XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

CONSTITUIÇÃO, TEORIA CONSTITUCIONAL E DEMOCRACIA II

CAIO AUGUSTO SOUZA LARA

CLOVIS ALBERTO VOLPE FILHO

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

C755
CONSTITUIÇÃO, TEORIA CONSTITUCIONAL E DEMOCRACIA II
[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI
Coordenadores: Caio Augusto Souza Lara, Clovis Alberto Volpe Filho – Florianópolis: CONPEDI, 2024.
Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-981-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Constituição. 3. Teoria constitucional. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU
(2: 2024 : Florianópolis, Brasil).
CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

CONSTITUIÇÃO, TEORIA CONSTITUCIONAL E DEMOCRACIA II

Apresentação

CONSTITUIÇÃO, TEORIA CONSTITUCIONAL E DEMOCRACIA II

Os artigos contidos nesta publicação foram apresentados no grupo Constituição, Teoria Constitucional e Democracia II durante o XIII Encontro Internacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito - CONPEDI, realizado nos dias 18 a 20 de setembro de 2024, sob o tema geral “Estado de derecho, investigación jurídica e innovación”. O evento foi promovido por esta sociedade científica do Direito em coorganização com a Facultad de Derecho de la Universidad de la República Uruguay com o apoio do Programa de Pós-graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal de Goiás. Trata-se de mais uma exitosa experiência de encontro internacional do CONPEDI na América do Sul em mais de três décadas de existência.

A apresentação dos trabalhos abriu caminho para uma importante discussão, em que os pesquisadores do Direito puderam interagir em torno de questões teóricas e práticas, levando-se em consideração a temática central grupo. Essa temática traz consigo os desafios que as diversas linhas de pesquisa jurídica enfrentam no tocante ao estudo dos referenciais teóricos ligados ao Direito Constitucional e ao estudo da democracia.

Os temas abordados vão desde os direitos sociais constitucionalizados, crise democrática e a relação entre os poderes, o que torna este Grupo de Trabalho um dos mais vanguardistas de todo o evento. História do constitucionalismo e das constituições, a obra do jurista Norberto Bobbio e crise de representatividade, dentre outros instigantes temas, foram abordados.

Na coletânea que agora vem a público, encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-graduação em Direito, nos níveis de Mestrado e Doutorado, com artigos rigorosamente selecionados, por meio de dupla avaliação cega por pares (double blind peer review). Dessa forma, todos os artigos ora publicados guardam sintonia direta com este Grupo de Trabalho.

Agradecemos a todos os pesquisadores pela sua inestimável colaboração e desejamos uma ótima e proveitosa leitura!

Caio Augusto Souza Lara

Clovis Alberto Volpe Filho

O ITCMD NA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 123/2023 E A OBRIGATORIEDADE DA INCIDÊNCIA PROGRESSIVA COMO MEDIDA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

THE ITCMD IN CONSTITUTIONAL AMENDMENT NO. 123/2023 AND THE MANDATORY PROGRESSIVE TAXATION AS A MEASURE OF TAX JUSTICE

Guilherme Zocollaro Nogueira [1]
José Antonio de Faria Martos [2]
Laura Samira Assis Jorge Martos [3]

Resumo

A história revela que a busca do Estado por arrecadar recursos necessários ao desenvolvimento da máquina pública por meio de tributos é milenar. Com a evolução das sociedades no campo jurídico, foram instituídos determinados preceitos com o objetivo de mitigar eventuais injustiças na arrecadação tributária. No Brasil, a Constituição de 1988 estabeleceu as bases para um sistema tributário equitativo, incorporando princípios como a isonomia material e a capacidade contributiva, proporcionando tratamento desigual a indivíduos em situações de desigualdade, conforme critérios específicos. O presente estudo objetiva analisar a alteração introduzida pela recente Emenda Constitucional n.º 132/2023, que exige alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), visando promover uma maior efetividade da justiça tributária. Em estados que atualmente utilizam alíquota única, são esperadas e necessárias alterações legislativas que resultarão em um aumento progressivo deste tributo, especialmente para a classe mais abastada da sociedade. Para tanto, aplicou-se o método de abordagem dialético-jurídico, associado à pesquisa bibliográfica, concluindo-se que a recente alteração constitucional está em consonância com a busca pela efetividade da justiça tributária. Contudo, é imperativo que o legislador demande atenção ao fato de que a classe social com maiores recursos possui facilidade para utilizar estratégias legais, por meio de outros institutos jurídicos, visando mitigar o impacto das alíquotas tributárias progressivas

Palavras-chave: Direito constitucional, Justiça tributária, Isonomia, Capacidade contributiva, Imposto de transmissão causa mortis e doação

[1] Mestrando em Direito pela Faculdade de Direito de Franca. Especialista em Direito Público Contemporâneo pela Faculdade de Educação São Luís. Advogado. guilhermezocollaronogueira@yahoo.com.br

[2] Doutor em Direito pela FADISP – São Paulo. Doutor em Direito pela UMSA – Buenos Aires. Professor titular e Coordenador da pós-graduação da Faculdade de Direito de Franca. E-mail: joseantoniomartos@gmail.com

[3] Mestranda pela Faculdade de Direito de Franca. Graduada pela Universidade de Franca. Pesquisadora na área de políticas públicas voltadas aos transgêneros Associada ao CONPEDI. Empresária de agronegócios.

