

O ITCMD e suas potencialidades extrafiscais

Inheritance taxation and its extrafiscal potentialities

Izabella Maria Medeiros e Araújo Pinto¹

RESUMO: O presente artigo trata do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) e seu relevante papel na redistribuição de renda e redução de desigualdades sociais. São abordadas as potencialidades extrafiscais do tributo, cuja importância é maior do que sua finalidade meramente arrecadatória, destacando-se a adoção da alíquota progressiva em razão do valor dos bens e em razão do parentesco. Analisa-se as legislações estaduais que regem o ITCMD e as alíquotas de cada unidade federada, de modo a identificar quais Estados adotam a técnica e como a aplicam. Ainda, são apresentados problemas práticos decorrentes da estruturação do imposto e da utilização de novos instrumentos de planejamento sucessório, que apontam para uma possível guerra fiscal em relação ao ITCMD. Ao final, conclui-se que a função extrafiscal do ITCMD merece maior atenção pelos Estados brasileiros, mediante estudo e amadurecimento das questões relacionadas ao imposto.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação; ITCMD; Extrafiscalidade; Alíquota progressiva; *Holding* familiar.

1 Mestre em Direito das Relações Sociais pela Universidade Federal do Paraná (2022). Especialista em Direito Administrativo pelo Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar (2010). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (2006). Procuradora do Estado do Paraná, lotada na Procuradoria de Brasília e vinculada à Procuradoria de Sucessões da PGE/PR.

ABSTRACT: This article deals with the Brazilian inheritance taxation (ITCMD) and its relevant role in income redistribution and reduction of social inequalities. The extrafiscal potentialities of the tax are addressed, the importance of which is greater than its merely collecting purpose, highlighting the adoption of the progressive rate based on the value of the goods and on the grounds of kinship. The state laws that govern the ITCMD and the rates of each federated unit are analyzed, in order to identify which states adopt the technique and how they apply it. Also, practical problems arising from the structuring of the tax and the use of new instruments of succession planning are presented, which point to a possible tax war in relation to the ITCMD. In the end, it is concluded that the extrafiscal function of the ITCMD deserves greater attention by the Brazilian states, which should study and mature the issues related to the tax.

KEYWORDS: Taxation; Inheritance taxation; Extrafiscality; Progressive rate; Family holding company.

1. INTRODUÇÃO

O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens ou direitos, conhecido comumente como ITCMD, mas também designado pelas siglas ITCM, ITCD ou simplesmente ITD, é um dos três impostos de competência estadual previstos na Constituição Federal. Embora sua arrecadação seja normalmente inferior à dos demais impostos estaduais² – a saber, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços (ICMS) –, o ITCMD possui importante função extrafiscal, ainda pouco explorada pelos Estados brasileiros. Num momento em que se discute a reforma tributária, é oportuno chamar a atenção para

2 Vide Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais divulgado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 20 fev. 2023.

esse imposto e seu relevante papel na redistribuição de renda e redução de desigualdades sociais.

Os Estados e o Distrito Federal possuem autonomia para instituir e disciplinar o ITCMD no âmbito do seu território, obedecidas às regras de competência fixadas pelo constituinte no § 1º, do art. 155. O imposto compete ao local da situação do bem, relativamente à tributação de bens imóveis e respectivos direitos (inciso I, do § 1º, do art. 155); e ao local do processamento do inventário ou arrolamento (ou do domicílio do doador, no caso da doação), relativamente a bens móveis, títulos e créditos (inciso II, do § 1º, do art. 155). Se houver um elemento relevante de conexão com o exterior, como o domicílio do doador ou do falecido, o processamento do inventário no exterior ou a existência de bens do extinto em território estrangeiro, a competência para instituir o tributo será regulada por lei complementar (inciso III, do § 1º, do art. 155).³

O constituinte previu, ainda, que o imposto terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal, que o fez através da Resolução n.º 9, de 05 de maio de 1992, vigente até a publicação deste artigo. O Senado Federal estipulou a alíquota máxima de 8% (oito por cento), aplicável a partir de 1º de janeiro de 1992, e permitiu, ainda, a adoção da alíquota progressiva, nos seguintes termos: “As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.”

Esse é o delineamento dado pela Constituição Federal para a instituição e cobrança do imposto estadual incidente sobre heranças e doações. Entretanto, nem todos os Estados brasileiros exploram as potencialidades

3 Questão objeto do Tema 825 do Supremo Tribunal Federal, em que restou fixado o seguinte: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 851108**. Relator: Dias Toffoli. Julgamento: 01/03/2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-074 Divulg. 19/04/2021 Public. 20/04/2021.

deste tributo, entre as quais se destaca a alíquota progressiva, mecanismo apontado pela doutrina como concretizador do princípio da capacidade contributiva.

No presente artigo, analisamos as legislações estaduais que regem o ITCMD e as alíquotas aplicáveis em cada unidade federada, de modo a ressaltar suas potencialidades extrafiscais. Ainda, elucidamos alguns problemas decorrentes da estruturação do imposto, que revelam uma guerra fiscal latente em relação ao ITCMD, a merecer maior atenção pelos Estados brasileiros.

2. ITCMD E AS GRANDES FORTUNAS

A ausência do imposto sobre grandes fortunas, previsto na Constituição Federal, mas nunca implementado pela União, é frequentemente alvo de críticas. Mas os Estados brasileiros possuem, na tributação da herança, um instrumento de arrecadação que atinge os maiores patrimônios do país e pode, efetivamente, contribuir para a redistribuição de riquezas e redução de desigualdades sociais e regionais.

Fernanda de Paula destaca que um dos fundamentos mais importantes para a escolha da herança como base tributária pelo constituinte é a necessidade de regulação dos efeitos cumulativos da sucessão hereditária, que possui grande repercussão nos níveis de concentração de renda na sociedade. A autora aponta que as sucessivas transmissões hereditárias realizadas de geração em geração, desacompanhadas de um esquema de regulação estatal desses eventos, podem aumentar sobremaneira as desigualdades entre ricos e pobres, razão pela qual a dimensão extrafiscal desse tributo se sobressai em relação à sua finalidade meramente arrecadatória. A tributação da herança é um poderoso instrumento de justiça, e não apenas fonte de arrecadação de receita pública.⁴

4 PAULA, Fernanda de. **A Tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça**: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 67, 76.

