

A tributação das heranças no RS: fonte de receita ou de justiça social?

*Eugenio Lagemann**

*Natália Branco Stein***

Resumo

Esse artigo examina o comportamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD) no RS, desde a sua implantação em 1989, tendo como referências a teoria da renda definida pelo acréscimo de riqueza líquida e a teoria da tributação equitativa que sugere a progressividade da alíquota na tributação das heranças. A trajetória desse imposto revela que a progressividade foi implantada no RS, mas limitou-se à alíquota, deixando em aberto o aspecto social da carga tributária. Marcante foi a contestação judicial da progressividade por parte dos contribuintes. Nesse processo de enfrentamento judicial, vencido pelo fisco, o ITCD revelou um potencial de receita considerável, principalmente num momento de extrema restrição fiscal. Para corresponder integralmente à expectativa teórica, falta uma adequação técnica da tabela de alíquotas de forma a que a alíquota média seja contínua com o crescimento da base de cálculo.

Palavras-chave: heranças; ITCD; Rio Grande do Sul

Abstract

This article examines the ITCD behavior in RS, since its implementation in 1989, taking as reference the theory of income defined by net wealth accretion and the theory of equitable taxation that suggests a progressive tax rate for inheritances. The trajectory of this tax reveals that the progressivity has been implemented in the RS, but was limited to the rate, leaving open the social aspect of the tax burden. Striking was the court contestation of the progressivity by tax payers. In this judicial process, won by the tax authorities, the ITCD revealed considerable revenue potential, especially at a time of extreme fiscal constraint. To fully correspond to the theoretical expectation, lack a technical adequacy of the rate's table so that the average rate is continuous with the growth of the tax base.

Keywords: inheritances; ITCD; Rio Grande do Sul

1 Introdução

Na análise a respeito do comportamento da distribuição de renda e riqueza em nível mundial Piketti (2014, p. 388 e 495) constata que, após um período de desconcentração, houve no pós-II Guerra, mais precisamente a partir dos anos 1950-1960, um novo movimento de concentração explicado pelo

* Doutor em Economia e Professor Associado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).
E-mail: eugenio.lagemann@gmail.com

** Mestre em Planejamento Urbano e Regional.
E-mail: nataliabrancostein@gmail.com

crescimento dos salários dos executivos e pelo retorno mais acentuado do fluxo das heranças. Amparado na experiência anterior de desconcentração na primeira metade do século XX, o autor sugere a retomada da política fiscal com base em impostos progressivos sobre o capital e o rendimento para amenizar essa tendência. Dessa forma, após um período de contestação da progressividade, dentro de um contexto de competição dos mercados em termos internacionais, volta-se a sugerir a sua aplicação.

No Brasil a progressividade sobre os rendimentos foi reduzida em 1989 e assim se mantém até os dias hoje, aplicando-se atualmente a alíquota marginal máxima de 27,5% no Imposto de Renda da Pessoa Física, muito inferior à vigente no início da década de 1980, quando era de 60%.

Entretanto, a crise das finanças públicas brasileiras provocou a necessidade da busca de novas fontes ou o reforço das existentes. Assim, em junho de 2015 o governo federal tentou buscar recursos junto aos grupos sociais de mais elevadas rendas mediante a cobrança de imposto de renda dos dividendos recebidos por acionistas de empresas, e da tributação das heranças (IMPOSTO..., 2015). Nesse último caso, trata-se de uma alternativa à instituição do imposto sobre grandes fortunas. Reconhecendo maiores dificuldades de instituir tal tributo de sua competência prevista na Constituição de 1988, o governo federal pensou em se associar aos estados, a quem compete o imposto sobre heranças e doações (ITCD), propondo a elevação da alíquota de 8%, alíquota máxima cobrada por alguns deles, para 25%, ficando ele com parcela dessa receita adicional a ser aplicada em educação.

Observa-se, pois, que a progressividade na tributação e a tributação das heranças e doações estão no centro do debate atual. Com isso, somos levados a lembrar da ação julgada pelo Supremo Tribunal Federal decidindo, após longos anos de polêmica e de espera no RS, pela possibilidade de aplicação de alíquota progressiva nesse imposto, que marcou a sua história.

Capítulo mais recente é a edição da Lei nº 14.741/2015, no Governo José Ivo Sartori, que restabeleceu no ITCD do RS a multiplicidade de alíquotas por faixas de valor do quinhão, em vigência desde 1º de janeiro de 2016.

Objetivo desse artigo, por isso, é, tendo como referencial a progressividade na tributação, descrever e contextualizar a experiência da política fiscal, mais precisamente da política tributária do RS na aplicação do ITCD, registrando o comportamento da alíquota deste imposto desde a sua instituição, em 1989, até o presente.

Como objetivos específicos, pretende-se:

- descrever a natureza e o papel da tributação sobre heranças no sistema tributário moderno;
- especificar conceitualmente o comportamento progressivo da alíquota e da carga tributária; e
- escrever a estrutura e o comportamento da alíquota do ITCD quanto às heranças no período de sua aplicação.

A pergunta central a responder é se o ITCD no RS foi um instrumento de justiça social mediante a aplicação da progressividade ou se ele serviu para fortalecer as finanças.

Para atingir os objetivos propostos, esse texto, além da seção de introdução e de conclusão, terá mais três seções. Na segunda será apresentada a natureza da tributação das heranças sob o ponto de vista teórico e seu papel no sistema tributário. Na terceira, será conceituado e caracterizado o comportamento da alíquota e da carga tributária. E na quarta parte serão analisadas as diversas tabelas de alíquotas aplicadas pelo ITCD no decorrer de sua história e, com base nelas, descritas as decisões de política fiscal no que concerne à estrutura e ao comportamento da alíquota, tendo como pano de fundo a receita arrecadada.

2 Natureza da tributação das heranças e seu papel no sistema tributário moderno

A teoria da tributação equitativa norteou a organização dos modernos sistemas tributários (LAGEMANN, 2001). Segundo ela, o princípio básico a ser seguido nessa construção é o da capacidade contributiva. Considerando que a real capacidade não é possível de ser identificada para cada um dos contribuintes, o fisco se orienta por indicadores, que serão utilizados como as fontes e as bases da tributação. Os indicadores considerados são a renda, o consumo e o patrimônio (NEUMARK, 1970, p. 137-141), que hoje constituem a base econômica de financiamento dos estados modernos.