Abstract/Resumen/Résumé

History reveals that the State's pursuit of revenue necessary for the development of the public machinery through taxation is millennial. With the evolution of societies in the legal field, certain precepts have been established to mitigate potential injustices in tax collection. In Brazil, the 1988 Constitution laid the foundations for an equitable tax system, incorporating principles such as material equality and contributive capacity, providing unequal treatment to individuals in situations of inequality according to specific criteria. This study aims to analyze the amendment introduced by the recent Constitutional Amendment No. 132/2023, which mandates progressive rates for the Estate and Gift Tax (ITCMD), aiming to promote greater effectiveness of tax justice. In states currently using a flat tax rate, legislative changes are expected and necessary, resulting in a progressive increase in this tax, particularly for the wealthier segments of society. To this end, a dialectical-legal approach was applied, combined with bibliographical research, concluding that the recent constitutional amendment aligns with the pursuit of effective tax justice. However, it is imperative that the legislator pays attention to the fact that the wealthier social class has the ability to use legal strategies through other legal instruments to mitigate the impact of progressive tax rates.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitutional right, Tax justice, Equality, Contributive capacity, Inheritance tax and donation tax

1 INTRODUÇÃO

A origem dos tributos é ancestral e certamente acompanhou a evolução humana e a formação das primeiras sociedades. Estudos sugerem que a primeira manifestação tributária foi voluntária, ocorrendo sob a forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes em retribuição por seus serviços ou por sua atuação em benefício da comunidade.

Posteriormente, as contribuições tributárias tornaram-se obrigatórias, especialmente quando os derrotados em guerras eram compelidos a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Com o passar do tempo, os governantes começaram a instituir uma contribuição pecuniária a ser paga por seus súditos, formalizando assim o conceito de tributos.

Dessa forma, o contexto envolvendo o poder estatal de tributar gera repercussões milenares na sociedade. Com a evolução dos Estados, o ato de tributar foi se aperfeiçoando, com determinadas especificações, peculiaridades e de acordo com cada uma das sociedades.

Atualmente, existem países que possuem elevada carga tributária, pois visam entregar serviços públicos em maior quantidade e qualidade aos cidadãos. Outros, cujas alíquotas praticadas são significativamente menores, por diversos motivos, normalmente proporcionam serviços estatais menos abrangentes. E, claro, existem aqueles que apesar de praticarem uma carga tributária significativa, também são reconhecidos por sua ineficiência na administração e emprego das verbas públicas.

Nesse sentido, convém mencionar que a intervenção estatal no âmbito das políticas públicas envolve diretamente a adoção de medidas no campo econômico, particularmente no que concerne à tributação e seus impactos. Essas medidas não apenas visam aumentar a arrecadação pública e assegurar a adequada distribuição de recursos, mas também têm o propósito de proporcionar, de maneira organizada e equitativa, uma melhoria nas condições sociais.

O sistema tributário de uma nação exerce influência direta sobre o contexto das políticas públicas, estabelecendo as diretrizes para a incidência de tributos na atividade econômica, definindo as competências dos entes federativos e determinando a destinação e aplicação dos recursos arrecadados, entre outros aspectos. As políticas de arrecadação e de incentivo fiscal, em suas diversas áreas, produtos e serviços, possibilitam ao Estado obter os recursos necessários para sua manutenção.

No Brasil a Constituição Federal de 1988 instituiu as principais regras e disposições acerca do sistema tributário nacional, bem como, trouxe a aplicação de determinados princípios

que devem permear a matéria, como a isonomia e da capacidade contributiva, objetivando assegurar a efetividade de um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, a adoção de alíquotas progressivas é crucial para garantir a justiça tributária e a isonomia. O princípio da progressividade implica que as alíquotas aumentam conforme a capacidade contributiva do indivíduo, assegurando que aqueles com maior capacidade financeira contribuam proporcionalmente mais. Essa abordagem visa mitigar as desigualdades econômicas, promovendo uma distribuição mais equitativa da carga tributária e alinhando-se aos preceitos de equidade e justiça social em uma democracia.

No entanto, o problema reside no fato de que as diretrizes voltadas para a arrecadação e os incentivos fiscais podem, em algumas situações, privilegiar ou prejudicar certos setores da sociedade.

O presente trabalho visa não somente abordar a temática envolvendo a recente alteração do texto constitucional brasileiro que determinou a obrigatoriedade de instituição de alíquotas progressivas para o imposto que incide sobre a doação e a herança, mas também abordar os potenciais reflexos que isso pode gerar quanto a classe mais abastada da nação, a qual detém recursos que possibilitam a utilização de determinados artifícios para evitar o aumento do tributo.

Assim, diante da temática apresentada, esta pesquisa tem como objetivo analisar a questão da isonomia tributária à luz dos preceitos constitucionais e, em seguida, proporcionar uma reflexão crítica acerca das possibilidades que os mais ricos possuem à sua disposição, demonstrando o desafio do legislador para que a efetividade da teoria constitucional da isonomia realmente seja alcançada.

O método de pesquisa adotado é o dialético-jurídico, complementado por uma reflexão crítica e de valor. O estudo fundamenta-se em uma abordagem qualiquantitativa, utilizando revisão bibliográfica e documental, com o objetivo de levantar referências teóricas já analisadas e publicadas. Essas referências são obtidas por meio de doutrinas, livros, artigos de periódicos e revistas nacionais e internacionais, trabalhos acadêmicos e relatórios de instituições públicas e privadas.

2 BREVES ASPECTOS HISTÓRICOS

O ato estatal de tributar a herança transmitida entre as gerações possui caráter milenar, sendo uma das mais antigas formas de cobrança de impostos conhecida, frequentemente utilizada desde a Antiguidade, vez que o patrimônio se mostrava relevante indicador de

capacidade contributiva dos indivíduos (KHAIR, 2005). A história demonstra que diversas civilizações se organizaram juridicamente para a instituição do tributo: Egípcios, gregos e romanos são exemplos reconhecidos.