O papel mais importante do ITCMD seria, portanto, equilibrar a concentração de riqueza, por meio da tributação das transmissões intergeracionais de patrimônio, o que guarda relação com os objetivos fundamentais da República, de construção de uma sociedade justa e solidária e de redução das desigualdades sociais.⁵

Em 2021, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou relatório, que destaca esse caráter extrafiscal do imposto incidente sobre as heranças e doações e recomenda que os países-membros aprimorem o seu funcionamento. A partir de uma avaliação comparativa da tributação sucessória nos países da OCDE e da evolução das riquezas e heranças das famílias, a entidade concluiu que o imposto sobre a herança pode desempenhar importante papel no aumento de receitas públicas, no combate às desigualdades entre ricos e pobres e na melhoria das transferências de riqueza.⁶

Para Daniel Bucar e Caio Ribeiro Pires, a tributação da herança concretiza o princípio da função social da propriedade, pois promove a redistribuição de parte da riqueza recebida de maneira gratuita pelo herdeiro, possibilitando a alocação dos recursos em benefício de direitos sociais, como educação, moradia e saúde.⁷

Para os autores, o regime tributário atualmente incidente sobre a sucessão *causa mortis* não atende aos valores constitucionais, sendo necessário revisar de forma crítica a carga tributária para que efetivamente atinja os maiores patrimônios. Uma das distorções apontadas é que os encargos fiscais incidentes sobre o patrimônio são, em geral, menores do que os

5 PAULA, 2019, p. 2-3.

6 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Inheritance Taxation in OECD Countries. **OECD Tax Policy Studies**, Paris, n. 28, 11 maio 2021. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/inheritance-taxation-in-oecd-countries_e2879a7d-en. Acesso em: 24 out. 2021.

7 BUCAR, Daniel; PIRES, Caio Ribeiro. Sucessão e tributação: perplexidades e proposições equitativas. In: TEIXEIRA, Daniele Chaves (coord.). **Arquitetura do Planejamento Sucessório**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 92.

incidentes sobre o consumo e a renda. “Em outras palavras, o valor que se extrai de um ordenamento posto como tal revela ser ontologicamente mais relevante a posição do herdeiro, em detrimento do trabalhador e consumidor.”⁸ Para equilibrar as distorções tributárias em matéria sucessória recomendam, por um lado, a adoção pelos Estados da progressividade de alíquota; por outro, a ampliação das hipóteses legais de isenção, que considerem a essencialidade do bem transmitido, garantindo aos herdeiros um patrimônio mínimo.⁹

Assim, para atender aos ditames constitucionais, um dos caminhos a ser adotado pelos Estados é não só a adoção, mas também um melhor aproveitamento da progressividade de alíquotas, que será detalhada nos próximos itens.

3. EXPECTATIVA: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE

A alíquota progressiva é apontada como a concretização do princípio da capacidade contributiva, corolário da igualdade na seara tributária,¹⁰ mas, até o ano de 2014, apenas sete Estados brasileiros a aplicavam.¹¹ Com o agravamento da crise econômica atravessada pelo país nesta época, diversos Estados alteraram suas leis para aumentar a alíquota do ITCMD ou para adotar a progressividade – mais oito Estados e o Distrito Federal passaram a adotá-la e, na contramão, Alagoas abandonou a técnica.¹²

8 BUCAR; PIRES, 2019, p. 95-97.

9 Ibid., p. 98-104.

10 AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. **A Regra-matriz de Incidência do Imposto em Razão da Morte**. 143 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba, 2018, p. 121.

11 PAULA, 2019, p. 83.

12 Ibid., p. 83-84.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a constitucionalidade da alíquota progressiva em razão do valor dos bens transmitidos. Em recurso extraordinário com repercussão geral, o STF entendeu que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, esculpido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal;¹³ mesmo os de caráter real e não pessoal, como é o caso do ITCMD.

O recurso dizia respeito à progressividade adotada pela legislação do Estado do Rio Grande do Sul e restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1.º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO (RE 562045, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001 RTJ VOL-00228-01 PP-00484).¹⁴

13 “Art. 145 [...] § 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

14 No mesmo sentido, da constitucionalidade da progressividade objetiva (em razão do monte): “EXTRAORDINÁRIO – ITCMD – PROGRESSIVIDADE – CONSTITUCIONAL. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário n.º 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 542485** AgR. Relator: Marco Aurélio. Julgamento: 19/02/2013. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: Acórdão Eletrônico DJe-045. Divulg. 07/03/2013. Public. 08/03/2013).

Daniel Bucar e Caio Ribeiro Pires sustentam, além da progressividade em razão do valor, a tributação da herança que considere a progressividade subjetiva da alíquota, que seja tanto maior quanto mais distante a classe do herdeiro na ordem de vocação hereditária prevista no art. 1.829 do Código Civil.¹⁵ A mesma lógica se aplica também aos herdeiros e legatários instituídos pela via testamentária que não tenham sido contemplados pelo legislador na sucessão legítima. Para todos esses, os autores defendem que seria razoável diferenciar a forma de tributação da herança, pois os herdeiros necessários são assim considerados em decorrência da proteção à família e da solidariedade familiar, valores eleitos pelo legislador. Vale transcrever os argumentos apresentados pelos autores:

De toda forma, a transmissão patrimonial *causa mortis* aos herdeiros necessários é presumida como solidariedade necessária e imprescindível para a manutenção dos bens na família (tida como) mais próxima, enquanto aos colaterais apenas subsiste sugestão do ordenamento a permitir segurança jurídica, no sentido de que, uma vez morto o autor da herança *ab intestato*, evita-se a inexistência de titular para aquele patrimônio. [...]

Porém, admitir que colaterais, os quais, presumidamente, apresentam menor relação com o patrimônio do autor da herança sejam tributados da mesma forma que herdeiros necessários, é garantir uma transmissão não funcionalizada que atenta contra a (re)distribuição de riquezas. Efetivamente, aqui há um acréscimo patrimonial que deve encontrar guarida na função social da transmissão proprietária.¹⁶

Mas a progressividade em razão do parentesco teve diferente resultado no STF.