Dentre essas três fontes, a renda pessoal é tida como o melhor indicador. Sua definição inicial foi expressa pela teoria das fontes, formulada por Fuisting e Von Hermann (BRÜMMERHOFF, 1990, p. 289-290), segundo a qual as rendas devem advir do mercado e serem contínuas e regulares. Essa concepção foi

reformulada por Schanz (1896, p. 7, 23-24) que incluiu também rendas eventuais e segundo o qual a renda é constituída pelo acréscimo de riqueza líquida observado num determinado período de tempo. Líquida porque do conjunto global de rendas percebidas pelo contribuinte são descontados os juros de dívidas despendidos e eventuais prejuízos patrimoniais sofridos.

Esse conceito também foi referendado por Haig em 1921 (1956, p. 75): “Income is the money-value of the net accretion to economic power between two points of time”. E por Simons em 1938 (1970, p. 50): “(...) it is merely the result obtained by adding consumption during the period to “wealth” at the end of the period and then subtracting “wealth” at the beginning”. Em outros termos: consumo mais a variação do estoque da riqueza em determinado período.

Cabe frisar, portanto, que o conjunto de rendas percebidas inclui não apenas as receitas líquidas monetárias provenientes das relações de mercado, mas também os valores relativos a usos de serviços monetariamente avaliáveis, assim como “[...] todos os presentes, heranças, legados, prêmios de loterias, seguros recebidos e ganhos conjunturais de toda a ordem” (SCHANZ, 1896, p. 24). Quer dizer, também o benefício obtido com a utilização da casa própria deve ser monetariamente avaliado e somado ao conjunto de rendas. Schanz exemplifica ainda o conceito com o prazer obtido pelo uso do cavalo de sua propriedade e também por usufruir da beleza do seu jardim. Sem dúvida um conceito bastante amplo, cuja aplicação no mundo real tem sido apenas parcial, tendo como exemplo mais saliente a tributação em países europeus da renda presumida em forma de aluguel quando da utilização da moradia própria (MESSERE, 1993, p. 281).

As heranças, os legados e as doações são, pois, parte integrante do conceito de renda, conforme acima explicitado por Schanz e especialmente discutido e destacado por Simons (1970, p. 56-58). A questão em aberto era se essa parcela de renda seria submetida à tributação por um imposto de renda das pessoas ou por um imposto específico em separado. Por apresentar valores fora da média dos rendimentos anuais, elevando eventualmente o nível de tributação naquele período a níveis muito acima do habitual, sugere-se e pratica-se a instituição de uma tributação em separado para as heranças, legados e doações.

Esse imposto, segundo a teoria da tributação equitativa (LAGEMANN, 2001, p. 296), que se orienta primordialmente pelo princípio da justiça, deve ser estruturado com uma base de incidência ampla, incluindo nela todas as heranças e doações, excluindo apenas pequenos valores recebidos por cada herdeiro mediante a concessão da isenção. Os bens e direitos acima desse valor deveriam ser tributados a uma alíquota progressiva, seguindo duplo critério, considerando o grau de parentesco e o valor da herança ou o valor do patrimônio preexistente do beneficiário. Dessa forma, quanto mais distante o grau de parentesco do herdeiro com o “de cuius”, maior a alíquota. E também mais alta a alíquota para quinhões com maior valor. Alternativamente ao valor do quinhão poderia ser considerado o patrimônio preexistente de cada herdeiro, sendo a alíquota calibrada de acordo com o valor desse patrimônio. Essa última alternativa tomaria, assim, uma referência fora dos bens objeto de herança, exigindo um levantamento com elevados ônus para a administração tributária.

Finalmente, vale destacar que a aplicação da alíquota progressiva não deve buscar a mudança da posição dos indivíduos no *ranking* na escala de rendas, mas apenas diminuir a diferença entre as rendas de que cada qual dispõe (SIMONS, 1951, p.65). Enfim, aproximação, mas não inversão das rendas.

3 A progressividade sob o ponto de vista da técnica de tributação

A operacionalização da progressividade, sugerida pelos teóricos para a tributação das heranças e doações, se assenta no comportamento da alíquota e da carga tributária.

A alíquota define a relação entre o débito tributário e a base de cálculo. A alíquota prevista em lei denomina-se de alíquota nominal. A alíquota média e a alíquota marginal, porém, resultam de um cálculo cujo valor pode coincidir ou não com a alíquota nominada em lei.

A alíquota média resulta da divisão do débito do imposto pela base de cálculo, enquanto a alíquota marginal resulta da divisão da variação do débito pela variação da base de cálculo.

Tomemos um exemplo numérico, considerando uma situação inicial com um débito de R\$ 40 e uma base de cálculo de R\$ 100 e uma situação final com um débito de R\$ 80 e uma base de cálculo de R\$ 320.

Nesse caso, a alíquota média na situação inicial é de 40% ($= (40/100)*100$) e de 25% ($= (80/320)*100$) na fase final. A alíquota marginal no intervalo da base de cálculo entre R\$ 100 a R\$ 320 é de 18%, pois a

variação do débito entre as duas situações é de R\$ 40(=(80-40) e a variação da base de cálculo de R\$ 220 (=320-100). A proporção entre R\$ 40 e R\$ 220 é de 18% (=40/220)*100).

Para ilustrar a situação acima de confrontar o valor da alíquota nominal com a alíquota média, lembramos a tributação pelo ICMS das refeições fornecidas em restaurantes. Para essa operação, a alíquota prevista em lei é de 12%. Assim, uma refeição no valor de R\$ 20,00 originaria um débito de R\$ 2,40. Entretanto, como os restaurantes se beneficiam, no momento da apuração desse imposto, da redução da base de cálculo para 70% e da adjudicação de crédito presumido por conta de insumos isentos, seu débito efetivo estima-se em R\$ 0,80. Quer dizer, para a alíquota nominal de 12% se registra uma alíquota média (ou efetiva) de 4% (=(0,80/20)*100).