Petrônio de Araújo (1954), por sua vez, ensina que a origem do imposto sobre causa mortis e doações remonta ao Egito, especificamente no reinado de Psamético I (666 a 654 a.C.), em que um papiro datado do ano 117 a.C. menciona uma lei que tornava obrigatória a inscrição de heranças nos registros públicos, com a previsão de uma espécie de tributo entre 10% e 15% sobre o valor total de bens transmitidos, abrangendo, inclusive, as sucessões em linha reta.

Avançando-se no contexto histórico, na Roma Antiga há divergências sobre qual seria o exato momento de surgimento dessa forma de tributação. Todavia, é possível verificar que a instituição do ato de tributar a sucessão, ao menos de forma temporária e transitória, surgiu através de um édito do Triunvirato, do ano 40 a.C., estabelecendo um legado compulsório a favor do Estado, com incidência sobre todas as sucessões, tendo a finalidade específica de arrecadar e propiciar recursos para guerra contra Pompeu (FONROUGE, 1957). O tributo deixou de ser aplicado após o término da guerra.

Alguns anos depois, sob os auspícios do Imperador Otávio Augusto, entrou em vigor a *Lex Julia Vicesima Hereditatis*, datando do ano 5 d.C, responsável pela instituição do tributo de forma perene. Antônio Nicácio (1959) explica que, necessitando de recursos com o intuito de auferir os necessários fundos indispensáveis à manutenção das pensões dos militares, categoria com determinados privilégios em uma sociedade militarizada, propôs o referido Imperador Augusto ao Senado a criação de um tributo de 5% com incidência sobre as heranças e legados.

Para fins de cálculo, a herança e legado compreenderia a totalidade dos bens, tanto nas sucessões legítimas como nas testamentárias, deduzidas as despesas funerárias, sendo contribuintes somente os cidadãos romanos.

À época, em decorrência da instituição do tributo sucessório, estabeleceu-se prazo para a abertura de testamento, objetivando acelerar o recebimento do imposto e prevenir eventual ações de ocultação.

Com a chegada da Idade Média, em decorrência da diminuição e desaparecimento do Estado, substituído pelos feudos e seus senhores, o tributo sobre a sucessão praticamente deixa de existir, até mesmo pelo fato de os bens, em sua maioria, pertencerem ao próprio senhor feudal. Com o falecimento de eventual vassalo, seus herdeiros poderiam tomar posse do que seria a herança, mediante o pagamento ou assunção de determinadas obrigações para com o suserano.

Nos tempos modernos, parcela da doutrina remete à Inglaterra, por volta do ano de 1694, com a instituição do *probate duty*, a criação do imposto sucessório com os aspectos financeiros que conhecemos atualmente, mediante o estabelecimento de tributação sobre os *chattels*, que eram basicamente todos os bens móveis ou imóveis que não fossem terrenos ou construções sobre estes. (FERNANDES, 2002).

Inclusive, mencione-se que foi instituída a figura de um administrador do patrimônio deixado pelo falecido, semelhante ao inventariante do atual direito pátrio, de forma que os bens não eram transmitidos automaticamente aos herdeiros. O imposto era cobrado logo quando o administrador assumia a sua função.

Posteriormente, já no século XIX, seria instituído o denominado *sucession duty*, que estabelecia a tributação sobre os bem imóveis, dos quais a aristocracia inglesa era proprietária, resultando em um cenário muito próximo dos tempos atuais.

Abordando-se o tema quanto a historicidade nacional, necessário rememorar que no ano de 1808 a família Real se estabeleceu em terras tupiniquins, mediante a transferência da Corte, ante os acontecimentos em Europa, com a invasão de Portugal por Napoleão. Dessa forma, para fins de manutenção de toda a realeza e seus agregados no Brasil, bem como para fomentar as ações de desenvolvimento local, recursos eram cada vez mais necessários.

Assim, logo em 1809, no governo de Dom João VI, estabeleceu-se as disposições contidas no Alvará de 17 de junho 1809, o qual instituiu o imposto das heranças e legados, com a justificativa de aumentar a arrecadação para as necessidades públicas. A alíquota estabelecida inicialmente foi entre 10% e 20%. O menor percentual era aplicado para os parentes colaterais até o 2.º grau, ao passo que para os demais casos incidiria a quinta parte.

Por outro lado, chama-se a atenção para o fato de que havia isenção total do imposto para a transmissão da herança em linha reta, ou seja, entre ascendentes e descendentes.

Somente mais de meio século depois, especificamente em 1869, através do Decreto 4.355, de 17 de abril, a transmissão do patrimônio entre sucessores em linha reta deixou de ser isenta, passando a sofrer a incidência de alíquota de até 10% para os herdeiros necessários (BRASIL, 1869).

Avançando-se, após a Proclamação da República e a novel Constituição de 1891, ficou definida a competência dos Estados para instituição do imposto sobre a transmissão de propriedade em geral, ou seja, a Magna Carta da época não diferenciava a transmissão onerosa e gratuita, de forma que em ambos os casos a competência estadual era assegurada.

Com o avanço do tempo e as demais constituições pátrias e legislação complementar, o imposto foi se amoldando e sofrendo determinadas variações até chegar ao que conhecemos

atualmente, tendo previsão em todas as Constituições desde então, sempre de competência estadual.

3 DA ATUAL PREVISÃO CONSTITUCIONAL E INFRA-CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 regulamentou o sistema tributário nacional, dispondo desde normas principiológicas e disposições com conteúdo genérico, como ao tratar das espécies de tributos *(impostos, taxas e contribuições melhoria)*, bem como tratando especificamente da competência da União, dos Estados e Distrito Federal, e dos municípios em matéria tributária.

Pois bem, a Magna Carta, em seu art. 155, I, mantendo-se a tradição estabelecida desde o século XIX quando da Proclamação da República, prevê a competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição de imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, o qual terá a sua instituição regulada por lei complementar.