15 BUCAR; PIRES, 2019, p. 101.

16 *Ibid.*, p. 102.

Analisando a legislação do Estado de Pernambuco, o STF considerou que a distinção de alíquota com base no grau de parentesco ou em questões relacionadas à proximidade afetiva com o falecido não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva. Com isso, afastou a aplicação da progressividade em razão do parentesco prevista na lei pernambucana.

Na origem, o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco havia determinado a elaboração de novo cálculo do imposto, com aplicação da alíquota progressiva tão somente quanto ao valor dos bens transmissíveis, sendo afastada a progressividade em razão do parentesco entre o sucessor e o *de cujus*. O Estado de Pernambuco apresentou recurso extraordinário, defendendo o critério adotado pelo legislador estadual.

Em decisão monocrática, o Ministro Luiz Edson Fachin negou seguimento ao recurso extraordinário, considerando inadmissível a utilização do critério do parentesco como meio de efetivação da progressividade tributária. O Ministro entendeu que “não há relação direta entre o parentesco e a manifestação de riqueza que demande do Estado Fiscal a distinção de contribuintes, à luz da equidade vertical”.¹⁷ Contra a decisão monocrática foi interposto agravo regimental, também negado.

Eis o teor da decisão da Primeira Turma do STF, em sede de agravo regimental:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL SOBRE PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GRAU DE PARENTESCO COMO PARÂMETRO PARA A PROGRESSIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. O critério de grau de parentesco e respectivas

17 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 602.256**. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento: 16/02/2016. Órgão Julgador: Primeira Turma. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=308160156&text=.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.

presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, RE 602256 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 29-02-2016 PUBLIC 01-03-2016)

É preciso pontuar que a decisão do STF não foi submetida à sistemática da repercussão geral e se refere apenas à legislação de Pernambuco, posteriormente revogada. Atualmente, o Estado de Pernambuco prevê a alíquota progressiva apenas em razão do valor, como estabelece o art. 8º, da Lei Estadual n.º 13.974/2009, com redação vigente a partir 1º de janeiro de 2016, variando entre 2% (dois por cento) e 8% (oito por cento).

Bucar e Pires afirmam, com razão, que a questão merece melhor reflexão pela doutrina e propõem uma releitura da temática à luz do caráter interdisciplinar e da interpretação civil-constitucional dos institutos do Direito Privado.¹⁸ Entendem os autores que a diferenciação de alíquotas em razão do parentesco entre o falecido e herdeiros é consentânea com a solidariedade familiar,¹⁹ o que permite concretizar, em matéria tributária, a proteção constitucional da família.

O relatório da OCDE, acima mencionado, trata do assunto. Há um capítulo dedicado a analisar os limites de isenção fiscal para membros mais próximos da família, herdeiros menores e herdeiros com necessidades especiais; sendo identificada uma tendência nos países analisados no sentido de beneficiar a família imediata ou os familiares mais próximos. Na maioria deles, os membros mais próximos da família geralmente possuem tratamento tributário mais favorável, sendo mais benéfico o tratamento tributário de pais e avós quando comparados aos

18 BUCAR; PIRES, 2019, p. 100.

19 Ibid., p. 103.

primos, tios e tias. Há, ainda, limites de isenção fiscal especialmente aplicados a herdeiros menores e herdeiros com deficiência em alguns países.²⁰ Portanto, o tratamento tributário diferenciado em razão do parentesco ou da condição do herdeiro é algo que já é realidade em outros países e pode ser adotado no Brasil, por ser consentâneo com os valores e princípios constitucionais.

De todo modo, a progressividade de alíquotas – seja em razão do valor dos bens, seja em razão do parentesco – guarda intrínseca relação com a dimensão extrafiscal do ITCMD, cuja importância, como se vê, é muito maior do que sua finalidade meramente arrecadatória.

4. REALIDADE: AS ALÍQUOTAS ADOTADAS PELOS ESTADOS BRASILEIROS

Em pesquisa realizada junto às legislações estaduais que regem o ITCMD, foi possível constatar que a progressividade em razão do valor dos bens transmitidos é adotada na maioria das unidades federativas. Ao final do artigo, apresenta-se quadro resumo das alíquotas adotadas em cada Estado, especificando se ela é fixa ou progressiva, se há alíquota diferenciada entre doação e sucessão *causa mortis* e qual o percentual adotado por cada unidade federativa.²¹

Muitos Estados alteraram suas legislações e passaram a adotar a alíquota progressiva após a decisão do STF que reconheceu sua constitucionalidade. Apesar disso, ainda há Estados que concentram

20 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD), 2021, item 3.5, p. 85 e seguintes.

21 A pesquisa legislativa apresentada neste capítulo, bem como o quadro resumo, são parte da dissertação de Mestrado da autora, disponível na íntegra na Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da Universidade Federal do Paraná. In: PINTO, Izabella Maria Medeiros e Araújo. **Planejamento Sucessório, Holding Familiar e Tributação**. 191 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba, 2022. Disponível em: <https://hdl.handle.net/1884/76484>. Acesso em: 25 fev. 2023.

grandes riquezas, mas que possuem alíquotas fixas e inferiores ao máximo estipulado pelo Senado Federal, o que evidencia os desequilíbrios apontados pela doutrina e confirma a tímida utilização de sua função extrafiscal pelos Estados brasileiros.

Há apenas nove Estados que possuem alíquotas fixas (um terço do total). Embora sejam minoria em quantitativo, três dos cinco Estados com maior produto interno bruto do país²² estão nessa lista: São Paulo (com PIB de 2.377.639 em 2020) adota alíquota fixa de 4% (quatro por cento), Minas Gerais (PIB de 682.786 em 2020) adota alíquota fixa de 5% (cinco por cento) e Paraná (PIB de 487.931 em 2020) adota alíquota fixa de 4% (quatro por cento).