O comportamento da alíquota (progressivo, proporcional e regressivo) pode ser identificado pela relação que se estabelece entre o comportamento da alíquota média e o da base de cálculo ou o da alíquota marginal. São duas, portanto, as formas de qualificar o comportamento da alíquota, conforme Zimmermann e Henke (1994, p. 120-2).

No primeiro caso, considerando o comportamento da alíquota média em relação à base de cálculo obtém-se uma:

- alíquota progressiva: quando a alíquota média aumenta (diminui) com o aumento (redução) da base;
- alíquota proporcional: quando a alíquota média permanece constante com a variação da base;
- alíquota regressiva: a alíquota média diminui (aumenta) com o aumento (redução) da base.

No segundo caso, considerando o comportamento da alíquota média em relação à alíquota marginal, obtém-se uma:

- alíquota progressiva: quando a alíquota média é inferior à alíquota marginal, com duas situações específicas:
- progressividade direta: quando a alíquota média aumenta com o aumento da alíquota marginal;
- progressividade indireta: quando a alíquota média aumenta com a alíquota marginal constante, mas com faixa isenta.
- alíquota proporcional: quando a alíquota média é igual à alíquota marginal;
- alíquota regressiva: quando a alíquota média é superior à alíquota marginal.

No caso da carga tributária, em que se relaciona a receita tributária com a renda, a carga é progressiva quando ela aumenta (diminui) com a elevação (redução) da renda; proporcional, quando ela se mantém constante com a variação da renda; e regressiva, quando ela diminui (aumenta) com a elevação (redução) da renda.

Finalmente, cabe salientar que o comportamento da alíquota de determinado imposto pode ser diferente do comportamento de sua carga, porque no primeiro caso a referência é a base de cálculo enquanto a renda o é no segundo. Apenas no caso do imposto sobre a renda o comportamento da alíquota pode ser semelhante ao comportamento da carga, pois a base de cálculo é a própria renda (ZIMMERMANN & HENKE, 1994, p. 122). Como a seguir serão tratadas as heranças e doações, cabe lembrar que, sob o ponto de vista de sua concepção teórica, elas são percebidas pelos beneficiários como um fluxo de renda, integrando um conjunto maior de rendas. Isto significa dizer que o comportamento da alíquota que será identificado a seguir, embora esteja associado a uma renda, não terá uma relação com toda a renda do contribuinte, sinalizando que para ser identificada a carga tributária seria necessário conhecer a renda total dos contribuintes, o que não é o caso.

4 O ITCD no RS: antecedentes, histórico, comportamento da alíquota e sugestão de estruturação progressiva da alíquota

4.1 Antecedentes

A Constituição de 1891, em seu artigo 8º, definiu a tributação sobre a transmissão de propriedades na competência estadual e apenas a Constituição de 1934, também no artigo 8º separou a tributação da transmissão de propriedade entre “causa mortis” e “inter vivos”, mantida a competência estadual. A Constituição de 1967 novamente unificou a tributação sobre a transmissão de propriedades, restringindo-as

aos imóveis, criando o imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a ele relativos (ITBI) cuja receita seria dividida com os municípios na proporção de 50%. Na sua estrutura de alíquotas existia a diferenciação entre as transmissões gratuitas e onerosas. Essa divisão acabou sendo consagrada pela Constituição de 1988 que instituiu dois diferentes impostos: o imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD), na competência estadual; e o imposto sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI), na competência municipal. Cada ente de governo fica com as receitas por ele arrecadadas.

O quadro referencial para a análise da política tributária realizada no ITCD é o Quadro 1, abaixo, que apresenta as alíquotas do ITBI, de competência estadual, com destaque para a alíquota de 4% prevista para as transmissões “a título gratuito”, vigente de 1º de janeiro de 1982 até 28 de fevereiro de 1989, considerando que o primeiro imposto é tido como o sucessor e, logicamente, o prosseguimento do segundo.

Quadro 1

Alíquotas do ITBI do RS: de 1967 a 1989

FATOS GERADORES	PERÍODO	
	De 1º/01/1967 a 31/12/1981	De 1º/01/1982 a 28/02/1989
Transmissões		
Financiadas pelo sistema financeiro da habitação:	0,5%	
a) Sobre o valor financiado		0,5%
b) Sobre o valor restante		2%
A título oneroso	1%	2%
A título gratuito	2%	4%

FONTE: Lei nº 5.384/66, artigo 8º e Lei nº 7.608/81, artigo 11.

NOTA: A isenção referia-se a transmissões a título gratuito de pequeno valor e/ou era condicionada, como à aquisição do primeiro terreno (Lei nº 7.608, art. 8º).

Importante registrar que as transmissões “a título gratuito”, que estavam fora das condições de isenção, eram submetidas à aplicação da alíquota nominal de 4% sobre o valor da base de cálculo, sem considerar uma faixa isenta. Dessa forma, qualquer que fosse o valor transmitido, a alíquota efetiva era de 4%. Para qualquer variação na base, a alíquota permanecia constante. E era igual à alíquota marginal. Dessa forma, o comportamento da alíquota era proporcional para todo e qualquer valor tributado. Para o fisco não havia diferenciação entre grandes e pequenos valores herdados ou doados. Não se praticava no ITBI, portanto, a progressividade da alíquota sugerida pelos teóricos da tributação equitativa.

Diante da falta de informações a respeito da renda dos contribuintes do ITBI, nada se pode concluir a respeito do comportamento da carga tributária.

4.2 Histórico

A lei básica do ITCD do RS é a Lei nº 8821, de 27 de janeiro de 1989, que produziu efeitos a partir de 1º de março de 1989 e foi regulamentada pelo Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989. Alterações foram introduzidas por legislação posterior, as quais serão referidas no decorrer do texto a seguir.

