

A AUSÊNCIA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS NO ITCD COMO INSTRUMENTO DE INJUSTIÇA FISCAL NO ESTADO DE ALAGOAS

THE LACK OF PROGRESSIVE RATES ON THE INHERITANCE AND GIFTS TAX AS A MECHANISM OF UNFAIR TAXATION IN THE BRAZILIAN STATE OF ALAGOAS

Paulo Rosenblatt

Doutor em Direito Tributário pelo Institute of Advanced Legal Studies - IALS, Universidade de Londres, mestre em Direito Público e graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR) da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Professor de Direito Financeiro e Tributário na Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Procurador do Estado de Pernambuco. Coordenador do Centro de Estudos Jurídicos - CEJ da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco (2015-2018).
E-mail: paulo.rosenblatt@unicap.br

Luiz Henrique Godoi Laranjeira

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas, pós-graduado em Direito de Família e Sucessões pelo Complexo de Ensino Renato Saraiva - CERS e em Advocacia Negocial e Direito Imobiliário pela Escola Brasileira de Direito - EBRADI, assessor de juiz (TJAL).
E-mail: lhlaranjeira@gmail.com

Recebido em: 29/09/2020
Aprovado em: 30/03/2021

RESUMO: Este artigo busca analisar os efeitos da política tributária do Estado de Alagoas, que utiliza alíquota proporcional na tributação do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD) em detrimento da progressividade, reconhecida como uma técnica com amparo constitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Para tanto, o artigo tem como objetivo central analisar a adequação de ambos os critérios com o ambiente socioeconômico onde se inserem e com a capacidade contributiva, base do sistema tributário nacional, por meio de uma pesquisa analítico-dedutiva de dados pré-elaborados por outras fontes. A hipótese do artigo indica que o Estado de Alagoas descumpre mandamentos constitucionais de isonomia tributária, capacidade contributiva e de justiça fiscal, ao resistir à introdução de alíquotas progressivas na legislação do ITCD, o único estado da região Nordeste do país com essa política tributária.

Palavras-chave: Política tributária. Alíquotas. Heranças e Doações. Capacidade contributiva. Injustiça fiscal. Alagoas.

ABSTRACT: The current paper analyses the effects of the state of Alagoas' tax policy of applying proportional rates on inheritance and gifts tax, even though progressive taxation was recognised as constitutional by the Brazilian Supreme Federal Court in such type of tax. Therefore, this paper aims to discuss the appropriateness of that criterion according to its social and economic unequal environment, particularly in relation to the ability to pay principle, which is one of the bases of the national tax system. This research hypothesis is that the state of Alagoas disobeys the constitutional

pillars of the tax equality, the ability to pay and fair taxation when it resists to impose progressive rates on the inheritance and gifts tax legislation, standing isolated as the only Northeast state to do so.

Keywords: Tax Policy. Tax rate. Inheritance and Gifts Tax. Ability to pay. Unfair taxation. Alagoas.

SUMÁRIO: Introdução. 1 O histórico de subaproveitamento do ITCO e o paradigma do julgamento do RE 562.045/RS. 2 Proporcionalidade, Progressividade e Capacidade Contributiva. 3 Análise crítica acerca da opção do estado de alagoas na manutenção de alíquota proporcional sobre o ITCO. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A formação e desenvolvimento de um Estado Democrático de Direito possui relação intrínseca com o processo de tributação, não havendo como dissociá-los, visto que a sustentação daquele pressupõe a existência deste. Evitando maiores minúcias acerca dessa evolução, identifica-se, de maneira geral, que o exercício do poder financeiro e tributário, com a evolução das demandas sociais, abandona a perspectiva do particular e passa a se atrelar à figura do Estado, tendo a tributação exercido papel relevante, também, neste fenômeno (GRAPPERHAUS, 2019, p. 19).

Por ter como consequência direta a diminuição patrimonial daquele que é obrigado a recolhê-la, a tributação enseja uma natural insatisfação e resistência fiscal. Tanto mais será dessa forma quanto não se perceba a razoabilidade e proporcionalidade em sua cobrança. Não foi por outra razão que revoltas eclodiram e acarretaram sua redefinição (GASSEN; OLIVEIRA, 2016, p. 383), culminando na criação de um novo paradigma: a necessidade de observância da capacidade econômica do contribuinte.

Nesse contexto, verifica-se que a premissa constitucional sobre a qual está assentada a tributação brasileira é, justamente, o respeito à capacidade econômica daquele que sofrerá a intervenção estatal em seu patrimônio. Dentro do espectro tributário, e evidenciada a crise fiscal vivida pelo Brasil – e pelos estados federados que lhe dão forma – ao longo dos últimos anos, percebe-se que o Imposto sobre Transmissão de Bens *Causa Mortis* e Doação – ITCO ganhou destaque, havendo diversas propostas legislativas em âmbito nacional sobre a matéria, bem como modificações efetivas em legislações estaduais a partir de 2013.

A legislação alagoana sobre o ITCO sofrera alterações no ano de 2016; o problema enfrentado pela pesquisa é que ela manteve o sistema de alíquotas proporcionais, uma postura diferente dos demais estados da região Nordeste. Daí que o presente estudo tem por objetivo geral analisar quais as consequências de tal conduta em termos não só de arrecadação, mas também de adequação aos anseios constitucionais ligados ao ideal de justiça fiscal.