Recentemente, o Estado de São Paulo quase reduziu sua alíquota – que já não é das maiores adotadas no país – para o percentual de 1% (um por cento) para transmissões *causa mortis* e de 0,5% (zero vírgula cinco por cento) para as doações. A redução foi objeto do Projeto de Lei n.º 511/2020, aprovado no final do ano de 2022 pela Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, mas totalmente vetado pelo Governador do Estado em 08 de fevereiro de 2023. O veto do Chefe do Poder Executivo fundamenta-se na ausência de estimativa de impacto orçamentário-financeiro e de medidas de compensação, que deveriam acompanhar a proposta, por implicar renúncia de receita de quase R\$ 4 bilhões anuais. Ainda, destaca o pronunciamento da Secretaria Estadual da Fazenda e Planejamento, no sentido de que a proposição legislativa praticamente esvazia a arrecadação do imposto.²³ Com o veto, manteve-se a alíquota de 4% (quatro por cento) para ambas as transmissões (*causa mortis* e doações).

22 Dados disponíveis em: INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Produto Interno Bruto - PIB**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 23 fev. 2023.

23 SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Projeto de lei n.º 511, de 07 de agosto de 2020**. Altera o art. 16 da Lei 10.705 de 28 de dezembro 2000, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000331890>. Acesso em: 21 fev. 2023.

A progressividade está presente de maneira mais frequente apenas em relação ao valor dos bens transmitidos ou doados. Quanto à progressividade em razão do parentesco, apenas o Estado de Santa Catarina (Lei n.º 13.136/2004) e o Estado do Acre (Lei complementar n.º 373/2020) a adotam. Oportuno destacar que a decisão do STF sobre o tema, vista no item anterior, referia-se apenas à legislação do Estado de Pernambuco, posteriormente revogada, e não foi submetida à sistemática da repercussão geral, não atingindo a constitucionalidade das leis ainda vigentes.

A lei catarinense prevê a aplicação da alíquota máxima de 8% (oito por cento) para as seguintes hipóteses: i) quando o sucessor legítimo ou testamentário seja colateral ou não tenha relação de parentesco com o falecido; ou ii) quando o donatário ou cessionário seja parente colateral ou não tenha relação de parentesco com o cedente ou doador (art. 9º, inciso V). Já a legislação do Acre prevê o percentual único de 8% (oito por cento) para a transmissão *causa mortis* a colaterais, independente do total do patrimônio herdado, privilegiando a herança necessária (art. 29, inciso V). Nas transmissões por doação, a lei acreana não estipula a progressividade em razão do parentesco, somente em razão do valor (art. 30).

Analisando-se o quadro resumo apresentado ao final do artigo, constata-se que ainda há Estados na contramão do que recomendam as políticas pautadas na extrafiscalidade do imposto e do que se espera de um sistema tributário orientado pelo princípio da capacidade contributiva – inclusive aqueles que concentram as maiores riquezas do país, que aplicam alíquotas fixas e bem distantes do patamar máximo permitido.

O próprio limite fixado pelo Senado Federal é objeto de críticas. Em outros países, a tributação da herança atinge percentuais muito mais altos; similares ou superiores à tributação incidente sobre a renda, podendo chegar a 40% (quarenta por cento) nos Estados Unidos, por exemplo. Fernanda de Paula defende que, para que seja adequadamente alcançada a dimensão extrafiscal do imposto, deve haver relativa equivalência da tributação

da herança com o índice de tributação da renda.²⁴ Nesse ponto, menciona a proposta de alteração da Resolução do Senado Federal que objetiva a elevação da alíquota máxima de 8% (oito por cento) para 20% (vinte por cento), consentânea com sua diretriz de equivalência da tributação da herança com a renda.²⁵

Observa-se que a estruturação do ITCMD na Constituição Federal privilegia o direito estadual, havendo liberdade dos Estados brasileiros para a definição das regras tributárias aplicáveis a herança e doações, dentro dos parâmetros nela delimitados. Mas essa discrepância em relação às alíquotas, a não adoção da progressividade por alguns Estados, aliada às novas ferramentas aplicadas na prática do Direito de Sucessões, tem chamado a atenção para uma possível guerra fiscal em relação ao ITCMD, que será tratada no próximo item.

5. GUERRA FISCAL IMINENTE?

Nos últimos anos, é crescente a demanda nos escritórios de advocacia por ferramentas de planejamento sucessório, que antecipam a organização patrimonial e familiar das pessoas e facilitam a sucessão. Para Daniele Chaves Teixeira, o planejamento sucessório permite ao titular do patrimônio exercer, dentro da parte disponível, tanto a sua autonomia privada como a solidariedade familiar, além de ampliar as possibilidades de se organizar com harmonia os diversos interesses patrimoniais do autor da herança.²⁶ Os motivos para a realização do planejamento sucessório são

24 PAULA, 2019, p. 86, p. 106-107.

25 Proposta encaminhada pelo Ofício n.º 11/2015, do Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação – Confefaz. (PAULA, 2019, p. 83; 112). Cita-se ainda o Projeto de Resolução do Senado n.º 57, de 2019, de autoria do Senador Cid Gomes, que propõe a elevação da alíquota máxima para 16% (dezesesseis por cento).

26 TEIXEIRA, Daniele Chaves. **Planejamento Sucessório**: pressupostos e limites. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 117.

muitos, razão pela qual o tema cresce em relevância e demanda. Entre eles, cita-se: as transformações das famílias e seus desdobramentos jurídicos; a valorização e fluidez dos bens; a possível economia no pagamento de impostos; o maior exercício da autonomia do autor da herança; a celeridade da sucessão; a prevenção de litígios futuros e de dilapidação do patrimônio.²⁷

A pandemia do coronavírus provocou um aumento na procura por planejamento sucessório. Dados do Colégio Notarial do Brasil apontam o crescimento de 133% (cento e trinta e três por cento) no número de testamentos entre abril e julho de 2020 e, na segunda onda da pandemia, um aumento de 14% (catorze por cento) em relação ao ano anterior, havendo procura não só por pessoas com mais de 60 anos, mais suscetíveis ao vírus, mas também de pessoas entre 40 e 50 anos.²⁸

Um instrumento muito buscado nos últimos anos – embora seja apenas uma das múltiplas ferramentas de planejamento sucessório existentes – é a chamada *holding* familiar, que consiste na alocação do patrimônio familiar ao capital social de uma pessoa jurídica, seja ela preexistente ou especialmente constituída para este fim, responsável por sua gestão e administração.