O referido imposto é conhecido por sua sigla ITCMD ou ITCD, de acordo com a nomenclatura utilizada nas respectivas legislações estaduais. Todavia, para fins deste trabalho, será referido como ITCMD.

Ele é, portanto, tributo de competência estadual, cuja incidência tem guarida quando da transmissão gratuita de patrimônio de um proprietário para outro. Assim como nas questões atinentes a herança, em que há a transmissão ao herdeiro dos bens que antes integravam o patrimônio do falecido, bem como na hipótese de doação, em que há transmissão de patrimônio para um beneficiário, o qual antes era de titularidade do doador, tem-se uma circulação e transferência gratuita de patrimônio.

Pois, se há uma contraprestação para a transmissão do bem ou patrimônio, ou seja, em uma hipótese de transmissão onerosa, como a compra e venda ou uma permuta, não há que se falar em ITCMD, ao passo que a espécie tributária aplicável ao caso será distinta – como o ITBI (imposto sobre a transmissão de bens imóveis), por exemplo, de competência municipal.

Enfim, tratando-se de transmissão não onerosa, tem-se que o bem herdado ou doado deixa de pertencer ao seu até então titular, e passa para a esfera patrimonial do terceiro beneficiado, o herdeiro, legatário ou donatário, sem existir uma contraprestação por isso. Logo, como a herança e a doação podem ser entendidas como duas formas distintas de se atingir um mesmo resultado, qual seja, a transmissão de patrimônio de forma não onerosa, o constituinte optou por conceder o mesmo tratamento tributário (TEBALDI, 2017).

Como era esperado, a Constituição estabeleceu as normas gerais quanto ao referido tributo, determinando a sua incidência e a competência. Todavia, para a sua efetiva aplicação sobre a sociedade se fazia necessária a regulamentação, através de norma infraconstitucional, estabelecendo as demais peculiaridades legais inerentes à matéria em questão.

Todavia, deve-se mencionar que o ITCMD não possui previsão no Código Tributário Nacional (CTN), vez que referido código foi instituído através da Lei n.º 5172/1966, portanto anterior a promulgação da Constituição Federal de 1988 que introduziu o ITCMD tal qual o conhecemos atualmente.

Portanto, ficou diretamente a cargo dos Estados e do Distrito Federal a regulamentação do imposto, contando atualmente cada ente estadual com sua legislação própria e específica estabelecendo as normas infraconstitucionais para a efetividade da cobrança do imposto sobre a transmissão não onerosa do patrimônio.

No Estado de São Paulo, por exemplo, atualmente vige a Lei n.º 10.705/2000, a qual dispõe, a título meramente exemplificativo, da alíquota praticada, dos contribuintes, base de cálculo e demais peculiaridades inerentes à efetividade da cobrança do tributo.

Por outro lado, em que pese a competência estadual, por previsão constitucional expressa foi o Senado o órgão responsável por estabelecer a alíquota máxima legal a ser praticada em todo o território nacional.

Nesse sentido, em 05/05/1992 foi editada a resolução nº 9, originada justamente do Senado Federal, que estabeleceu a alíquota máxima de 8% sobre as transmissões de bens à título gratuito, previsão vigente até o presente momento. Ou seja, apesar da liberdade legislativa estadual, cada ente federativo deve respeitar o percentual máximo estabelecido, o que de fato ocorre.

Mas, por outro lado, justamente a liberdade legislativa estadual resultou em um cenário um tanto bem distinto quanto as alíquotas estabelecidas por cada Estado. A título exemplificativo, é possível verificar que determinados Estados instituíram percentuais distintos entre a doação e sucessão, como é o caso Acre (4% sucessão e 2% doação); Amapá (4% e 3%) e Mato Grosso do Sul (6% e 3%). Outros instituíram a mesma alíquota para ambas as situações, seja doação ou sucessão, como São Paulo (4%) e Minas Gerais (5%).

Ademais, a legislação própria de considerável número de Estados optou pela instituição de alíquota única e fixa para as hipóteses de doação e herança, ou seja, sem qualquer progressividade ou diferenciação em razão do valor do patrimônio. São os casos de São Paulo e Minas Gerais, por exemplo, já citados, que instituíram a alíquota fixa de 4% e 5%, respectivamente, para ambas as hipóteses e independentemente do valor envolvido. Outros

exemplos também podem ser citados, como os Estados do Paraná e Roraima, ambos utilizando a alíquota fixa de 4% para a sucessão e doação.

Poucos Estados utilizaram da faculdade de instituir alíquotas progressivas, de acordo com determinados critérios, mas especial e especificamente utilizando-se como parâmetro o valor do bem ou patrimônio. É o caso de Santa Catarina (entre 1% e 8%), e Sergipe (entre 3% e 8%).

Diante deste cenário, um intenso debate ronda as casas legislativas nos últimos anos, atrelado à necessidade de instituição de alíquotas progressivas para todos os estados, como forma de garantia, ou menos a busca, pela isonomia tributária e consequente justiça tributária, privilegiando o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Com a Reforma Tributária, recém promulgada, o cenário mudou, como se observará na argumentação vindoura.

4 A REFORMA TRIBUTÁRIA E A OBRIGATORIEDADE DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS PARA O ITCMD

A Magna Carta de 1988 dispõe, em seu artigo 145, §1º, que os tributos deverão possuir caráter pessoal e serem graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, consagrando o princípio da capacidade contributiva. Tal disposição evidencia a busca por tornar a tributação justa, mitigando eventuais discrepâncias e, portanto, exigindo do Poder Legislativo uma atenção à real condição contributiva de cada indivíduo.