A sua receita no período de 1989 a 2015, registrada na Tabela 1, abaixo, evidencia uma reduzida participação na receita tributária estadual, cujo percentual se situa entre 0,31%, em 1990, e 1,99%, em 2015 com uma queda no intervalo de 1999 a 2008 de 0,70% para 0,42%. Há que se chamar a atenção, também, desde já, para o aumento ocorrido a partir de 2010 e, mais precisamente, para o recorde estabelecido no ano de 2015, fatos que merecerão esclarecimentos adiante. Outrossim, cabe referir que os registros do Balanço Geral do Estado pouca atenção deram ao ITCD nos seus primórdios, na medida em que a receita do ITBI, dividida com os municípios, ainda continuava a apresentar valores maiores do que os arrecadados com o novo imposto. Entende-se isso porque os inventários tendem a demorar até serem concluídos, distanciando o momento do pagamento do momento do fato gerador. Fato que também impede uma avaliação mais precisa, no presente momento do efeito a ser provocado pelas alterações na estrutura das alíquotas vigentes a partir de 1º de janeiro de 2016. Mas um aspecto aparece claramente: a antecipação de pagamentos no ano de 2015, considerando-se que no mês de dezembro de 2015 a receita foi de R\$ 186 milhões. O que explica a queda da receita de 2016 em relação a 2015. Apenas em 2017 deverá se impor a nova realidade.

Tabela 1

Receita do ITCD e sua participação na receita tributária do RS de 1989 a 2015.

ANOS	RECEITA (R\$ MI)	% RECEITA TRIBUTÁRIA	ANOS	RECEITA (R\$ MI)	% RECEITA TRIBUTÁRIA
1989	-	-	2003	60,2	0,61
1990	Cr\$ 586 mi	0,31	2004	62,2	0,58
1991	Cr\$ 4,304 bi	0,48	2005	63,0	0,51
1992	Cr\$ 51,956 bi	0,54	2006	61,5	0,47
1993	CR\$ 1,265 bi	0,63	2007	65,7	0,48
1994	11,3	0,52	2008	69,3	0,42
1995	20,3	0,56	2009	82,9	0,48
1996	23,1	0,55	2010	247,0	1,18
1997	23,5	0,55	2011	234,6	1,06
1998	30,1	0,67	2012	225,4	0,93
1999	34,5	0,70	2013	351,5	1,28
2000	33,7	0,56	2014	321,4	1,08
2001	40,5	0,57	2015	619,6	1,99
2002	50,6	0,65	2016(set)	252,4	1,05

FONTE DOS DADOS BRUTOS: Balanço Geral do Estado de 1989 a 1993.

SEFAZ. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/AFE/REC-CON_1.aspx>.

Acesso em: 11/01/2016.

RS/SEFAZ/RE/DEE.

NOTA: 1. (-) não disponível.

2. Moedas: Cr\$ = Cruzeiro; CR\$ =Cruzeiro Real e R\$ = Real.

4.3 Comportamento da alíquota

Antes de realizar a análise do comportamento da alíquota do ITCD do RS na sua história, cabe destacar algumas peculiaridades.

4.3.1 Peculiaridades

Desde o início da vigência desse imposto, considerando o ambiente econômico com altas taxas de inflação, os valores da sua base de cálculo foram convertidos em UPF-RS (Unidade Padrão Fiscal), um indexador com valor definido pela administração tributária do RS com base no comportamento da inflação. Porém os fatos geradores ocorridos no período de 13 de junho de 1996 a 31 de dezembro de 2000, por determinação da Lei nº 10.904, de 29 de dezembro de 1996, foram quantificados tendo como indexador a Unidade Fiscal de Referência (UFIR), criada pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, como “medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos” na área federal. Devido à extinção desse indexador pela Medida Provisória nº 1973-67, de 26 de outubro de 2000, a partir de 1º de janeiro de 2001 voltou a ser considerada a Unidade Padrão Fiscal (UPF-RS). Como o valor da UFIR para 2000 estava fixada em R\$ 1,0641 e a UPF-RS em R\$ 6,0755, a conversão das tabelas de alíquotas expressas em UFIR para UPF-RS ocorreu mediante a multiplicação do número de UFIRs por 0,175146078. Embora a diversidade de indexadores no período em pauta, as tabelas para a análise apresentarão a base de cálculo sempre em UPF-RS.

No que concerne às medidas de política tributária, registre-se que em 1989, somente, houve uma redução na base de cálculo em valor equivalente a 1000 UPF-RS, no ano que a alíquota era aplicada ao valor do monte-mor, que é a soma de todos os quinhões. A partir de 1990 ela passou a ser apurada em relação ao quinhão hereditário. De 1º de janeiro de 1990 a 16 de agosto de 1993 não havia isenção relativa às alíquotas. Ou seja, não existia a faixa de 0%. A isenção de pequenos valores, não submetidos à tabela de alíquotas sempre foi mantida na legislação.

As tabelas de alíquotas a seguir destacadas seguem o definido na legislação, evidenciando a intenção do poder público. Há que se registrar, porém, que as mesmas não foram necessariamente aplicadas dessa forma no RS em todos os casos na medida em que desde os primórdios da instituição do imposto houve um questionamento judicial por parcela de contribuintes em relação à progressividade nelas expressa, com a escala de alíquotas de 1% a 8%.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ-RS) se posicionou sempre contra a progressividade, tendo tomado inicialmente a decisão de que deveria valer a lei anterior do ITBI (quer dizer, alíquota única de 4%), mas estabeleceu a seguir o entendimento de que a nova lei do ITCD teria validade, desde que se aplicasse a alíquota mais baixa da tabela, a de 1%, para todos os valores de quinhões acima do valor beneficiado com a isenção (ROCHA, p. 14). A questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal (STF) por contestação da administração tributária do estado do Rio Grande do Sul e teve decisão em fevereiro de 2013. Mesmo que dois ministros tenham se manifestado contra a progressividade, argumentando que “a regra instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul admitiu a progressão de alíquotas sem considerar a situação econômica do contribuinte, no caso, o destinatário da herança”, a maioria concluiu que “essa progressividade não é incompatível com a Constituição Federal nem fere o princípio da capacidade contributiva (grifos nossos!!)” (STF reconhece..., 2013).