Há um certo modismo em relação à adoção da *holding*, que nem sempre será o instrumento mais indicado para o planejamento sucessório, havendo casos em que não seria recomendada. Em outros, a doutrina indica que pode haver vantagens reais, como a redução da complexidade administrativa na transmissão patrimonial, a antecipação da sucessão corporativa empresarial e uma possível economia de tributos, dentro dos limites do ordenamento jurídico.²⁹ Nesse contexto, Ana Carolina Brochado Teixeira e

27 TEIXEIRA, 2019, p. 67.

28 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado; FLEISCHMANN, Simone Tassinari. Futuros possíveis para o planejamento sucessório. In: EHRHARDT JÚNIOR, Marcos (coord.). **Direito Civil: futuros possíveis**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 87-108, p. 89.

29 Ibid., p. 99.

Simone Tassinari descrevem que há uma tendência crescente à chamada “pejotização familiar”³⁰ – neologismo importado do direito do trabalho e que designa a transformação do patrimônio familiar em pessoas jurídicas.

Independente de sua aplicabilidade, o que convém destacar aqui é que a utilização da *holding* familiar para planejar a sucessão possui consequências diretas na tributação do ITCMD – embora não sejam evidentes à primeira vista, já que o imposto incidirá sobre as quotas ou ações sociais, por ocasião da morte do titular ou de eventual doação realizada em vida. A pejotização do patrimônio tem o potencial de alterar significativamente a cobrança do ITCMD, em razão das normas aplicáveis para a realização do inventário, como será detalhado a seguir.

O art. 155, § 1º, da Constituição Federal estabelece em seus incisos regra de competência tributária que varia conforme a natureza dos bens. Com a integralização de bens *imóveis* ao capital social de pessoa jurídica, o patrimônio do titular deixa de ser formado propriamente pelos imóveis integralizados e passa a ser constituído pelas quotas sociais da *holding* – portanto, somente por bens *móveis*. A integralização de todos os bens ao capital social de uma pessoa jurídica confere mobilidade ao patrimônio da família e pode repercutir na incidência do ITCMD, pois a competência para a tributação dos bens móveis é a do local do processamento do inventário ou arrolamento, no caso do imposto *causa mortis*, ou do domicílio do doador, no caso da doação.

Para compreender a questão, é preciso elucidar as regras de competência para o processamento do inventário e partilha de bens.

A regra de competência territorial para a realização do inventário e partilha está prevista no art. 48 do Código de Processo Civil. Este dispõe que é competente para o inventário, em regra, o foro de domicílio do autor da herança; quando o falecido não possuía domicílio certo, será competente o foro de situação dos bens imóveis ou, na falta destes, o foro do local de qualquer dos bens do espólio.

30 TEIXEIRA; FLEISCHMANN, 2022, p. 98.

Já no inventário extrajudicial, o Conselho Nacional de Justiça estipula, através da Resolução n.º 35, de 24 de abril de 2007, que “é livre a escolha do tabelião de notas, não sendo aplicáveis as regras de competência do Código de Processo Civil”. Tal previsão existe desde a redação original de 24 de abril de 2007, quando se regulamentava a Lei n.º 11.441/07, que possibilitou a realização de inventário, partilha, separação e divórcio pela via administrativa, e persiste até o presente momento, em que a hipótese é regulada pelo art. 610 e seguintes do Código de Processo Civil. O mesmo prevê o art. 8º, da Lei n.º 8.935, de 18 de novembro de 1994, a chamada Lei dos Cartórios, segundo o qual: “É livre a escolha do tabelião de notas, qualquer que seja o domicílio das partes ou o lugar de situação dos bens objeto do ato ou negócio”.

Ao definir que é livre a escolha do tabelião de notas para a lavratura dos atos notariais relacionados ao inventário e partilha, o Conselho Nacional de Justiça firma o entendimento de que as regras de competência previstas no art. 48, do Código de Processo Civil se aplicam apenas para o inventário judicial, que ocorrerá somente quando houver interessado incapaz ou divergência entre os herdeiros. Nem mesmo a existência de testamento é impeditivo para realizar o inventário na via extrajudicial, como estabelece a literalidade do art. 610, *caput* do CPC, pois o Superior Tribunal de Justiça (seguido por Tribunais Estaduais, como o do Paraná) entende possível realizar o inventário extrajudicialmente ainda que exista testamento, desde que este tenha sido previamente registrado judicialmente e haja expressa autorização do juízo competente.³¹

31 RECURSO ESPECIAL. CIVIL E PROCESSO CIVIL. SUCESSÕES. EXISTÊNCIA DE TESTAMENTO. INVENTÁRIO EXTRAJUDICIAL. POSSIBILIDADE, DESDE QUE OS INTERESSADOS SEJAM MAIORES, CAPAZES E CONCORDES, DEVIDAMENTE ACOMPANHADOS DE SEUS ADVOGADOS. ENTENDIMENTO DOS ENUNCIADOS 600 DA VII JORNADA DE DIREITO CIVIL DO CJF; 77 DA I JORNADA SOBRE PREVENÇÃO E SOLUÇÃO EXTRAJUDICIAL DE LITÍGIOS; 51 DA I JORNADA DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL DO CJF; E 16 DO IBDFAM. 1. Segundo o art. 610 do CPC/2015 (art. 982 do CPC/73), em havendo testamento ou interessado incapaz, proceder-se-á ao inventário judicial. Em exceção ao *caput*, o § 1.º

Portanto, sendo todos os herdeiros maiores, capazes e concordes em relação à partilha dos bens, as partes podem eleger o foro do inventário extrajudicial³² conforme sua livre escolha. Em consequência, poderão eleger o local em que se submeterão à tributação estadual.

Com isso, podem eleger o Estado com menor alíquota para a realização do inventário extrajudicial, ainda que não seja o último domicílio do falecido. Pode ser eleito, por exemplo, o Estado do Amazonas, que adota alíquota fixa de 2% (dois por cento) para toda e qualquer transmissão; ou o Estado de Santa Catarina, que possui alíquotas progressivas que variam de 1% a 8% (um a oito por cento), quando o valor dos bens estiver dentro da faixa de progressividade inferior. Ou ainda, aquele Estado cujos critérios para a avaliação dos bens não sejam tão rigorosos, na percepção das partes.