Por sua vez, a isonomia constitucional, conforme outrora mencionado, visa proporcionar um tratamento distinto a indivíduos em situações distintas.

Logo, estão em sintonia o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade, ambos com previsão constitucional, devendo permear toda a estrutura jurídica pátria. Enquanto a igualdade visa um caráter relacional, envolvendo a comparação entre situações jurídicas, a capacidade contributiva, além de impedir discriminações arbitrárias, visa alcançar um ideal efetivo de justiça no Direito Tributário (SABBAG, 2017).

Dessa forma, o fomento pelas alterações legislativas como forma de implementação de políticas públicas no campo do Direito Tributário para promover a isonomia tributária tem se intensificado.

É dentro deste contexto que emergiu para o universo jurídico a Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023, fruto de intensos debates no Congresso Nacional e nos bastidores políticos, conhecida como reforma tributária, responsável por alterar principalmente

o sistema tributário quanto ao consumo, mediante a unificação de tributos, e a busca pela simplificação das questões envolvendo o ato estatal de tributar, por exemplo.

Todavia, um ponto abordado pela referida Emenda está profundamente atrelado ao objetivo de privilegiar determinados aspectos na busca pela efetividade da isonomia e da capacidade contributiva no sistema tributário, fomentando os pontos principiológicos estabelecidos pelo constituinte. O ponto de destaque se refere justamente ao imposto de transmissão causa mortis e doação, abordado neste estudo.

Em suma, houve a instituição expressa no texto constitucional (art. 155, §1.º, VI), do tratamento desigual acerca do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, determinando-se – e não facultando-se – aos legitimados por referido tributo, ou seja, os Estados e o Distrito Federal, que instituam alíquotas progressivas em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

Anteriormente, como acima abordado, os Estados possuíam a faculdade de legislar e instituir as alíquotas da forma como julgavam pertinentes, desde que respeitado o teto de 8% estabelecido pelo Senado Federal, mas com a liberdade de instituírem alíquotas únicas e fixas, por exemplo, de forma que poucos Estados optaram pela progressividade do tributo. Todavia, com a recente alteração constitucional, passou a ser exigida, ou seja, obrigatória a instituição de alíquotas progressivas, tendo-se como parâmetro o valor envolvido.

Logo, o que se pode notar é a intensificação do trabalho nas casas legislativas estaduais desde a promulgação da Emenda Constitucional, para proporcionarem as adequações necessárias às suas respectivas leis que tratam do imposto incidente sobre a sucessão e doação, visando cumprir o novel texto constitucional.

No Estado de São Paulo, reconhecido por concentrar a maior população e economia dentre os seus pares, logo detentor de um potencial arrecadatório extremamente significativo, está em trâmite o Projeto de Lei n.º 7/2024, protocolado em fevereiro do corrente ano.

Conforme previsto na própria ementa, o projeto visa alterar a Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, visando à instituição de alíquotas progressivas no âmbito do Estado de São Paulo, de forma que o artigo 16 passe a ter a seguinte redação:

> Artigo 16 - O imposto é calculado aplicando-se as seguintes alíquotas sobre as faixas do valor fixado para a base de cálculo, convertida em UFESP:
> I – 2% (dois por cento) sobre a parcela da base de cálculo que for igual ou inferior a 10.000 (dez mil) UFESPs;
> II - 4% (quatro por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 10.000 (dez mil) UFESPs e for igual ou inferior a 85.000 (oitenta e cinco mil) UFESPs;

> III - 6% (seis por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 85.000 (oitenta e cinco mil) UFESPs e for igual ou inferior a 280.000 (duzentos e oitenta mil) UFESPs;
> IV - 8% (oito por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 280.000 (duzentos e oitenta mil) UFESPs;
> § 1º A apuração do imposto devido será efetuada mediante a decomposição em faixas de valores totais dos bens e direitos transmitidos, que será convertida em UFESP, ou outro índice que a substitua, sendo que a cada uma das faixas será aplicada a respectiva alíquota.
> § 2º O imposto devido é resultante da soma total da quantia apurada na respectiva operação de aplicação dos porcentuais sobre cada uma das parcelas em que vier a ser decomposta a base de cálculo. (NR)

Analisando-se o conteúdo do referido projeto de lei, é possível verificar que consta da justificativa não somente o objetivo de se atender às alterações promovidas pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132, de 2023), mas também proporciona uma argumentação acerca da finalidade de se alcançar uma maior justiça fiscal, discorrendo que a legislação atualmente em vigor em terras paulistas não está em consonância com os princípios constitucionais, resultando em um cenário injusto para determinadas classes sociais menos favorecidas, que são submetidas à uma alíquota idêntica que outras classes mais abastadas.

O deputado autor do projeto encerra a argumentação dispondo que a estrutura atual de alíquotas do ITCMD em São Paulo não reflete adequadamente a capacidade contributiva dos cidadãos. A definição de uma alíquota única de 4% não considera as diversas realidades patrimoniais dos contribuintes, resultando em uma carga tributária desproporcionalmente pesada para alguns e leve para outros.

Assim como em São Paulo, os demais Estados que possuem alíquotas únicas deverão se adaptar para a instituição da progressividade em decorrência do valor envolvido, sendo: Alagoas, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná e Roraima. Todos estes Estados deverão alterar a respectiva legislação e instituir a progressividade.

5 DA EFETIVIDADE DA ISONOMIA E DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA COM A OBRIGATORIEDADE DAS ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS

A Constituição Federal garante, através do artigo 5.º, caput, o Princípio da Igualdade, ao afirmar que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. No Brasil, o Estado Democrático de Direito se realiza através da garantia de efetividade dos ditos direitos

fundamentais, demonstrando a importância e relevância do texto constitucional, em especial do que disposto em referido artigo constitucional.