Observa-se que os ministros contrários à progressividade “à la gaúcha” destacam o fato de que a forma adotada pelo RS considera apenas o comportamento da alíquota, esquecendo-se do comportamento da carga tributária, pois omite a “situação econômica” do contribuinte. Juridicamente é lembrado que tributos pessoais podem ter alíquota progressiva, mas tributos reais não. Os ministros que votaram favoravelmente aos interesses do fisco gaúcho argumentam com a negativa: que a progressividade da alíquota não fere o princípio da capacidade contributiva e que também não é incompatível com a Constituição Federal. Lembra-se, finalmente, que o Senado Federal emitiu a Resolução nº 9, de 5 de maio de 1992, permitindo a progressividade da alíquota, fixando a alíquota máxima em 8%.

Feitos esses registros, cabe agora apresentar o comportamento da alíquota, descrevendo-o ao longo da base de cálculo e registrando as variações no grau de progressividade.

4.3.2 Análise das tabelas

A Tabela 2, abaixo, teve vigência no período de 1º de março a 31 de dezembro de 1989, no Governo Pedro Simon (1987 a 1990).

Tabela 2

Alíquotas do ITCD para Heranças e Doações
no RS (01/03 a 31/12/1989)

BASE DE CÁLCULO -UPF/RS	ALÍQUOTA (%)
Entre 0 e 2000	Isento
Entre 2001 e 4000	1
Entre 4001 e 6000	2
Entre 6001 e 9000	3
Entre 9001 e 12000	4
Entre 12001 e 20000	5
Entre 20001 e 30000	6
Entre 30001 e 50000	7
Acima de 50001	8

FONTE: Lei nº 8.821/89, art. 18.

Isentos estavam imóveis urbanos de até 2.000 UPF-RS e imóveis rurais com área de até 25 ha e 6.000 UPF-RS, desde que atendidas condicionantes definidas na lei. Fora esses imóveis, os demais bens herdados ou doados estavam submetidos às alíquotas acima, que oferecia uma isenção geral de até 2.000 UPF-RS. Monte-mor acima desse valor era tributado por alíquotas médias crescentes, por intervalos, caracterizando no conjunto da tabela uma alíquota progressiva, que apresentava, porém, faixas de alíquota proporcional, pois a alíquota média era constante nas faixas de base de cálculo definidas na tabela. Valores crescentes de base de cálculo dentro da faixa apresentavam uma alíquota média constante, o que, pela regra definida em item anterior, caracteriza o comportamento proporcional da mesma. Somente com a troca de faixas é que ocorria uma elevação da alíquota média com o aumento da base de cálculo, caracterizando a progressividade, apregoada pelos teóricos da tributação equitativa.

Como, entretanto, não existe a possibilidade de dedução de qualquer valor, há uma inversão no “ranking” dos valores herdados/doados após a tributação na parte inicial de cada faixa. Exemplificando apenas com as faixas de 7% e 8% vê-se que o monte-mor de 50.000 UPF-RS, tributado a 7%, resulta numa herança equivalente a 46.500 UPF-RS, enquanto o de 50.001 UPF-RS, tributado a 8%, se reduz a 46.000 UPF-

RS, portanto, menor que o valor líquido de um monte-mor menor. Nesse caso, somente valores acima de 50.544 UPF-RS, tributados a 8%, terão valor líquido superior a 46.500 UPF-RS.

Saliente-se que esse fenômeno caracteriza a estrutura da tabela de alíquotas enquanto progressiva em toda a sua história, até os dias de hoje, constituindo uma inversão a ser evitada pela aplicação da progressividade conforme definida pela teoria da tributação equitativa.

A partir de 1º de janeiro de 1990, até hoje, a alíquota passou a ser apurada em relação ao quinhão hereditário, que é a parcela correspondente a cada um dos herdeiros. E a partir de então houve uma aplicação de alíquota diferenciada entre heranças e doações. Nosso foco fixará apenas a política relativa às heranças, explicitada no Quadro 2, cobrindo o período de 1º de janeiro de 1990 até os dias de hoje, onde estão caracterizadas as suas diversas fases. As alíquotas aplicadas nas doações seguem o comportamento da tabela relativa às heranças, com a observação de que a alíquota de entrada daquelas normalmente corresponde à da terceira faixa das heranças (3%). Esse percentual também será adotado quando da instituição de alíquota única, comentada a seguir.

Quadro 2

Alíquotas do ITCD para heranças no RS (desde 1/1/1990 até hoje)

PERÍODO	1/1/1990-16/08/1993	17/8/1993-12/06/1996	13/6/1996-31/12/1997	1/1/1998-30/12/2009	31/12/2009-31/03/2010	1/4/2010-31/12/2015	1/1/2016 A ...
Alíquota	UPF-RS	UPF-RS	UPF-RS(*)	UPF-RS(*)	UPF-RS	UPF-RS	UPF-RS
Isenta (0)		Não superior a 12.000	Não superior a 12.260,23	Não superior a 10.509	Não superior a 10.509	Não superior a 10.509	Não superior a 2000
1%	Não superior a 4.000	> 12.000 até 15.000	> 12.260,23 até 15.763,15	> 10.509 até 14.012	> 10.509 até 14.012		
2%	> 4000 até 6000	> 15.000 até 20.000	> 15.763,15 até 21.017,53	> 14.012 até 17.515	> 14.012 até 17.515		
3%	> 6.000 até 9.000	> 20.000 até 25.000	> 21.017,53 até 26.271,91	> 17.515 até 21.018	> 17.515 até 21.018		> 2.000 até 10.000
4%	> 9.000 até 12.000	> 25.000 até 30.000	> 26.271,91 até 31.526,29	> 21.018 até 22.769	> 21.018	> 10.509	> 10.000 até 30.000
5%	> 12.000 até 20.000	> 30.000 até 35.000	> 31.526,29 até 36.780,68	> 22.769 até 24.521			> 30.000 até 50.000
6%	> 20.000 até 30.000	> 35.000 até 40.000	> 36.780,68 até 42.035,06	> 24.521 até 26.272			> 50.000
7%	> 30.000 até 50.000	> 40.000 até 50.000	> 42.035,06 até 43.786,52	> 22.272 até 28.024			
8%	> 50.000	> 50.000	> 43.786,52	> 28.024			

FONTE: Leis nºs 8.963/89, 9.939/93, 10.800/96, 11.074/97, 11.561/00, 13.337/09 e 14.741/15.