Assim, a chamada pejotização do patrimônio familiar pode gerar desequilíbrios na arrecadação, pois a tributação incidente sobre os bens imóveis – tornados móveis pela constituição da *holding* – será arrecadada por unidade federada diversa da que seria originalmente destinada, considerando as regras de competência definidas pelo constituinte.

estabelece, sem restrição, que, se todos os interessados forem capazes e concordes, o inventário e a partilha poderão ser feitos por escritura pública, a qual constituirá documento hábil para qualquer ato de registro, bem como para levantamento de importância depositada em instituições financeiras. 2. O Código Civil, por sua vez, autoriza expressamente, independentemente da existência de testamento, que, “se os herdeiros forem capazes, poderão fazer partilha amigável, por escritura pública, termo nos autos do inventário, ou escrito particular, homologado pelo juiz” (art. 2.015). Por outro lado, determina que “será sempre judicial a partilha, se os herdeiros divergirem, assim como se algum deles for incapaz” (art. 2.016) - bastará, nesses casos, a homologação judicial posterior do acordado, nos termos do art. 659 do CPC. 3. Assim, de uma leitura sistemática do caput e do § 1º do art. 610 do CPC/2015, c/c os arts. 2.015 e 2.016 do CC/2002, mostra-se possível o inventário extrajudicial, ainda que exista testamento, se os interessados forem capazes e concordes e estiverem assistidos por advogado, desde que o testamento tenha sido previamente registrado judicialmente ou haja a expressa autorização do juízo competente. [...] 6. Recurso especial provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1808767/RJ**. Relator: Min. Luis Felipe Salomão. Julgamento: 15/10/2019. Órgão Julgador: Quarta Turma. Publicação: DJe 03/12/2019).

32 Mesmo no inventário judicial, há uma relativa liberdade de escolha do foro competente, dentre as hipóteses de competência territorial previstas no art. 48 do CPC.

A receita pública que, inexistindo a *holding* familiar, seria destinada ao Estado dos bens de raiz será arrecadada pela unidade federativa eleita pelo contribuinte para a realização do inventário, o que pode provocar uma guerra fiscal entre os Estados quanto ao ITCMD.

Em vida, o titular dos bens também pode se utilizar da mobilidade patrimonial conferida pela *holding* para ampliar suas possibilidades de planejamento. Mas, nesse caso, as alternativas estão limitadas ao domicílio do doador, fixado pela Constituição Federal como o competente para a tributação relativa à doação de bens móveis. Possuindo mais de um domicílio tributário,³³ o doador pode formalizar a operação naquele com menor alíquota, ou cuja legislação estadual incentive a transmissão gratuita em vida (como é o caso de Alagoas, Amapá, Ceará e Mato Grosso do Sul, que possuem alíquotas menores para a doação).

Mas não existem, ainda, mecanismos que possam evitar a arrecadação de receitas por ente diverso do qual situados os bens imóveis integralizados ao capital social da pessoa jurídica. Não se pode invocar, na hipótese, o art. 123 do Código Tributário Nacional,³⁴ que dispõe sobre a responsabilidade pelo pagamento de tributos decorrente de convenções particulares, pois a constituição da *holding* familiar não modifica o sujeito *passivo* da obrigação tributária, mas sim o seu sujeito *ativo* – a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária.

33 O art. 127 do Código Tributário Nacional estabelece que, na falta de eleição de domicílio tributário pelo contribuinte, considera-se como tal: “I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento [...]”.

34 Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Ainda que o ITCMD não seja a principal receita dos Estados (historicamente, esse imposto sempre possuiu um baixo percentual de arrecadação, quando comparado à tributação total do país),³⁵ uma guerra fiscal relacionada ao ITCMD pode causar graves desequilíbrios na arrecadação, com prejuízos ao sistema federativo como um todo.

Uma alteração legislativa como a do Estado de São Paulo, que pretendia reduzir a alíquota para ínfimos 0,5% (zero vírgula cinco por cento) e 1% (um por cento), certamente representaria um incentivo para herdeiros e proprietários de *holdings* para a escolha de um tabelionato de notas naquele Estado, quando da eleição do foro para a realização do inventário extrajudicial ou de escritura pública de doação.

Outra questão problemática em relação ao ITCMD e que merece destaque é a lacuna legislativa em relação à tributação de bens situados no exterior. Em 2021, o STF decidiu que, na falta da lei complementar de que trata o art. 155, § 1º, inciso III da Constituição Federal, os Estados-membros não podem fazer uso de sua competência legislativa plena, prevista no art. 24, § 3º da Constituição, sendo-lhes vedado instituir e cobrar o ITCMD nas hipóteses de conexão relevante com o exterior. Com isso, abriu-se uma brecha para maior migração de bens para o exterior, no intuito de escapar à tributação incidente sobre heranças e doações.

Para Ana Carolina Brochado Teixeira e Simone Tassinari, a decisão oportuniza o deslocamento de recursos para o exterior e a realização de atos que, no país, seriam considerados tributáveis; algo que não atinge a maior parte da população, mas apenas os mais abastados. “Cabe questionar se é este o rumo que se deseja, onde quem pode mais paga menos tributos”.³⁶

35 No Brasil, esse percentual foi de 0,24% em 2013; 0,25% em 2014 e 0,34%, em 2015 (PAULA, 2019, p. 76).

36 TEIXEIRA; FLEISCHMANN, 2022, p. 99.

Mais uma vez a função extrafiscal do tributo, que deveria sobresair, é suplantada por outros valores do ordenamento – no caso, prevaleceu a estrita legalidade, o que torna urgente a edição da atrasada Lei Complementar.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ITCMD é, muitas vezes, negligenciado pelos Estados brasileiros. Não há investimentos expressivos voltados à sua cobrança, pois o esforço não se justifica quando comparado à arrecadação atingida pelo ICMS e pelo IPVA. Há ainda um sentimento de injustiça frequentemente associado a esse tributo e que permeia o cidadão comum (ainda que o contribuinte não seja ele, e sim o herdeiro): “já se paga tanto imposto durante a vida, ainda há esse, a se pagar após a morte”?