A igualdade que o constituinte visou assegurar é aquela dita material, cujo propósito é empregar mecanismos práticos para minimizar as diferenças entre os integrantes da sociedade, de modo a potencializar a aplicação mais justa e eficaz da legislação.

Dessa forma, merece destaque que a igualdade constitucional não visa ofertar idênticos meios para todos os indivíduos, ao contrário, objetiva proporcionar um tratamento desigual àqueles que, dentro de determinado critério, ostentam condições e situações desiguais, como forma de justiça (BARBOSA, 1999).

A esse respeito, Luís Eduardo Schoueri discorre que a Constituição não consagrou o Princípio da Identidade, mas sim o Princípio da Igualdade, pois a igualdade, diferentemente da identidade, é relativa. Se fosse perguntado ao mesmo grupo se eles se consideram iguais, certamente a resposta seria: “depende”; “iguais em relação a quê?”. Por exemplo: “Somos iguais enquanto brasileiros?” “Somos iguais enquanto maiores de idade?” “Somos iguais enquanto torcedores de um time de futebol?” (SCHOUERI, 2023).

Aquilo que é totalmente igual é idêntico, mas não é igual, constitucionalmente dizendo. Portanto, necessário se faz a utilização de um critério de comparação que possa instrumentalizar a diferenciação necessária para proporcionar a isonomia material.

No âmbito tributário, o próprio constituinte, especificando o disposto no caput do mencionado artigo 5.º, dispôs sobre a aplicação do Princípio da Igualdade, determinando que é vedado à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Portanto, inicialmente, conclui-se que a Magna Carta, ao prever a isonomia material como princípio constitucional, especificando-a expressamente para o campo do direito tributário, determinou que o legislador utilize de determinados parâmetros de relativização — considerando a desigualdade — com o objetivo de instituir normas com aplicação distinta àqueles que estão em condição de desigualdade.

Mas o acima disposto carece de facilidade em sua implantação. A conciliação entre as leis econômicas e de mercado com as jurídicas, em especial as que visam privilegiar a efetividade dos direitos e garantias individuais e coletivas, muitas vezes não é pacífica. (MARTOS; MARTOS, 2013).

Todavia, mencione-se que um dos principais critérios para medir a desigualdade é o aspecto socioeconômico. As diferenças em referida área no Brasil, tão profundas e intensas, devem servir de guia para o legislador criar modos de se aplicar, com efetividade, o princípio

da isonomia tributária. Em outros termos, cabe ao Estado tributar de formas distintas aqueles que estão em situações distintas, o que estará em total consonância com a Constituição e seus mandamentos.

E o acima disposto vem totalmente ao encontro da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, ao instituir a alíquota progressiva do ITCMD de forma compulsória aos Estados e ao Distrito Federal.

A progressividade estabelecida terá como critério o valor do quinhão, do legado ou da doação. Em outros termos, aquele que receberá um patrimônio de maior valor, sofrerá a incidência de alíquota maior, ao passo que o inverso também é verdadeiro. Ou seja, o legislador procurou utilizar o valor envolvido na transação não onerosa como parâmetro para buscar a efetividade do tratamento constitucional isonômico, tratando-se desigualmente os indivíduos cujo valor doado ou herdade seja igualmente distinto.

Inclusive, o próprio Projeto de Lei Paulista, já mencionado, demonstra essa intenção, trazendo alíquotas específicas para determinadas faixas de valores patrimoniais objetivos e pré-determinados.

A introdução de alíquotas progressivas representa um avanço significativo para a justiça tributária, alinhando-se aos princípios de progressividade e capacidade contributiva. É a oportunidade de se corrigir a distorção atualmente vigente em muitos Estados, introduzindo alíquotas progressivas que levam em conta a capacidade contributiva de cada cidadão.

Em pesquisa de campo realizada no estado do Paraná, Marinês do Santos (2016) especificamente no município de Maringá, um dos maiores do Estado, concluiu que há uma relação direta e proporcional entre o valor do patrimônio herdado, com o nível socioeconômico da região de residência da pessoa.

Ou seja, em regra, estatisticamente dizendo, pessoas cujo nível socioeconômico é mais elevado, pertencendo as classes mais abastadas da sociedade, tendem a herdar e receberem doações de bens de valor mais elevado. Ao passo que, igualmente, aqueles que estão inseridos em classes sociais de menor poderio econômico, tendem a serem beneficiários de doações e heranças de menor valor.

E o princípio da capacidade contributiva, da isonomia constitucional e a busca pela justiça tributária visa justamente utilizar dessas situações concretas desiguais para estabelecer um tratamento próprio a mais adequado, de acordo com as diferenças e peculiaridades, utilizando-se de determinados critérios objetivos, estando em total consonância a instituição de alíquotas progressivas.

Todavia, somente essa ação por parte do legislador pode não ser totalmente eficaz para assegurar a isonomia e a justiça no âmbito tributário, ao passo que, normalmente, a classe mais abastada acaba por possuir determinados recursos (indisponíveis ou de difícil acesso para as demais classes menos favorecidas) que possibilitam a utilização de outros artifícios legais como modo de se desvencilhar das recentes alterações legais.

6 DOS POTENCIAIS REFLEXOS DA ALTERAÇÂO LEGISLATIVA

Dentro do contexto apresentado, uma conclusão lógica é possível: a carga tributária do imposto causa mortis e de doação irá aumentar consideravelmente, ao menos em determinados Estados, para situações envolvendo um bem ou patrimônio de valor mais significativo. Apesar de cada Estado continuar a ter a sua liberdade legislativa, a alíquota progressiva trará esse impacto.