NOTA: No período de 13/6/1996 a 31/12/2000, o valor estava expresso em UFIR.

Com a mudança de base de monte-mor para quinhão, no caso das heranças, não há possibilidade de estabelecer uma comparação mais rigorosa entre o período inicial de 1989 e o de 1990 em diante até agosto de 1993, mas permite inferir uma redução da carga para todos os contribuintes. Por um lado, não foi considerada a isenção incondicionada, dentro da tabela, mas as parcelas de heranças submetidas à tributação (entenda-se a base de cálculo) agora passarem a ser menores, a não ser no caso de único herdeiro. Manteve-se o comportamento progressivo da alíquota e a alíquota proporcional nas diversas faixas da base de cálculo.

A partir de 17 de agosto de 1993 (Governo Alceu Collares, de 1991 a 1994), com vigência até 12 de junho de 1996, observa-se a retomada da isenção dentro da tabela e o aumento da faixa de entrada, beneficiando os contribuintes de menores valores, elevando-se, assim, o grau de progressividade, pois a faixa submetida à alíquota máxima de 8% foi mantida em valores acima de 50.000 UPF-RS, enquanto as demais foram aumentadas no seu valor de entrada.

No período de 13 de junho de 1996 a 31 de dezembro de 1997, no Governo Antônio Britto (1995-1998) existe uma variação pequena nos valores das faixas, denotando um aumento no valor de entrada, exceto na última faixa, cujo valor foi reduzido, submetendo um número maior de contribuintes à alíquota máxima de

8%, elevando, assim, levemente o grau de progressividade em relação às faixas inferiores, ampliando a faixa proporcional nas bases mais elevadas.

A partir de 1º de janeiro de 1998 observa-se um aperto fiscal, quando passa a valer uma tabela em que todas as faixas têm seus valores de entrada reduzidos. A faixa isenta cai de 12.260,23 UPF-RS para 10.509 UPF-RS e a alíquota máxima de 8% já deverá ser paga pelos contribuintes com quinhão no valor a partir de 28.024 UPF-RS, quando antes esse estava definido em 43.786,32. Claramente uma tentativa de elevar receitas. A faixa progressiva se encurta e se amplia enormemente a faixa proporcional. Amplia-se a faixa das “heranças de ricos”. Essa forma de tributação, definida pelo Governo Antônio Britto (1995-1998), ficou vigente durante o período dos Governos Olívio Dutra (1999-2002) e Germano Rigotto (2003-2006), sendo alterada apenas no Governo Yeda Crusius (2007-2010).

A decisão de mudança, na ocasião, sem dúvida, está associada à situação de crescente demanda judicial por parte dos contribuintes, com efeitos nítidos sobre o valor arrecadado, o que pode ser verificado na leitura dos dados da Tabela 1. O peso relativo da receita do ITCD alcança percentual abaixo de 0,50% da receita tributária no período de 2006 a 2009. A disputa jurídica, em que o Estado estava sendo obrigado a aceitar a aplicação da alíquota mínima de 1% definida pelo TJ-RS nos casos com demanda judicial, levou a administração tributária a propor novas regras para os fatos geradores a partir de 2010, quando deveria valer para todos os valores acima do limite isento, de 10.509 UPF-RS, vigente desde 1998, a alíquota única de 4%. Seria uma forma de corresponder à primeira interpretação do TJ-RS, associada à prática conhecida dos tempos do ITBI (numa lembrança da máxima de que “imposto bom é imposto velho”, na medida em que já existem hábitos arraigados e aceitos pelo contribuinte). Reconhecendo que essa decisão prejudicaria os contribuintes com menores quinhões e que não demandavam a justiça, foi dado um prazo de ajuste de 90 dias aos mesmos, quando vigeu a tabela com alíquotas até o máximo de 4%, mantidos os intervalos aplicados desde 1998. Os contribuintes enquadrados em faixas acima dos 4% já estavam automaticamente favorecidos.

Dessa forma, ampliou-se ainda mais o espaço da alíquota proporcional. Agora todos os valores herdados acima de 10.809 UPF-RS recebiam o mesmo tratamento. Sem dúvida, uma tentativa de “resolver” a questão, já que o STF avançava lentamente na sua decisão. Quem sabe, a redução da alíquota, aproximando-a ao imaginário do contribuinte, poderia reduzir as demandas judiciais e fortalecer as receitas do ITCD?

Os dados da Tabela 1 respondem positivamente. O patamar de receita salta de R\$ 82,9 milhões em 2009 para R\$ 247,0 milhões em 2010. Cabe salientar que outra razão para o crescimento da receita nesse período está na gestão, que conseguiu acelerar os processos pela sua automatização e que teve acesso a informações a respeito de doações graças a um convênio com a Receita Federal.

O Governo Tarso Genro (2011-2014) manteve a política, não mexendo na estrutura da tabela de alíquota única de 4% para heranças e de 3% para doações. Antes reforçou essa estratégia, ao estender aos fatos geradores do ITCD ocorridos até 30 de dezembro de 2009 a aplicação da alíquota de 4% (ou 3%) sempre que a alíquota aplicável fosse superior a 4% (3%) (Lei nº 13.803, de 3 de outubro de 2011). Mas estabelecia condições: solicitar o benefício, pagar integralmente o valor apurado até 31 de dezembro de 2011 e renunciar a “qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial (...) de forma irrevogável e irretratável” (Lei nº 13.803/11, art. 1º, par. 1º). O benefício é renovado pela Lei nº 14.136, de 30 de novembro de 2012, mudando a condição do pagamento, acrescentando a possibilidade do pagamento (art. 2º, par.1º, inciso II) “do complemento do valor, no caso de pagamento parcial anterior à data de início de vigência” da referida lei.

O pronunciamento do STF em fevereiro de 2013, dando ganho de causa ao governo do Estado do RS, ensejou a regularização dos processos de inventários beneficiados pela decisão do TJ-RS com a aplicação da alíquota de 1%, o que certamente favoreceu o crescimento da receita para R\$ 351,5 milhões nesse ano e a manutenção do patamar um pouco mais baixo de R\$ 321,4 milhões em 2014.