A fim de contextualizar o ressurgimento da discussão sobre o ITCO, o primeiro capítulo do presente estudo deter-se-á sobre o largo período de tempo em que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, unindo posturas recalcitrantes sobre a matéria, acabaram por esvaziar em demasia a importância do tributo em termos arrecadatórios. Nada obstante, partiu do Judiciário o que se considera um paradigma para a ampliação da importância do imposto no conjunto fiscal dos entes titulares da competência para regulá-lo: o julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045 por parte do Supremo Tribunal Federal – STF (BRASIL, 2013). Nesta oportunidade, a aplicação de alíquotas progressivas ao tributo em questão passou a ter sua constitucionalidade reconhecida e, por consequência, tornou-se fator determinante para a mudança de postura da maioria dos estados da federação, que passou a adotá-la sem ressalvas (PACHECO, 2017, p. 13). Observe-se o movimento pendular do STF que, recentemente, decidiu restritivamente pela impossibilidade de os

Estados tributarem heranças e doações havidas por brasileiros no exterior, na ausência de lei complementar federal (BRASIL, 2021).

Em todo caso, diante da possibilidade de utilização de alíquotas progressivas sobre o ITCD, o artigo tem por objetivos específicos a análise sobre as características de ambas as técnicas de tributação – proporcional e progressiva –, e como se relacionam com a capacidade contributiva, a fim de que se possa verificar em que bases estão assentadas, bem como em que tipo de ambiente socioeconômico possuem maior pertinência, aproximando-se do valor constitucional de justiça tributária. Esse é o ponto do segundo capítulo.

No terceiro e último capítulo deste artigo, parte-se da hipótese de que as alíquotas progressivas possuem melhor enquadramento sobre o ITCD, especialmente em cenários de desigualdade de renda. Pretende-se afirmar a hipótese – por meio da pesquisa analítico-dedutiva do conteúdo explorado – que o estado de Alagoas, quando em comparação com os demais estados que compõem a região Nordeste, encontra-se em verdadeiro descompasso. Para tanto, abordar-se-ão as tendências – verificadas desde o ano de 2013, após julgamento do RE 562.045 – de aumento das alíquotas referentes ao ITCD¹, bem como de adoção de alíquotas progressivas por todos os estados da região.

Também será abordado, neste artigo, o fato de que Alagoas, em sentido contramajoritário, foi o estado com a menor variação de aumento de arrecadação do ITCD no período, sendo necessário analisar as consequências através de comparação com os estados que possuem características populacionais e econômicas semelhantes, como a Paraíba, o Rio Grande do Norte, Piauí e Sergipe².

Destaque-se que o presente artigo se utiliza de dados que são públicos e preexistentes ao trabalho, não se cuidando de uma pesquisa empírica, mas bibliográfica, documental e no estudo dos casos relevantes do STF. É dizer, para que se possa sustentar a correlação entre a conduta dos Poderes Executivo e Legislativo alagoano com a manutenção do quadro de desequilíbrio fiscal diante da carta tributária, cuja implicação imediata traduz-se na dificuldade de reduzir as gritantes desigualdades sociais, utiliza-se de pesquisa bibliográfica sobre a doutrina especializada que trata do tema, além de análise qualitativa das demais legislações estaduais sobre a matéria e de dados fornecidos tanto por relatórios da Receita Federal quanto por parte do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), de onde se pode extrair os valores arrecadados anualmente com o ITCD, além dos dados de pesquisas relacionadas à distribuição de renda e desenvolvimento socioeconômico de Alagoas.

A hipótese aventada neste artigo é de que o Estado de Alagoas descumpra mandamentos constitucionais de isonomia tributária, capacidade contributiva e de justiça fiscal, ao resistir à introdução de alíquotas progressivas na legislação do ITCD, o único estado da região Nordeste do país com essa política tributária.

1 O HISTÓRICO DE SUBAPROVEITAMENTO DO ITCD E O PARADIGMA DO JULGAMENTO DO RE 562.045/RS

O ITCD, apesar de não possuir grande relevância numérica no comparativo de arrecadação tributária nacional (SANTANA; DÍAZ et al., 2018, p. 111) – e talvez essa seja a razão

1 Informações obtidas através de pesquisa direta aos sítios eletrônicos das Secretarias de Fazenda Estaduais dos estados do Nordeste.

2 Segundo dados fornecidos pelo IBGE (2019), os estados da Paraíba, Rio Grande do Norte, Alagoas, Piauí e Sergipe possuem população que varia em torno de quatro a dois milhões e trezentos mil habitantes, em ordem decrescente; e os Produtos Internos Brutos (PIB) permanecem nas faixas de sessenta e dois a quarenta bilhões de reais, também em ordem decrescente. Ademais, todos compõem a região Nordeste, o que corrobora a relevância na comparação com dados entre eles.

–, foi e é objeto de ações judiciais, estudos científicos e propostas legislativas com considerável frequência.

Após seu surgimento na Constituição Federal de 1934, o ITCD voltou a ser unificado com os demais impostos sobre transmissão de bens imóveis durante o período de ditadura militar, quando da edição do Código Tributário Nacional. Também neste momento se definiu que as alíquotas do tributo seriam atribuídas pelo Senado Federal (SANTANA; DÍAZ et al., 2018, p. 108).

Retornando ao período democrático, nos moldes da Constituição Federal de 1988, o ITCD readquire seu caráter autônomo e passa à tutela dos estados e do Distrito Federal, enquanto a fixação da alíquota máxima – não há limite mínimo – segue sendo definida pelo Senado, por meio de Resolução. Desde o ano de 1992, permanece limitado ao patamar relativamente baixo de 8% (BRASIL, 1992).

Observa-se, portanto, que, passadas quase três décadas, não houve revisão do percentual máximo a ser aplicado sobre um imposto que, em maior escala, incide sobre a transmissão de herança, cujo potencial de promover o acúmulo e a concentração de riqueza ao longo de gerações é apontado como um dos fatores significativos para a manutenção da latente desigualdade social (PIKETTY, 2014, p. 241). A título de comparação, a tributação sobre a renda da pessoa física possui alíquota máxima de 27,5% (Receita Federal do Brasil, 2020), sendo, ao menos, curioso concluir que o patrimônio herdado ou doado é visado numa proporção quase quatro vezes menor do que aquele angariado de forma onerosa por força do trabalho.