Mas é preciso destacar que o ITCMD possui outras dimensões, que vão muito além da mera arrecadação de receita pública. Esse tributo pode ser sistematizado de modo a atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como visto acima, como a redução de desigualdades sociais. O tratamento tributário dado à herança pode, por um lado, onerar mais aqueles que podem contribuir mais, atingindo vultosos patrimônios e grandes fortunas; por outro, pode privilegiar a solidariedade familiar, com a concessão de isenções para herdeiros menores e portadores de necessidades especiais, por exemplo. Se adequadamente estruturado para este fim, o tributo incidente sobre a herança pode promover a redistribuição de riquezas e concretizar o princípio da capacidade contributiva.

Além da sua dimensão extrafiscal, é preciso atentar para problemas práticos decorrentes da estruturação do imposto na Constituição Federal e que se agravam por ser este muito influenciado pelas normas do Direito de Família e de Sucessões – mais até do que do próprio Direito Tributário.

A regra constitucional de competência tributária aplicável a bens móveis e imóveis é desafiada pelos novos instrumentos de planejamento

sucessório, como a *holding* familiar, que mobilizam o patrimônio e podem causar uma guerra fiscal e desequilíbrios na arrecadação do ITCMD. A ausência de lei complementar disciplinando a tributação de bens situados no exterior é uma lacuna que não se justifica, passados 35 anos da promulgação da Constituição de 1988. Isso sem mencionar as controvérsias envolvendo os planos de previdência privada Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) e Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL), que não foram aqui tratadas por serem objeto do Tema n.º 1214 do STF, ainda pendente de decisão.

Todas essas questões indicam que o imposto sobre a herança merece maior estudo e aprofundamento, a despeito de sua reduzida arrecadação.

Embora seja esta uma revista científica, permitam-me compartilhar uma lembrança pessoal. Após minha posse como Procuradora do Estado do Paraná em 25 de agosto de 2008, e durante a semana de adaptação dos novos Procuradores, lembro-me que o saudoso colega Sérgio Paulo Barbosa, referência no ITCMD, já alertava para a necessidade de se olhar com atenção para o tributo, sempre preterido quando comparado aos demais impostos estaduais. Por ocasião de sua apresentação aos novos colegas, trouxe-nos um dado importante: no ano anterior, a arrecadação do ITCMD – então considerada diminuta – era suficiente para cobrir o orçamento de toda a PGE. Passados quinze anos, venho aqui, pelo presente artigo, ratificar e corroborar o seu posicionamento.

QUADRO – ALÍQUOTAS ADOTADAS PELOS ESTADOS

ESTADO	TIPO	DIFERENCIADA PARA A DOAÇÃO?	PERCENTUAL
Acre	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 4% a 8% Doação: 2% a 8% Obs.: faixas de valores diferentes.
Alagoas	Fixa	Sim	<i>Causa mortis</i> : 4% Doação: 2%
Amapá	Fixa	Sim	<i>Causa mortis</i> : 4% Doação: 3%
Amazonas	Fixa	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 2%
Bahia	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 4% a 8% Doação: 3,5%
Ceará	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 2% a 8% Doação: 2% a 8% Obs.: faixas de valores diferentes.
Distrito Federal	Progressiva	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 4% a 6%
Espírito Santo	Fixa	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 4%
Goiás	Progressiva	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 2% a 8%
Maranhão	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 3% a 7% Doação: 1% a 2% Obs.: faixas de valores diferentes.
Mato Grosso	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 2% a 8% Doação: 2% a 8% Obs.: faixas de valores diferentes.
Mato Grosso do Sul	Fixa	Sim	<i>Causa mortis</i> : 6% Doação: 3%
Minas Gerais	Fixa	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 5%

Pará	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 2% a 6% Doação: 2% a 4% Obs.: faixas de valores diferentes.
Paraíba	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 2% a 8% Doação: 2% a 8% Obs.: faixas de valores diferentes.
Paraná	Fixa	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 4%
Pernambuco	Progressiva	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 2% a 8%
Piauí	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 2% a 6% Doação: 4%
Rio de Janeiro	Progressiva	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 4% a 8%
Rio Grande do Norte	Progressiva	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 3% a 6%
Rio Grande do Sul	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 3% a 6% Doação: 3% a 4% Obs.: faixas de valores diferentes.
Rondônia	Progressiva	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 2% a 4%
Roraima	Fixa	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 4%
Santa Catarina	Progressiva	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 1% a 8%
São Paulo	Fixa	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 4%
Sergipe	Progressiva	Sim	<i>Causa mortis</i> : 3% a 8% Doação: 2% a 8% Obs.: faixas de valores diferentes.
Tocantins	Progressiva	Não	<i>Causa mortis</i> e doação: 2% a 8%

FONTE: A autora, com dados extraídos das leis estaduais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACRE. **Lei Complementar n.º 373, de 11 de dezembro de 2020.** Dispõe acerca do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quais Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <http://www.legis.ac.gov.br/detalhar/4164>. Acesso em: 18 set. 2021.

ALAGOAS. **Lei n.º 5.077, de 12 de junho de 1989.** Institui o Código Tributário do Estado de Alagoas. Disponível em: <http://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?key=xJSGC3TyDuQ%3D>. Acesso em: 25 set. 2021.

AMAPÁ. **Lei n.º 0400, de 22 de dezembro de 1997.** Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei n.º 0194, de 29 de dezembro de 1994. Disponível em: <https://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf?token=MTAxMTcyMDE3LTA0LTAzVDA5OjYyOjU3LjA0Nw%3D%3D&tid=482a7e8f782c4b7023116854d-4821caa>. Acesso em: 18 set. 2021.

AMAZONAS. **Lei Complementar n.º 19, de 29 de dezembro de 1997.** Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Disponível em: <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%20097.htm>. Acesso em: 18 set. 2021.

AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. **A Regra-matriz de Incidência do Imposto em Razão da Morte.** 143 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba, 2018. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1884/55769>. Acesso em: 11 out. 2021.

BAHIA. **Lei n.º 4.826, de 27 de janeiro de 1989.** Institui o Imposto sobre Transmissão “CAUSA MORTIS” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD). Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1989_4826_lei_itd.pdf. Acesso em: 25 set. 2021.