Mas foi no ano de 2015 que se registrou o fenômeno de arrecadação, saltando a mesma para R\$ 619,6 milhões, correspondendo a inéditos 1,99% da receita tributária. Já o resultado do primeiro semestre tinha chamado a atenção. As razões aventadas pelos analistas eram duas (ARRECADANÇA..., 2015). Uma era a intenção do governo federal, referida na introdução deste artigo, de criar um “adicional” ao ITCD estadual. Outra era o projeto de lei nº 213/2015 prevendo uma mudança na estrutura da alíquota única de 4%, aproveitando a decisão favorável emanada pelo STF e tornando esse imposto “mais um instrumento” de ajuste das finanças por parte do Governo José Ivo Sartori (2015-...). As ações de planejamento tributário, com a “antecipação da legítima” podem explicar, assim, parte desse movimento.

Das duas razões acima aventadas, a segunda se tornou realidade a partir de 1º de janeiro de 2016, com a aprovação da Lei nº 14.471, de 24 de setembro de 2015. Entre o período da aprovação e o início de

vigência havia tempo para a evasão legal para os contribuintes que o desejassem. E a receita do mês de dezembro de 2015 chegou aos R\$ 186 milhões, uma clara antecipação que explica a “explosão” da receita de 2015 e a relativa queda (dados até setembro) em 2016, já referida acima.

A tabela em vigor não alterou a situação dos quinhões com valores entre 10.509 a 30.000 UPF-RS, que permaneceram submetidos à alíquota de 4%, e também não mexeu com os valores até 2.000 UPF-RS, que continuam isentos. As demais heranças foram todas penalizadas com elevação da carga. As contidas na faixa de mais de 2.000 até 10.000 UPF-RS, antes isentas, estão sendo submetidas à alíquota de 3% (alíquota inicial!), enquanto os valores de mais de 10.000 até 10.509, também antes isentos, são tributados à alíquota de 4%. Os valores acima de 30.000 UPF-RS, antes tributados a 4%, estão em duas faixas: até 50.000 UPF-RS, com alíquota de 5% e superior a 50.000 UPF-RS, 6%.

Em relação à situação vigente, a nova realidade restabelece a progressividade da alíquota, e, em comparação com o existente até 30 de dezembro de 2009, amplia a faixa de progressão na base de cálculo, elevando-a novamente para 50.000 UPF-RS, vigente até 1996, mas estabelece um limite de alíquota menor, de 6%, contra os 8%, históricos.

A repercussão dessa nova estrutura de alíquotas está para ser contada. O que deverá ser objeto de análises futuras. Mas o que merece, ainda, uma consideração é o fato de nela continuar a existir a mudança no “ranking” das heranças no início de uma faixa em relação ao final da faixa anterior, antes e após a tributação, como foi caracterizado anteriormente. Algo que não faz parte das propostas da teoria da tributação equitativa que tem na progressividade o seu principal instrumento de realizar a justiça tributária. Para superar essa situação a estrutura de alíquotas deveria ter um mecanismo que propicie o crescimento contínuo da alíquota média, como será exemplificado a seguir.

4.4 Estrutura progressiva da alíquota

Repetindo os percentuais das alíquotas nominais atuais, e com a finalidade de estruturar o sistema de alíquotas de uma forma progressiva, sem que a sua aplicação implique a mudança no “ranking” das heranças recebidas constatada na atual forma de tributação do ITCD, apresentamos a Tabela 3 abaixo.

Tabela 3

Alternativa de tabela progressiva do ITCD do RS

FAIXA - UPF/RS	ALÍQUOTA	VALOR A DEDUZIR - UPF/RS
Não superior a 2000	Isenta	0
➤ 2.000 até 10.000	3%	60
➤ 10.000 até 30.000	4%	160
➤ 30.000 até 50.000	5%	460
➤ 50.000	6%	960

FONTE DOS DADOS BRUTOS: Estrutura de alíquotas vigente a partir de 1º/1/2016, definidas na Lei nº 14.471/15.

NOTA: Esse quadro resulta de um exercício realizado pelos autores em que se tomam as faixas de base de cálculo e se calcula com as alíquotas nominais previstas em lei a forma de transformar a estrutura de alíquotas de alíquota média para marginal). Assim, a fonte dos dados é da própria lei.

Nela, observa-se que após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, se permite a dedução de valor definido de forma a que se efetive uma tributação por faixas, tornando os percentuais explicitados na tabela (de 3% a 6%) alíquotas marginais e não mais alíquotas médias. As alíquotas médias deverão ser calculadas e a curva do conjunto dessas alíquotas médias será contínua e crescente, aplicando-se dessa forma a progressividade, sem inverter a posição no “ranking” das heranças recebidas, atendendo-se, assim, plenamente o sugerido pelos teóricos da tributação equitativa.

Qual a razão de o governo não ter realizado esse ajuste? Ao não realizar esse ajuste se garante uma receita maior, pois a curva da alíquota média na formulação da Tabela 3 se situa abaixo da alíquota marginal.

Existe um espaço em adicionar mais dois degraus (de 7% e de 8%), o que favoreceria realizar o ajuste com possibilidade de melhorar a receita. Mas essa decisão depende da avaliação mais rigorosa do resultado da receita e do risco de uma “fuga” de fatos geradores em direção ao ITBI municipal, caracterizado por transferências onerosas e com alíquota normalmente de 3%.

5 Conclusão

As heranças, assim como as doações, integram conceitualmente a renda, segundo a teoria da renda definida pelo acréscimo de riqueza líquida. Segundo a teoria da tributação equitativa, o imposto sobre heranças deve ter base ampla e alíquota progressiva. Mas a progressividade não deve servir para inverter o “ranking” da posição econômica dos herdeiros entre o momento antes e após a tributação.

O comportamento da alíquota associa o valor devido à base de cálculo, enquanto o comportamento da carga tributária associa o valor devido à renda. Dessa forma, a instituição de alíquota progressiva não garante a progressividade da carga tributária, objetivo último da justiça social. Esse fato somente pode ocorrer no caso do imposto sobre a renda, quando a renda, referência da carga, é a base de cálculo. As heranças e doações fazem parte da renda, mas não constituem a sua integralidade, o que deixa em aberto a relação entre uma alíquota progressiva nesse imposto e o comportamento de sua carga.