Certamente a inércia e a simbologia ao redor desse imposto despertam olhares mais atentos a seus efeitos econômicos e sociais. A transmissão da herança, especificamente, conserva uma carga de preconceito sobre aquele que herdará, vez que, em tese, nada contribuiu ou fez para recebê-la. Tanto assim o é que a doutrina, ao especificar as espécies de renda em fundadas e infundadas, acaba por inserir a herança na segunda categoria, razão pela qual sua taxaçoão deveria ser mais agressiva (ARAÚJO, 1954, p. 117).

Diversos estudos buscaram materializar esse ponto, dentre eles, o de Murphy e Nagel (2005, p. 194), para quem a transmissão da riqueza por herança seria uma das principais causas da desigualdade econômica na sociedade norte-americana. Também nesta linha, Atkinson aponta para o surgimento de uma sociedade de herdeiros, caracterizada pela concentração de riqueza e continuidade dos patrimônios:

Os resultados *ex post* de hoje determinam as condições *ex ante* de amanhã: os beneficiários da desigualdade de resultados de hoje podem transmitir uma vantagem injusta aos seus filhos amanhã. Preocupações quanto à desigualdade de oportunidades e à limitação da mobilidade social se intensificaram conforme as distribuições de renda e de riqueza se tornaram mais desiguais. Isso porque o impacto da herança familiar sobre o resultado depende tanto da força da relação entre herança e resultado como da extensão da desigualdade entre heranças familiares. A desigualdade de resultados da geração atual é uma fonte de vantagem injusta recebida pela geração seguinte. Se estamos preocupados com a igualdade de oportunidades de amanhã, precisamos nos preocupar com a desigualdade de resultados de hoje. (ATKINSON, 2015, p. 121)

No ano de 2016, os dados sobre a distribuição de renda no Brasil passaram a ser divulgados e os seus indicadores demonstravam que 28% da renda e riqueza declaradas no país estavam concentradas em 5% dos declarantes (CARNEIRO, 2018, p. 152). Eventualmente, esta renda será herdada e, como visto, com tributação significativamente menor em relação àquela aplicada sobre a aquisição desta. Isso leva à conclusão de que a transferência de capital entre gerações tende a perpetuar o cenário de desigualdade social é correta.

Adicionando mais elementos ao quadro de menoscabo legal e jurídico que permeava o imposto em estudo, importa destacar que o padrão das legislações estaduais sempre foi o estabelecimento de alíquotas baixas e proporcionais (SANTANA; DÍAZ et al., 2018, p. 109). Enquanto a primeira característica pode ser explicada pelo que foi exposto nos parágrafos anteriores, a preferência pela utilização de alíquotas proporcionais estivera amparada pelo entendimento do STF de que, no caso de impostos de natureza real – cuja hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, independentemente do aspecto pessoal do sujeito passivo e de suas circunstâncias econômicas (ATALIBA, 1996, p. 141) –, seria inconstitucional a aplicação de alíquotas progressivas, com ressalva feita ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), visto que a respectiva autorização adveio por meio da EC n. 29/2000 (ROCHA, 2014, p. 310).

A consequência da pouca disposição dos Senadores da República em redefinir a alíquota máxima do imposto, do desinteresse dos próprios estados da federação em utilizar percentuais maiores e da limitação jurídica, que impedia a incidência de alíquotas progressivas, foi o esvaziamento da importância do ITCD na arrecadação tributária final dos entes políticos. Conforme aponta Scarpelli (2017, p. 36) – amparado em levantamento feito pela Receita Federal ainda no ano de 2013 –, levando-se em conta somente os impostos, o ITCD ficava à frente apenas do Imposto Territorial Rural (ITR) em termos de arrecadação.

Essa postura letárgica e restritiva – a primeira atribuída em maior grau aos Poderes Executivo e Legislativo, enquanto a segunda ao Judiciário – sofreu alteração quando os efeitos da crise financeira que assola o país desde o início da década passada ensejaram a necessidade de adoção de medidas voltadas à redução de gastos e aumento de recursos para garantir a viabilidade da máquina estatal. No âmbito político, interessa destacar que, neste período, surgiram duas propostas de emendas à Constituição e doze projetos de lei visando aumentar a arrecadação dos Estados e da União por meio da tributação das heranças e doações (FERREIRA, 2018, p. 122).

Tendo em vista, porém, que as alterações constitucionais acerca do ITCD não prosperaram, maior destaque merece a mudança no âmbito jurídico, visto que suas consequências são concretas. No julgamento do RE 562.045, pelo STF, o voto vencedor, proferido pelo ministro Eros Grau, contou com o seguinte trecho:

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

Com base no excerto acima, o STF formou maioria para superar a sua própria jurisprudência e legitimou a aplicação de alíquotas progressivas sobre o ITCD. Nele, asseverou que, mesmo em se tratando de tributo de natureza real, seria tangível a sua correspondência com o princípio da capacidade econômica.

O entendimento acima surgiu da reinterpretação da expressão “sempre que possível” – contida no art. 145, §1º da CF/88 –, a qual, segundo o STF, refere-se, exclusivamente, à classificação dos impostos como de caráter pessoal. O outro entendimento sedimentado foi justamente o de que a aplicação do princípio da capacidade contributiva não se restringe aos impostos pessoais, podendo ser admitido em tributos de qualquer espécie.

