências.

LEUCK, Larissa Diefenbach Leuck. **O Imposto de Transmissão “Causa Mortis” e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais.** Universidade Luterana do Brasil. Canoas: 1996.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/confaz/> >.

MORETTIN, Pedro Alberto; TOLOI, Clélia Maria de Castro. **Modelos para Previsão de Séries Temporais.** In : 13º Colóquio Brasileiro de Matemática. Rio de Janeiro, 1981.

PRAIS, S. J.; Winsten, C. B. (1954), *Trend Estimators and Serial Correlation*.

SARASATE, Paulo. A Constituição do Brasil ao alcance de todos. 2ª ed.. São Paulo: Ed. Livraria Freitas Bastos AS, 1967.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ – SEFAZ / CE. Disponível em: <www.sefaz.ce.gov.br>.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Editora Forense, Rio de Janeiro – RJ, 1999, 7ª edição.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel E. **Fundamentos de economia.** São Paulo: Saraiva, 1998.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Direito de Família.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VIVACQUA, Fernando. FERREIRA, Sérgio Guimarães. ARAÚJO, Érica A.. ANDRADE, Maria Isabel de T.. **Reforma Tributária: o Imposto (esquecido) sobre Heranças.** Informe-SF, Secretaria para Assuntos Fiscais-SF, nº 11, março/2000. Disponível em http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta_Expressa/Tipo/Informes_de_Financas_Publicas_e_Emprego/200003_20.html, acesso em 12 mar 2012.

WOOLDRIDGE, Jeffery M. **Introdução à econometria: uma abordagem moderna.** 4. Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.