BUCAR, Daniel; PIRES, Caio Ribeiro. Sucessão e tributação: perplexidades e proposições equitativas. *In*: TEIXEIRA, Daniele Chaves (coord.). **Arquitetura do Planejamento Sucessório.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 91-109.

CEARÁ. **Lei n.º 15.812, de 20 de julho de 2015**. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD). Disponível em: https://servicos.sefaz.ce.gov.br/internet/itcd/legislacao/Lei_n%C2%BA_15.812,_de_2015.pdf. Acesso em: 25 set. 2021.

DISTRITO FEDERAL. **Lei n.º 3.804, de 08 de fevereiro de 2006**. Dispõe quanto ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, e dá outras providências. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/visualizar-legislacao?txtNumero=3804&txtAno=2006&txtTipo=5&txtParte=>. Acesso em: 27 set. 2021.

ESPÍRITO SANTO. **Lei n.º 10.011, de 20 de maio de 2013**. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll?f=templates&fn=main-h.htm&2.0>. Acesso em: 03 out. 2021.

GOIÁS. **Lei n.º 11.651, de 26 de dezembro de 1991**. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/component/content/article/237-receita-estadual/itcd/6809-legisla%C3%A7%C3%A3o.html>. Acesso em: 28 set. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Produto Interno Bruto - PIB**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 28 fev. 2022.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Planejamento Sucessório**: introdução à arquitetura estratégica - patrimonial e empresarial - com vistas à sucessão causa mortis. São Paulo: Atlas, 2015.

MARANHÃO. **Lei n.º 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13942>. Acesso em: 25 set. 2021.

MATO GROSSO. **Lei n.º 7.850, de 18 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Disponível em: http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/375b8c-284530106704256c9500491df8?OpenDocument#_c9h2ki82ev0g3e-bho6ko2o8248kg32e108h2i0h25b92kqgii9sg48_. Acesso em: 28 set. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n.º 1.810, de 22 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/9b9e5fd2565751de042579cf-004d33a6?OpenDocument>. Acesso em: 29 set. 2021.

MINAS GERAIS. **Lei n.º 14.941, de 29 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14941_2003.html. Acesso em: 03 out. 2021.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Inheritance Taxation in OECD Countries. **OECD Tax Policy Studies**, Paris, n. 28, 11 maio 2021. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/inheritance-taxation-in-oecd-countries_e2879a7d-en. Acesso em: 24 out. 2021.

PARÁ. **Lei n.º 5.529, de 5 de janeiro de 1989**. Estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05529.pdf. Acesso em: 18 set. 2021.

PARAÍBA. **Lei n.º 5.123, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990>. Acesso em: 25 set. 2021.

PARANÁ. **Lei n.º 18.573, de 30 de setembro de 2015**. Instituição do Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná, disposição quanto ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e adoção de outras providências. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=147423&indice=1&totalRegistros=1&dt=11.8.2020.10.24.20.513>. Acesso em: 03 out. 2021.

PAULA, Fernanda de. **A Tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça**: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PERNAMBUCO. **Lei n.º 13.974, de 16 de dezembro de 2009.** Dispõe sobre a legislação tributária do Estado relativa ao Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ICD. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2009/Lei13974_2009.htm. Acesso em: 26 set. 2021.

PIAUI. **Lei n.º 4.261, de 01 de fevereiro de 1989.** Disciplina o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer Bens ou Direitos, previstos na alínea “a”, do inciso I, do art. 155, da Constituição Federal. Disponível em: <https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/2f4e45e9-e6b4-47f1-8c9e-5c7ac4bd23c5/LEI+4.261?view=publicationpage1>. Acesso em: 26 set. 2021.

PINTO, Izabella Maria Medeiros e Araújo. **Planejamento Sucessório, *holding* Familiar e Tributação.** 191 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba, 2022. Disponível em: <https://hdl.handle.net/1884/76484>. Acesso em: 25 fev. 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei n.º 7.174, de 28 de dezembro de 2015.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?datasource=UCMServer%23d-DocName%3AWCC205839&_afrLoop=52372250578992610&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null&_adf.ctrl-state=153ak8c7cd_299. Acesso em: 03 out. 2021.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei n.º 5.887, de 12 de fevereiro de 1989.** Institui o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCD e dá outras providências. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=6&assuntoEsp=23. Acesso em: 26 set. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei n.º 8.821, de 27 de janeiro de 1989.** Institui o Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=. Acesso em: 03 out. 2021.

RONDÔNIA. **Lei n.º 959, de 28 de dezembro de 2000.** Institui o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=770>. Acesso em: 19 set. 2021.

RORAIMA. **Lei n.º 59, de 28 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/downloads/category/475-02-codigo-tributario-estadual-atualizado-lei-n-59-93>. Acesso em: 20 set. 2021.

SANTA CATARINA. **Lei n.º 13.136, de 25 de novembro de 2004.** Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/leis/2004/Lei_04_13136.htm. Acesso em: 03 out. 2021.

SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Projeto de lei n.º 511, de 07 de agosto de 2020.** Altera o art. 16 da Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000331890>. Acesso em: 21 fev. 2023.

SÃO PAULO (Estado). **Lei n.º 10.705, de 28 de dezembro de 2000.** Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>. Acesso em: 03 out. 2021.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Resolução do Senado n.º 57, de 2019.** Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata o inciso I do caput, e inciso IV do § 1.º do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <https://www.25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288>. Acesso em: 20 mar. 2022.

SENADO FEDERAL. **Resolução n.º 9, de 05 de maio de 1992.** Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1.º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 11 out. 2021.

SERGIPE. **Lei n.º 7.724, de 08 de novembro de 2013.** Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos –ITCMD, e dá outras providências. Disponível em: <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ITCMD/Leis/2013/lei7724-13.pdf>. Acesso em: 26 set. 2021.

TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado; FLEISCHMANN, Simone Tassinari. Futuros possíveis para o planejamento sucessório. *In*: EHRHARDT JÚNIOR, Marcos (coord.). **Direito Civil: futuros possíveis.** Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 87-108.

TEIXEIRA, Daniele Chaves. **Planejamento Sucessório: pressupostos e limites.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

TOCANTINS. **Lei n.º 1.287, de 28 de dezembro de 2001.** Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. Disponível em: <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>. Acesso em: 20 set. 2021.