Ao ampliar o campo de atuação da tributação do ITCD pelo uso do critério progressivo, duas consequências podem ser realçadas: em primeiro lugar, a maioria dos estados da federação

passou a adotá-lo (SANTANA; DÍAZ et al., 2018, p. 109); em segundo lugar, por ser corolário da técnica da progressividade, reconhece-se a função extrafiscal do tributo, a qual será mais bem apresentada no capítulo seguinte.

2 PROPORCIONALIDADE, PROGRESSIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Quando se fala em proporcionalidade e progressividade no âmbito da tributação, quer-se destacar as técnicas utilizadas pelo Estado para a definição das alíquotas aplicáveis (ROSENBLATT; PEREIRA, 2015, p. 198). Serão proporcionais as alíquotas fixadas por meio de uma razão entre grandezas, onde se estabelece uma comparação por meio de coeficientes, geralmente uma porcentagem, fração ou seção, as quais independem da variação da base de cálculo; nas alíquotas progressivas, por outro lado, o patamar aumenta gradativamente à medida que cresce a grandeza da expressão econômica da matéria tributável (BARRETO, 2005, p. 448), geralmente por faixas tabeladas.

A característica fundamental da proporcionalidade é assegurar a incidência de uma única alíquota sobre bases de cálculo cujo valor é variável (OLIVEIRA; BIANCO, 2012, p. 1.270-1.271). No Brasil, é a regra.

No tocante à capacidade contributiva, revela-se como um princípio, na medida em que estabelece fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito. As palavras de Lemke servem para defini-la de forma apropriada:

O princípio da capacidade contributiva encontra-se estreitamente vinculado também, ao da isonomia (...). Ele decorre do da isonomia. É a sua manifestação concreta no campo do direito tributário. Melhor dizendo, é uma de suas manifestações, visto como o princípio da isonomia, na esfera tributária, não se esgota na tributação igual perante igual capacidade contributiva e desigual em caso contrário. Certamente é a sua manifestação de maior relevo, pois se trata de princípio fundamental nesse setor do direito. Ele significa especificamente que cada um deve contribuir para o Estado na medida de sua capacidade econômica, sendo que aqueles dotados de igual capacidade econômica devem contribuir com a mesma parcela de sua riqueza e aqueles cuja capacidade econômica for diversa devem contribuir com parcela de riqueza diversas. (LEMKE, 1998, p. 51-52)

No presente trabalho, cumpre ressaltar, a respeito do conceito de capacidade econômica, que não se há de fazer a distinção acadêmica acerca dos conceitos de capacidade econômica e contributiva, adotando-se, portanto, o entendimento de Torres (1995, p. 79), para quem se equivalem. Em continuidade, importa destacar que a primeira aparição do termo remete ao Texto Constitucional de 1946, precisamente em seu art. 202, que ditava: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946).

Seguindo a trilha constitucional, após o hiato referente ao período de vigência da Constituição de 1967, que não reproduziu a norma, a Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988), amparada no princípio do Estado Democrático de Direito, retoma de forma expressa a obediência à capacidade econômica, conforme prescreve o art. 145, § 1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Inserido na discussão doutrinária acerca da bipartição formalista do conceito de capacidade econômica – subdividida em dois aspectos, absoluta e relativa – Carvalho, delineando o pensamento de Vicente-Arche Domingo sobre esse fenômeno, apresenta o tema de forma bastante elucidativa:

[...] realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. A segunda proposição, transportada para a linguagem técnico-jurídica, significa a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo (pg 327) (pg 328) a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento. (CARVALHO, 2009, p. 327-328)

Ainda que tal distinção formalista e restritiva (pré-legislativa e pós-legislativa) a respeito da aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva não esteja a salvo de críticas, neste estudo, discute-se este último princípio do ponto de vista relativo. Pela própria natureza das técnicas aplicáveis às alíquotas, tanto a progressividade quanto a proporcionalidade devem ser norteadas por ele, mormente em seu aspecto relativo. Trata-se de uma decorrência constitucional reconhecida pelo STF, ainda que de forma tardia. Cabe asseverar, contudo, que, apesar de não fugirem ao fim a que se destinam, a depender do ambiente em que se inserem, será mais visível a maior adequação de uma ou de outra.

Desenvolvendo esse raciocínio, pode-se pensar que a adoção de uma alíquota proporcional, cuja inspiração advém da igualdade formal, representaria melhor o ideal de observância da capacidade contributiva. Acontece que tal interpretação se revela parcialmente correta, apenas e tão somente sob um ponto de vista geral de arrecadação. Jarach (1963, p. 126), nesse sentido, indica que a isonomia em tema de tributação implica em igualdade em condições iguais de capacidade contributiva. Ou seja, deve o legislador primar pela garantia de isonomia material também no âmbito tributário, não podendo dissociar-se do contexto social e econômico, sob pena de perpetuar desigualdades.

Em decorrência disso, quanto maior a concentração de renda em uma sociedade, menos neutra deveria ser a atuação do Estado na distribuição do ônus tributário quando a matéria envolva diretamente o patrimônio. Isto porque a consequência natural desta distorção é a de que as pessoas não possuem a mesma capacidade para suportar uma carga tributária idêntica. Por outro lado, não se pode, sob este pretexto, assumir uma postura de confisco, amparada em uma espécie de utilidade marginal decrescente do patrimônio (SANCHES, 2010, p. 33-34).

O cenário brasileiro, nesse sentido, serve muito bem para exemplificar a questão. Num país marcado pela forte concentração de renda no 1% mais rico da sociedade (G1, 2019), bem como onde a carga fiscal tem natureza eminentemente regressiva (SILVEIRA, 2018-2019, p. 38) – pois que amparada na tributação sobre bens e serviços (RFB, 2020) cujo caráter indireto faz com que o contribuinte de fato seja o consumidor final –, deve-se priorizar a adoção do critério progressivo, uma vez que possui maior capacidade de conexão com a capacidade econômica dos contribuintes nas mais variadas faixas de renda.