O ITCD sucedeu o ITBI, imposto com alíquota proporcional para as transmissões “a título gratuito”, com uma alíquota única de 4%, e foi estruturado com uma alíquota progressiva desde a sua instituição, com faixas de 1% a 8%, mas sem considerar a progressividade de sua carga, o que denotaria um adicional esforço administrativo.

No decorrer de sua história teve alterada a estrutura original com favorecimento para valores menores no Governo Alceu Collares e na busca de receita no Governo Antônio Britto, a qual foi mantida no Governo Olívio Dutra. Mas o mais marcante em toda a trajetória foi a contestação judicial por parte de contribuintes da progressividade da alíquota desde os seus primórdios.

A longa luta nos tribunais, onde inicialmente foi negada a possibilidade da progressividade e se decidiu pela aplicação da alíquota mínima, de 1%, conduziu o Governo Yeda Crusius, finalmente, a buscar uma aproximação ao conceito preponderante do meio jurídico estadual. Estabeleceu a alíquota única de 4% para as heranças e de 3% para doações, no final de 2009, abrindo mão da progressividade para os fatos geradores futuros. O resultado na receita foi imediato, evidenciado pela mudança no seu patamar, elevando-se dos R\$ 82,9 milhões de 2009 para os R\$ 247 milhões em 2010, para o que concorreu também a ação da gestão tributária. O Governo Tarso Genro ampliou temporalmente essa medida, concedendo a possibilidade da alíquota proporcional também para os fatos geradores anteriores a 30 de dezembro de 2009, condicionada ao pagamento do devido em prazos definidos e à renúncia à contenda judicial.

A decisão do STF, confirmando a tese do fisco estadual em fevereiro de 2013, possibilitou a que o Governo José Ivo Sartori restabelecesse a progressividade, a partir de 1º de janeiro de 2016. Mas essa veio acompanhada do aumento da carga tributária para os herdeiros dos valores mais baixos e mais altos, num contexto em que o ITCD se transforma em mais uma entre as tantas alternativas necessárias para a busca do reequilíbrio fiscal.

A receita de 619,6 milhões, em 2015, revela que o ITCD não é apenas um instrumento disponível para buscar a justiça social, mas também de fortalecimento das finanças em momento de extremo aperto fiscal.

O que falta ao ITCD do RS é um redesenho da tabela de alíquotas de forma a que a progressividade não inverta a posição econômica relativa entre contribuintes antes e após a tributação, o que se alcança com a aplicação de uma alíquota média contínua e não por saltos, como ocorre atualmente.

Finalmente, levantamento da “situação econômica” de cada um dos contribuintes ensejaria um esforço administrativo que ninguém está disposto a bancar, o que nos impede de avaliar o comportamento da carga tributária desse tributo.

Referências

ARRECADADAÇÃO de ITCMD aumenta 103% no primeiro semestre de 2015. **Jornal do Comércio**, edição impressa de 10 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=204634>>. Acesso em 8 abr. 2016.

BRASIL. Lei n. Lei nº 5.384/66, artigo 8º e Lei nº 7.608/81, artigo 11. Dispõe sobre os beneficiários do seguro de vida. Brasília: **Diário Oficial [da] União**, 14 abr. 1943.

BRÜMMERHOFF, Dieter. **Finanzwissenschaft**. 4. Aufl. München; Wien; Oldenbourg, 1989.

HAIG, Robert Murray. The concept of income: economic and legal aspects. In: COMMITTEE OF THE AMERICAN ECONOMIC ASSOCIATION. **Readings in the economics of taxation**. London: George Allen & Unwin, 1959 (1921), p. 54-76.

HALLER, Heinz. **Die Steuern**: Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben. Tübingen: Mohr, 1981.

IMPOSTO sobre herança deve ir ao Congresso após ajuste fiscal; Governo estuda ampliar a alíquota, que hoje não passa de 8%. **Carta Capital**, 22 jun. 2015. Disponível em:

<<http://www.cartacapital.com.br/blogs/parlatorio/imposto-sobre-heranca-deve-ir-ao-congresso-apos-ajuste-fiscal-2971.html>>. Acesso em 7 abr. 2016.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação equitativa. **Ensaaios FEE**, Porto Alegre, v. 22, nº 1, p. 288-306, 2001.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: Valcir Gassen. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira; diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília, Consulex, 2012, p. 51-70.

MESSERE, K. C. **Tax Policy in OECD Countries; choices and conflicts**. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1993.

NEUMARK, Fritz. **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationale Steuerpolitik**. Tübingen: Mohr, 1970.

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

RIO GRANDE DO SUL. Balanço Geral do Estado, de 1989 a 1993.

RS/SEFAZ/RE/DEE – Rio Grande do Sul, Secretaria Estadual da Fazenda, Receita Estadual, Divisão de Estudos Econômico-Tributários.

RIO GRANDE DO SUL. Leis nºs 8.963/89, 9.939/93, 10.800/96, 11.074/97, 11.561/00, 13.337/09 e 14.741/15.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/AFE/REC-CON_1.aspx>. Acesso em: 11 jan. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 8.821 de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Porto Alegre: **Diário Oficial do Estado**, 1989.

ROCHA, Cristiny Mroczkoski. **Aspectos controvertidos do ITCMD**. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_1/cristiny_rocha.pdf>, Acesso em 10 abr. 2016.

SCHANZ, Georg. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. **Finanzarchiv**, 13. Jahrgang, Bd. 1, 1896, p. 1-87.

SIMONS, Henry. **Economic policy for a free society**. 3. Impress. Chicago: The University of Chicago, (1934; 1948) 1951.

SIMONS, Henry. **Personal income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. 6. Impress. Chicago: London: The University of Chicago, (1938) 1970.

STF reconhece possibilidade de cobrança progressiva de imposto sobre transmissão por morte. **Supremo Tribunal Federal**: Brasília, 6 fev. 2013. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=230130>>. Acesso em 13 abr. 2016.

ZIMMERMANN, Horst; HENKE, Klaus-Dirk. **Finanzwissenschaft: eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft**. 7. Aufl.. München: Vahlen, 1994.