Como observou-se em São Paulo e no Projeto de Lei 7/2024 em trâmite na Assembleia Legislativa, por exemplo, a atual alíquota única e fixa em 4% (independentemente do valor envolvido), poderá dobrar, chegando ao percentual de 8% em operações que ultrapassem determinado valor prefixado. Ou seja, em um exemplo hipotético, utilizando-se o valor base de R$10.000.000,00 para uma doação, a atual alíquota paulista (4%) resultaria em um imposto a ser recolhido aos cofres públicos de R$400.000,00. Todavia, se aprovado o referido Projeto, em breve essa mesma situação poderá resultar em um imposto no valor de R$800.000,00.

E esse jogo de números pode implicar em um cenário cujos envolvidos empenhem esforços (e recursos financeiros) na busca por determinados artifícios legais que possibilitem a economia tributária, através da utilização de outros institutos de direito, estratégias e demais possibilidades.

Ou seja, é possível (e esperado) que aqueles que sejam os mais afetados por eventual aumento proporcional do imposto tomem medidas, desde que legalmente possíveis, para que o impacto da referida elevação tributária seja mitigado, ocasião em que os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva podem ter sua eficácia comprometida.

A título exemplificativo, atualmente está em voga a constituição de sociedades familiares para a administração de bens e sucessão patrimonial, popularmente conhecidas como *holdings*. Apesar do termo, tecnicamente, melhor se referir a uma estrutura societária com controladas e controladoras, oriundo de organizações empresariais de grandes grupos, é comumente utilizado, no Brasil, para se referir a operações societárias familiares, visando propiciar a sucessão.

Ou seja, através de referidas sociedades familiares ou estruturas societárias mais complexas, voltadas para a administração e sucessão patrimonial dentro de determinado núcleo familiar, os envolvidos buscam auferir determinadas vantagens, desde a facilidade na administração do patrimônio daquele núcleo, permitindo uma gestão potencialmente mais eficiente, até determinadas vantagens na esfera tributária, com a potencial economia de impostos que seriam devidos em uma situação de sucessão pelos meios comuns, como através de um procedimento de inventário.

Logo, um dos incentivos hábeis a justificar a opção por um núcleo familiar optar pela constituição de uma holding familiar é justamente a redução da carga tributária no ato de transferir o patrimônio dos ascendentes aos descendentes, ou a quem mais de direito. E, com o potencial aumento do ITCMD, esse movimento deve ser intensificado, como já é noticiado no meio jurídico.

Em recente matéria jornalística, Erica Martins (2024) aborda justamente as possibilidades de economia tributária com as denominadas *holdings*, tidas como empresas administradoras de bens familiares. Por sua vez, o Valor Econômico (2024) destaca que a procura de famílias pelas *holdings* com características familiares, após a aprovação da reforma tributária, teve um salto significativo, com as pessoas buscando uma carga tributária menor.

No mesmo sentido, Lucas Parreira (2023) destaca as estratégias para economizar no imposto sobre a herança através da *holding* familiar, aduzindo que é possível a utilização de determinados critérios que mitigam ou praticamente extinguem a incidência do referido tributo dentro do âmbito sucessório de uma família.

Apenas para exemplificar um dos cenários, vale mencionar que determinadas pessoas utilizam da estratégia de integralizar o patrimônio junto ao capital social de uma sociedade por um valor notadamente inferior ao de mercado, de forma que o capital social da respectiva holding familiar será consideravelmente inferior ao valor dos bens de sua propriedade, que antes integram a esfera pessoal do sócio.

Dessa forma, ao se doar as quotas da sociedade para os sucessores, inclusive mediante a instituição de usufruto, ou até em um procedimento de sucessão através da herança e realização de inventário, o imposto incidirá sobre uma base de cálculo muito menor, vez que o valor das quotas sociais não refletirá o valor patrimonial, que é muito superior, ao passo que o objeto da doação ou herança será justamente as quotas sociais com valor reduzido quando em comparação com o valor real dos bens.

Outras opções também encartam o rol de possibilidades. Alguns buscam a estratégia de utilização de investimentos no exterior, através de *offshore*, *trustes* e demais mecanismos, em

países que eventualmente são paraísos fiscais ou que, ao menos, possuem uma carga tributária inferior ao Brasil quando o assunto é a sucessão ou doação.

E, em que pese a legislação ter sofrido recente alteração com o intuito de aumentar e alterar a forma de tributação de investimentos no exterior, como é o caso da Lei n.º 14.754/2023, conhecida como lei das *offshore*, responsável por instituir determinados pontos que contribuem para a efetividade dos princípios constitucionais abordados nesse trabalho, é fato que outros recursos e instrumentos ainda podem ser utilizados, como a alteração do domicílio fiscal para outro país que seja mais conveniente.

Todavia, para a utilização de tais instrumentos como a *holding* familiar ou uma *offshore*, é necessário que os envolvidos detenham e utilizem de determinados recursos financeiros e também materiais.

Exemplificando, é possível que a pessoa interessada precise contar com o auxílio de uma assessoria jurídica, contábil, financeira e econômica e consequentemente remunerar pelo trabalho a ser realizado, a depender da situação, dos valores envolvidos e do caso concreto, demandando o aporte de recursos que não estão disponíveis para considerável parcela da população.

E é justamente a classe mais abastada da sociedade aquela que possui acesso aos recursos necessários.

CONCLUSÃO

Ante a profunda e histórica desigualdade socioeconômica brasileira, inclusive no tocante ao sistema tributário pátrio, a alteração proporcionada pela Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023, trouxe um importante avanço, contribuindo para a busca da efetividade dos princípios constitucionais, como a isonomia e a capacidade contributiva, inerentes a uma Democracia moderna.