Essa percepção acerca da relação da alíquota com a capacidade contributiva é realçada por Piketty e Saez (2012, p. 49), para quem a progressividade é um instrumento de redução de desigualdades. Nesta linha, Hayek (2005, p. 746) aponta como função da progressividade compensar a regressividade da tributação sobre o consumo. Conhecida, portanto, a premissa desta forma de

tributação, seu caráter extrafiscal sobressai, pois que evidenciada a superação da finalidade meramente arrecadatória.

Nesse sentido, importa afastar a crítica de que a progressividade rompe com a igualdade, ainda que legitimada pelos fins a que se destina (TIPKE, 1984, p. 527). Não é o caso. Ao aderir a este critério, o estado está buscando maior especificidade entre os componentes da sociedade, direcionando a tributação de forma mais eficaz e detalhada. Criam-se, assim, novos critérios de igualdade dentro das desigualdades. Há quem afirme, com base nesta perspectiva, que adotar a técnica da progressividade seria indispensável para garantir ao cidadão o gozo da globalização (PIKETTY, 2014, p. 484), todavia, esta conclusão parece precipitada, mormente quando se tem em conta que a tributação possui natureza instrumental, não sendo o único meio capaz de alcançar a finalidade redistributiva do sistema tributário nacional (SILVEIRA, 2018-2019, p. 50).

Associando-se as características do ITCD – cuja incidência sobre o patrimônio é direta – aos atributos da progressividade, predominantemente de caráter extrafiscal, apresenta-se um cenário mais próximo do que se costuma definir como justiça fiscal (SANCHES, 2010, p. 13), uma vez que tributar de maneira mais elevada os maiores patrimônios a serem transmitidos possibilitaria, em tese, o alívio sobre os menores, proporcionando melhor distribuição do ônus tributário.

A opção em questão ganha ainda mais corpo quando se tem em conta a pouca participação do imposto na obtenção de recursos para os estados, visto que a justificativa – duvidosa – de que a aplicação de alíquotas progressivas poderia ensejar perda de arrecadação seria, no mínimo, controversa, revelando uma espécie de atenção seletiva a um dos impostos com menor participação final nos recursos dos estados.

3 ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DA OPÇÃO DO ESTADO DE ALAGOAS NA MANUTENÇÃO DE ALÍQUOTA PROPORCIONAL SOBRE O ITCD

O panorama do estado de Alagoas, relacionado à cobrança do ITCD, mesmo após o julgamento do RE 562.045, permanece praticamente inalterado. Isto porque, em 2016, houve modificação da legislação vigente, que previa a aplicação da alíquota de 2% a 4% nas transmissões e/ou doações feitas entre parentes consanguíneos até o 2º grau e nos demais graus de parentesco ou hipóteses (ALAGOAS, Lei 5.077, 1989, art. 186). A nova redação do art. 168 da Lei 5.077/1989, então, passou a prever a aplicação da alíquota de 4% para todas as hipóteses de transmissão causa mortis e de 2% nas transmissões por doação (ALAGOAS, Lei 7.861, 2016, art. 186). Percebe-se, em verdade, uma modificação bastante tímida das alíquotas, além da continuidade do critério proporcional.

Este fato ganha maior importância quando se faz um comparativo com os demais estados da região Nordeste, sabidamente a mais pobre do país, pois que todos passaram a aplicar a alíquota progressiva sobre o ITCD. Mas não é só. Dos nove estados que formam a região, cinco já aplicam a alíquota máxima de 8%³. Ainda que não se possa atribuir esta mudança a uma maior preocupação com o efeito extrafiscal do imposto – seria mais coerente apontar como fundamento da mudança a necessidade de aumento da arrecadação, logo, seu efeito fiscal –, a medida impulsiona a redistribuição do patrimônio intergeracional.

Utilizando dados fornecidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), é possível notar que, no ano de 2016, a arrecadação do ITCD em Alagoas correspondeu a 0,29% das receitas tributáveis, de modo que ficava à frente apenas do estado do Maranhão, cuja arrecadação do imposto, no mesmo período, correspondeu a meros 0,18% (BRASIL, 2020). Ainda

3 Informações obtidas diretamente dos sites das Secretarias da Fazenda dos Estados da Bahia, Ceará, Paraíba, Pernambuco e Sergipe.

analisando as estatísticas em questão, pode-se observar o comportamento dos estados da Paraíba, Rio Grande do Norte, Piauí e Sergipe – cujas características demográficas e econômicas se assemelham às de Alagoas – para constatar que, ao adotarem alíquotas progressivas, a arrecadação tende a ser impulsionada quando defrontada com grandes heranças.

No estado da Paraíba, onde a média de arrecadação entre os anos de 2015 e 2018 permanecia na faixa de trinta milhões de reais por ano, percebe-se claramente um gatilho no ano de 2019, precisamente no mês de maio, onde houve uma arrecadação de doze milhões de reais, refletindo no resultado final de cerca de quarenta e nove milhões de reais em arrecadação (BRASIL, 2020).

O mesmo fenômeno se repetiu no estado do Rio Grande do Norte; porém, no ano de 2018, quando, apenas nos meses de março a julho, houve uma arrecadação de setenta milhões de reais dum total de oitenta e sete milhões para aquele ano. Percebe-se, com isso, um aumento considerável na média dos anos anteriores, que estava na faixa de vinte milhões de reais (BRASIL, 2020).

Também nos estados do Piauí e Sergipe a situação se repete, havendo gatilhos consideráveis nos meses de setembro de 2018 – arrecadação de trinta e nove milhões de reais dum total de cinquenta e dois milhões de reais – e abril de 2019 – arrecadação de vinte e sete milhões de reais dum total de quarenta e nove milhões de reais – para o primeiro; e julho de 2019 – arrecadação de dezoito milhões de reais dum total de cinquenta e cinco milhões de reais – para o segundo. (BRASIL, 2020).

Em todos esses estados a legislação adota a alíquota progressiva, o que possibilita uma maior arrecadação comparativa diante de grandes heranças. Ainda que em outra realidade socioeconômica, cabe apontar o desempenho do estado do Ceará nos meses de novembro de 2016 e maio de 2019, onde, no primeiro, houve o recolhimento quinhentos e vinte milhões de reais e, no segundo, de quatrocentos e noventa milhões de reais aos cofres públicos (BRASIL, 2020).

Os dados de Alagoas, apesar de revelarem aumento da participação do ITCO ao longo dos anos, chegando ao ápice de 0,51% no ano de 2019 (BRASIL, 2020), não apresentam crescimentos exponenciais em meses específicos, o que pode ser atribuído, em parte, a uma alíquota baixa e proporcional.

Cabe salientar, ainda, que, embora não haja nos relatórios do CONFAZ uma indicação sobre a origem destes valores – se de herança ou doação –, presume-se, ao menos, que advenham de acúmulo patrimonial longo ou decorrente de planejamentos sucessórios, o que apenas corrobora com o fato de que a progressividade da alíquota tende a garantir uma arrecadação maior e mais eficiente no sentido redistributivo.

A respeito da renitência alagoana, a conclusão do estudo elaborado por Zolt (2008-2009, p. 498) cujo objeto era investigar a correlação entre desigualdades regionais e a adoção e implementação de políticas públicas inclusivas nestas localidades, parece aplicar-se perfeitamente. Nesta perspectiva, ao analisar a evolução da tributação nos Estados Unidos da América, observou que, nos Estados-membros mais pobres, e com desigualdades mais acentuadas, o sistema tributário assumiu característica regressiva, com pouca preocupação em relação ao destino dos recursos a políticas públicas voltadas ao interesse da população, em sua maioria mais pobre. Nestes casos, conclui que o Estado *tende a ser usado para perpetuar essas desigualdades por esses grupos de interesse hegemônicos*.

Em complemento, importa trazer à memória que a *decisão sobre os objetivos de gastos do Estado e a definição sobre a origem dos recursos para financiá-los obedecem a critérios não somente econômicos, mas predominantemente políticos, espelhando a direção tomada na sua definição e a correlação das forças sociais e políticas atuantes na sociedade. Não chega a surpreender, portanto, que Alagoas seja o estado com a maior desigualdade de renda do país entre os trabalhadores de 15 a 59 anos de idade, conforme levantamento feito pela Fundação Getúlio*

Vargas com base nos dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad) (NEALDO, 2019).

Remontando ao preceito da capacidade econômica relativa, Carvalho (2009, p. 328) aponta para uma possível inconstitucionalidade diante de posturas desidiosas por parte do legislador ordinário:

Acolhida essa tese, seria lícito concluir pela inconstitucionalidade de lei que, elegendo fatos de conteúdo econômico para supostos tributários e, portanto, satisfazendo ao princípio da capacidade contributiva absoluta, não dispusesse dos instrumentos jurídicos ao alcance do legislador para o fim de estabelecer, igualmente, a satisfação do princípio da capacidade contributiva relativa.

Quanto à difícilima concreção prática dos princípios gerais da igualdade e capacidade contributiva, prevalece na doutrina o argumento de que aquele primeiro princípio enseja uma atuação positiva do legislador, sendo-lhe vedado deixar de considerar as disparidades advindas dos fatos para conferir-lhes diferenciação de tratamento (COÊLHO, 2016, p. 408). Sendo assim, e como restou definido pelo STF, ainda que se trate de imposto de natureza real, o ITCDD deve obediência ao princípio da capacidade econômica e, nesse sentido, o valor do patrimônio a ser transferido por causa de morte ou doado deve ser aferido para a imposição de alíquotas distintas, com o intuito de viabilizar o postulado da igualdade material.

Cravar, portanto, a inconstitucionalidade da definição de alíquotas proporcionais no ITCDD, amparado em descumprimento dos princípios da igualdade e da capacidade econômica, especialmente sob o aspecto relativo, parece caminho natural quando se tem em conta a força normativa constitucional. Não se pode deixar de observar que uma tributação ineficiente e que não assegure plenamente o alcance dos objetivos do próprio Estado Democrático de Direito – cuja tarefa fundamental, segundo José Afonso da Silva (1998), consiste em superar as desigualdades sociais e regionais, além de instaurar um regime democrático que realize a justiça social – acaba por afrontar o próprio texto constitucional.

A redução das desigualdades sociais não é apenas princípio da ordem econômica – art. 170, CF/88 –, como também objetivo fundamental do Estado brasileiro, como explicitamente consta do art. 3º, III, da Carta vigente. Trata-se, segundo Bercovici (2012, p. 213), de cláusula transformadora, apresentando o contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la, cuja consequência é a transformação de fins sociais e econômicos em jurídicos, atuando como linha de interpretação teleológica de todo o ordenamento constitucional. A tributação, ao tempo em que reafirma seu caráter solidário (CARDOSO, 2014, p. 146), revela seu pilar combativo às desigualdades.