Por força da Emenda Constitucional referida foi inserido de maneira expressa no texto constitucional (art. 155, §1.º, VI), a obrigatoriedade da instituição de alíquotas progressivas em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação em se tratando do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação. Assim sendo os Estados não poderão mais se valer de uma alíquota única.

A implementação de alíquotas progressivas na tributação é uma medida essencial para promover a importante teoria constitucional da justiça tributária, considerando as diferenças

socioeconômicas existentes na sociedade, de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo.

Este princípio é fundamentado na ideia de que aqueles que possuem maior capacidade financeira devem contribuir proporcionalmente mais para o financiamento das necessidades públicas, reduzindo assim as disparidades econômicas e promovendo uma distribuição mais equitativa da carga tributária.

A adoção de alíquotas progressivas é crucial para assegurar que o sistema tributário seja justo e eficiente. A aplicação uniforme de uma alíquota fixa desconsidera as variações na capacidade econômica dos contribuintes, resultando em uma carga tributária desproporcional que penaliza os menos favorecidos e beneficia os mais abastados.

A progressividade, por outro lado, busca mitigar as desigualdades sociais, permitindo que os tributos cumpram seu papel redistributivo e contribuam para a redução das desigualdades. Além disso, ao alinhar-se aos princípios de equidade e justiça social, a tributação progressiva fortalece a legitimidade do sistema tributário e promove a coesão social, essencial para a estabilidade e o desenvolvimento sustentável de uma sociedade.

Todavia, em que pese ser um avanço, a medida tem de ser interpretada em conjunto com toda a sistemática legal e tributária, de forma que caberá ao legislador a difícil tarefa de criar mecanismos que mitiguem possibilidade de utilização de determinados recursos pela classe mais abastada da sociedade como forma de subterfúgio.

Ou seja, em que pese as alíquotas progressivas estarem em consonância com a justiça tributária, privilegiando a isonomia constitucional, é necessária uma reflexão para proporcionar as devidas alterações no campo legal como forma de coibir que somente a classe social de maior poderio econômico aufira determinados privilégios tributários, sob pena de se tornar inócua a alteração constitucional sobre o imposto incidente nas transações não onerosas.

REFERÊNCIAS:

ARAÚJO, Petrônio Baptista de. **O imposto sobre a transmissão de propriedad**e. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

ASSONI, Sergio. **Tributação indireta. In: Tributação indireta: remodelagem do impacto fiscal e desoneração da hipossuficiência**. Disponível em: https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/398. Acesso em: 3 jun. 2024

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARBOSA, RUI. **Oração aos moços**. prefácios de senador Randolfe Rodrigues, Cristian Edward Cyril Lyuch. – Brasília : Senado Federal, Conselho Editorial, 2019. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao_aos_mocos_Rui_Barbosa.pdf -. Acesso em 25 abr. 2024

BRASIL, Alvará de 17 de junho de 1809. Estabelece os impostos do papel sellado e das heranças e legados.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil** de 05 de outubro de 1988.

BRASIL, Decreto nº 4.355, de 17 de Abril de 1869. **Dá Regulamento para a arrecadação do imposto de transmissão de propriedade.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4355-17-abril-1869-552944-publicacaooriginal-70560-pe.html

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Impuesto a la transmissión gratuita de bienes**. Buenos Aires: El Ateneo, 1957.

KHAIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. **O sistema tributário e os impostos sobre o patrimônio**. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

MARTINS, Erica. **Imposto sobre herança: como as holdings podem aliviar o bolso da família. InvestNews.** Disponível em: https://investnews.com.br/financas/como-as-holdings-podem-aliviar-o-imposto-sobre-heranca/. Acesso em: 13 jun. 2024.

MARTOS, Frederico Thales de Araújo, MARTOS, José Antonio de Faria. **A influência do Banco Mundial na reforma do Poder Judiciário e no acesso à Justiça no Brasil.** In: CONPEDI/UNINOVE. (Org.). Sociedade Global e seus Impactos sobre o Estudo e a Efetividade do Direito na Contemporaneidade. 1. ed. Florianópolis: FUNJAB, 2013, v. p. 223-240. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=1e00996d70a49ff8. Acesso em: 29 Mai. 2024

NICÁCIO, Antônio. **Do imposto de transmissão de propriedade "causa mortis".** Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVs**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PARREIRA, Lucas. **Como reduzir o imposto sobre a herança com a holding familiar**. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/392318/como-reduzir-o-imposto-sobre-a-heranca-com-a-holding-familiar. Acesso em: 13 jun. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 1.ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

SANTOS, Marinês dos. **Incidência progressiva do ITCMD: uma política pública de combate à desigualdade social**. Maringá, 2016. Disponível em: https://ppp.uem.br/arquivos-dissertacoes/marines-dos-santos-1.pdf. Acesso em: 12 jun. 2024..

SÃO PAULO, Lei n.º 10.705, de 28 de dezembro de 2000. **Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD**

SÃO PAULO, **Projeto de Lei n.º 07/2024**. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/spl/2024/02/Propositura/1000541335_1000681296_Propositura.pdf . Acesso em: 13 jun. 2024.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 12.ª edição. São Paulo: Saraiva, 2023

TELBALDI, Rafael. **Tributação sobre herança: uma comparação com o modelo norte-americano e seu potencial no sistema brasileiro.** Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2017. Disponível em https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/168647/001046360.pdf?sequence=1&isAllowed=y Acesso em: 11 jun. 2024.

TIPKE, Klaus. **Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário**. In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

VALOR ECONÔMICO. **Mudança sobre itcmd na reforma tributária provoca corrida por-planejamento sucessório.** Disponível em https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2024/03/13/mudanca-sobre-itcmd-na-reforma-tributaria-provoca-corrida-por-planejamento-sucessorio.ghtml. Acesso em 15.jun.2024