Nesse sentido, interessante estudo elaborado por Ferreira (2018, p. 137-139) destaca que, em comparação com países como EUA, Inglaterra, França, Alemanha, Itália e Japão – onde as alíquotas são nominalmente maiores, porém, as bases de cálculo tendem a ser progressivas e levam em conta a qualidade dos herdeiros para fins de isenção –, o Brasil seria a única nação que tributa o patrimônio de baixo valor. Ele expõe que, aqui, a tributação incide indiscriminadamente, com poucas hipóteses de isenção, de modo que os patrimônios de baixo e médio valores são os maiores responsáveis pela sustentação desse imposto. Por outro lado, quando se trata dos patrimônios de valor elevado, a equação se inverte e o Brasil se torna um dos que menos tributa dentre os países objeto da pesquisa.

Direcionando a conclusão acima aos estados da federação, visto que são eles os responsáveis pelo ITCDD, os efeitos são mantidos. Num cenário onde muito poucos conseguem alcançar um patrimônio considerável e no qual as hipóteses de isenção sejam exíguas, como é o caso de Alagoas – apenas são isentos proventos e pensões deixadas a herdeiros, doações de natureza filantrópica, e imóveis vinculados a programas de habitação para famílias de baixa renda

(ALAGOAS, 2011) –, a base tributária incidirá em maior escala sobre as populações de média e baixa renda, o que representará arrecadação menor e imobilização do capital em favor de poucos privilegiados. Ainda que se possa destacar o acerto na isenção sobre imóveis vinculados a programas habitacionais para famílias de baixa renda, deve-se ter em mente que, nessa classe social, o costume aponta para a ausência de registro de imóveis em cartório. O mais comum é a transação por meio de simples escritura particular de compra e venda ou mesmo a aquisição de propriedade por meio de ações de usucapião. Logo, apesar de demonstrar um avanço, a isenção acima carece de maior profundidade e detalhamento.

Tendo em conta que a relação tributária guarda correspondência, a um só tempo, com a efetivação de direitos coletivos e particulares, a ponderação de Paulsen (2014) no sentido de que seu exercício se justifica pela necessidade que o Estado tem de promovê-los, percebe-se com maior clareza como o estado de Alagoas se afasta de forma flagrante de um dos princípios estruturantes do sistema tributário constitucional: a busca pela redução de desigualdades sociais.

Mas não somente, apesar de pertencer a um grupo de estados onde a classe social mais abastada se confunde justamente com aqueles no exercício do poder político, encontra-se isolada dos demais no trato do ITCD, perdendo a oportunidade de tributar de maneira mais eficiente as grandes fortunas, cuja discrepância é tão acentuada em relação ao restante da população, que faz com que o estado seja o mais desigual do país.

CONCLUSÃO

A tributação está inserida em ambiente complexo, onde as escolhas políticas podem acarretar sério comprometimento da condição de vida da sociedade. Não é por outra razão que Tipke e Lang (2008, p. 51) indicam que este é o ramo do Direito no qual o cidadão mais se defronta com o Estado, dando conta de que a tributação tem capacidade de influenciar qualquer atividade econômica.

Ocorre, porém, que, por estar situada em um sistema tributário nacional, tais escolhas devem guardar correspondência com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Sobre este aspecto, cabe destacar, especificamente acerca do estado de Alagoas, que sua Constituição Estadual (ALAGOAS, 1989) prevê, como objetivo, a remoção das desigualdades, enquanto a Constituição Federal indica apenas a redução delas. Com a diferença semântica, poder-se-ia até pensar que haveria um maior empenho estadual do que federal no alcance deste cenário de igualdade social, mas não é o que se verifica na prática.

O objetivo geral deste artigo fora o de demonstrar que, ainda que não haja, por si só, nenhuma mácula na utilização do critério de tributação proporcional, visto que, de forma isolada, também respeita a capacidade econômica do contribuinte, sua adoção em um cenário de grande desigualdade social e concentração de renda faz com que as pessoas com menos patrimônio sejam mais afetadas. Trata-se, portanto, de uma inversão do que se entende por justiça fiscal e uma afronta ao princípio da igualdade material, tão caro ao Estado Democrático de Direito.

Ao examinar o ITCD, busca-se associar a relevância do critério progressivo com o imposto cuja base de cálculo pode refletir com maior precisão a concentração de renda de uma sociedade. A despeito de evoluções e especificações necessárias sobre a tributação desse imposto (CAÚLA; ROSENBLATT, 2018, p. 300-301), atualmente, ela revela a capacidade econômica daquele indivíduo falecido e a extensão de seu patrimônio, que poderá ser herdado ou doado, possuindo, assim, papel relevante na perpetuação da desigualdade social, conforme estudos apresentados no primeiro capítulo.

A constatação de que Alagoas é o estado da federação com a maior desigualdade de renda enseja concluir que a maioria da população não alcançará patrimônio significativo a ser tributado. A tributação proporcional é injusta, visto que impõe maior sacrifício àqueles com menor

patrimônio a ser transferido por herança ou doação, acarretando vantagens aos mais ricos, e implica em desobediência ao dever constitucional de tributar considerando os desiguais na medida de suas desigualdades, buscando reduzi-las nos âmbitos social e regional. Revela-se, portanto, inconstitucional a aplicação de alíquotas proporcionais nesse imposto diante da discrepância entre os patrimônios, que acabam por refletir a concentração de renda no país.

A situação, frise-se, poderia ser diferente caso houvesse mais hipóteses de isenção, alíquotas progressivas e instrumentos anti-evasivos e antielisivos para reduzir as oportunidades em planejamentos sucessórios e tributários disponíveis aos mais remediados.

O ganho, portanto, com a aplicação de alíquota maior para os mais abastados seria tanto na ordem de arrecadação quanto na capacidade de mobilização deste capital em favor da sociedade, cabendo pontuar que, pelo menos, vinte e cinco por cento do valor arrecadado com os impostos segue diretamente à educação, conforme art. 198, I da Constituição Estadual (ALAGOAS, 1989).

A conclusão a que se chega, confirmando-se a hipótese levantada na introdução desta pesquisa, é a de que o estado de Alagoas, ao aplicar a alíquota proporcional sobre o ITCDD, encontra-se isolado tanto no cenário regional quanto no nacional, falhando em promover, para a sua população, a melhor forma de tributação possível em relação ao imposto em questão, afastando-se, portanto, de princípios e objetivos constitucionais como a observância da capacidade econômica e a redução de desigualdades sociais e regionais, o que implica em reconhecer como inconstitucional a legislação de regência.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Constituição (1989). Constituição do Estado de Alagoas. 3. ed. rev. e ampl. Maceió: Governo do Estado de Alagoas, 2013. Disponível em: <<http://www.procuradoria.al.gov.br/legislacao/constituicao-do-estado-de-alagoas/Livro%20da%20Constituicao%20do%20Estado%20de%20Alagoas%20sem%20Capa.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2020.

ALAGOAS. Decreto Estadual nº. 10.306, de 24 de fevereiro de 2011. Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCDD, Capítulo III – DA ISENÇÃO, art. 4º, inciso V. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=5f1eVGDAGAE%3D>>. Acesso em 01 ago. 2020.

ALAGOAS. Lei nº. 5.077, de 12 de junho de 1989. Institui o Código Tributário do Estado de Alagoas, Capítulo IV – DA ALÍQUOTA, Art. 186. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=xJSGC3TyDuQ%3D>>. Acesso em: 15 maio 2020.

ARAÚJO, Petronio Batista de. O imposto sobre a Transmissão da Propriedade. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária: Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1996.

ATKINSON, Anthony B. Desigualdade: o que pode ser feito? Tradução de Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015. [e-Book]

- ao Colégio Nacional de Procuradores-gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG – aos 30 anos de Constituição. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- FERREIRA, Victor Ribeiro. Crise fiscal, desigualdade e tributação de heranças e doações no Brasil: chegou a hora de reformar o ITCMD? Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 16, n. 95, p. 119-149, set./out. 2018.
- GASSEN, Valcir; OLIVEIRA, Luiz Fernando de. Tributação, Direito Tributário e Inconfidência Mineira. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET, Brasília, v. 11, n. 1, p. 377-400, Jan./Jun. 2016. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/7268/4705>>. Acesso em 02 jun. 2020.
- GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709); traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Cidades e Estados. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/pb.html>>. Acesso em: 01 ago. 2020.
- IBGE. Produto Interno Bruto – PIB. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em: 01 ago. 2020.
- JARACH, Dino. Curso superior de Derecho Tributário. 9ª ed. Buenos Aires: Cima, 1963.
- LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O Mito da propriedade. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. Título original: The myth of ownership: taxes and justice. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NEALDO, Carlos. Alagoas tem a maior desigualdade de renda do país, apontam dados da FGV. Gazetaweb.com, 1 set. 2019. Disponível em: <https://gazetaweb.globo.com/portal/noticia/2019/09/alagoas-tem-a-maior-desigualdade-de-renda-do-pais-apontam-dados-da-fgv_84667.php>. Acesso em: 20 jun. 2020.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; BIANCO, João Francisco et al. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Direito Tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária. São Paulo: Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, v. 1. 2012.
- 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.

PAULSEN, Leandro. Do dever fundamental de colaboração com a Administração Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. (Org.). Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 1, vol. XI, jul. 2014.

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas, e SAEZ, Emmanuel. A Theory of Optimal Inheritance Taxation (2012). Disponível em <http://piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaez2012RevEcma.pdf>, acesso: 15 maio 2020.

RFB – Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2018. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Brasília/DF. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2020.

RFB – Receita Federal do Brasil. Tabelas progressivas anuais do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física a partir do exercício de 2017, ano-calendário de 2016. Brasília, 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 10 jun. 2020.

ROCHA, Sofia Laprovitera. Os princípios da capacidade contributiva e da progressividade nos impostos reais à luz da Constituição Federal de 1988 e da decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCD. Revista Controle – RTCE, Belo Horizonte, ano 12, n. 02. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/119>. Acesso em: 10 jul. 2020.

ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre transmissão de bens imóveis. Revista de Informação Legislativa – RIL, Brasília, ano 54, n. 215, p. 195-212, jul./set. 2015.

SANCHES, Saldanha. Justiça Fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010.

SANTANA, Diogo de; DÍAZ, Laura Abramo et al. Crise fiscal, desigualdade e tributação de heranças e doações no Brasil: chegou a hora de reformar o ITCMD? Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFD FE, Belo Horizonte, ano 6, n. 11, p. 105-125, mar./ago. 2018.

SEFAZ – Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas. Lei 5.077, de 12 de junho de 1989, art. 166, incisos I a V. Disponível em: <http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=xJSGC3TyDuQ%3D>. Acesso em: 15 jun. 2020.

SILVA, José Afonso da. Estado Democrático de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 173: 15-34, jul./set. 1998. Disponível em: <https://scholar.google.com/scholar?um=1&ie=UTF-8&lr&cites=14147141139287508065>. Acesso em: 30 maio 2020.

SILVEIRA, Alexandre. Progressividade e tributação na perspectiva da atividade financeira do Estado. Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFD FE, Belo Horizonte, ano 8, n. 14, p. 35-60, set. 2018/fev. 2019.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Trad. Luiz Dória Furquim. 18ª ed. Porto Alegre: SaFe, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

ZOLT, Eric. Inequality, Collective Action, and Taxing and Spending Patterns of State and Local Governments. New York university tax review. 62 Tax L. Rev. 445 2008-2009. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228231161_Inequality_Collective_Action_and_Taxing_and_Spending_Patterns_of_State_and_Local_Governments>. Acesso em: 10 jul. 2020.