

# A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA: INSTRUMENTO DE JUSTIÇA FISCAL OU TRIBUTAÇÃO INDIRETA SOBRE GRANDES FORTUNAS?

THE PROGRESSIVITY OF ITCMD IN THE CONTEXT OF TAX REFORM:  
INSTRUMENT OF FISCAL JUSTICE OR INDIRECT TAXATION ON LARGE  
FORTUNES?

Ciências Sociais Aplicadas · 20/05/2026

REGISTRO DOI: [10.70773/revistatopicos/779245743](https://doi.org/10.70773/revistatopicos/779245743)

---

Rosangela de Jesus Ribeiro<sup>1</sup>

Eduardo Cury<sup>2</sup>

---

## RESUMO

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), no contexto da reforma tributária prevista pela Emenda Constitucional nº 132/2023, trouxe avanços significativos na estrutura do imposto. Um dos principais pontos é a previsão expressa da progressividade das alíquotas, permitindo que estados adotem alíquotas maiores conforme o valor transmitido, tornando o imposto mais justo e alinhado ao princípio da capacidade contributiva, além de base de cálculo pelo valor de mercado para imóveis e ampliação da incidência sobre bens no exterior. Com o objetivo fechar uma lacuna anteriormente explorada para planejamento tributário abusivo, o imposto se torna mais abrangente e equitativo, passando assumir papel mais relevante na tributação de grandes fortunas e na redistribuição de renda, embora ainda com limitações quanto à sua eficácia fiscal. Porém exigem atenção especial à regulamentação estadual e aos cuidados no planejamento sucessório para evitar inseguranças e litígios. Ao mesmo tempo, oferecem aos estados a possibilidade de tributar heranças e doações recebidas do exterior.

**Palavras-chave:** ITCMD; reforma tributária; progressividade; capacidade contributiva.

## ABSTRACT

The Tax on Transfers of Property by Death and Donation of Any Assets or Rights (ITCMD), within the context of the tax reform provided for by Constitutional Amendment No. 132/2023, brought significant advances to the tax structure. One of the main points is the express provision for progressive tax rates, allowing states to adopt higher rates depending on the value transferred, making the tax fairer and more aligned with the principle of ability to pay. It also includes a market-value tax base for real estate and increased levy

on assets held abroad. Aiming to close a loophole previously exploited for abusive tax planning, the tax becomes more comprehensive and equitable, assuming a more relevant role in the taxation of large fortunes and in income redistribution, although its fiscal effectiveness remains limited. However, it requires special attention to state regulations and careful succession planning to avoid uncertainty and litigation. At the same time, it offers states the possibility of taxing inheritances and donations received from abroad.

**Keywords:** ITCMD; tax reform; progressivity; taxpaying capacity.

## 1. INTRODUÇÃO

A sucessão hereditária é um dos temas mais relevantes no Direito Civil e Tributário, pois envolve a transferência de patrimônio entre gerações e incidência de tributos específicos. Um dos tributos mais importantes nesse contexto é o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), de competência estadual, cuja finalidade é tributar o recebimento gratuito de bens ou direitos. O imposto possui uma função fiscal e tem a finalidade de arrecadar recursos para os Estados. Assim, a incidência do ITCMD ocorrer sobre o valor de venda (venal) da transmissão de qualquer bem ou direito.

A proposta da reforma tributária no Brasil, consolidada principalmente pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada por projetos como o Projeto de Lei Complementar (PLP) 108/2024, busca racionalizar o sistema tributário nacional e promover justiça fiscal. Nesse contexto, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), tributo estadual que incide sobre heranças e doações gratuitas é alvo de significativas mudanças, com

foco em maior uniformização, progressividade e ampliação da base de incidência.

Sendo considerada uma medida necessária para corrigir distorções no sistema tributário nacional e promover a justiça fiscal, a proposta de reforma visa a simplificação dos sistemas de impostos e a redistribuição de carga tributária de maneira mais equitativa. No entanto, uma preocupação crescente é o impacto da reforma tributária atrelada às alterações da nova lei de herança, que pode trazer mudanças significativas para a sucessão de bens, impactando diretamente os direitos e obrigações de herdeiros, testadores e cônjuges, especialmente aqueles que podem ter heranças menores, mas que, ainda assim seriam impactadas pela tributação.

O presente trabalho tem por objetivo analisar as principais alterações propostas pelo PLP 108/2024 em relação ao ITCMD, trazidas pela Emenda Constitucional 132/2023, avaliando seus impactos econômicos para os contribuintes. A metodologia adotada é qualitativa, com base em revisão bibliográfica e análise legislativa e jurisprudencial, especialmente do texto constitucional, do Código Civil, Tributário e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

## **2. O ITCMD: CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA**

No Brasil, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) encontra fundamento no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988, sendo regulamentado, em âmbito nacional, pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente em seus artigos 35 a 42. Trata-se de tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidente sobre a

transmissão gratuita de bens e direitos, seja por herança ou doação (Carrazza, 2022).

O imposto deve ser declarado e recolhido pelo beneficiário da transmissão, ou seja, pelo herdeiro ou donatário, sendo a base de cálculo correspondente ao valor do patrimônio efetivamente recebido por cada sujeito passivo, conforme também se depreende do artigo 1.997 do Código Civil (Brasil, 2002; Amaro, 2022).

As alíquotas são fixadas pelos Estados, respeitado o limite máximo estabelecido pelo Senado Federal, atualmente definido em 8%, nos termos da Resolução nº 9/1992 (Brasil, 1992). Ademais, os entes estaduais possuem competência para instituir hipóteses de isenção, observando critérios próprios, o que revela a autonomia tributária no âmbito federativo (Paulsen, 2023).

Do ponto de vista da natureza jurídica, o ITCMD é classificado como imposto direto, uma vez que incide diretamente sobre o contribuinte que auferir o acréscimo patrimonial, não havendo possibilidade de repercussão econômica típica dos impostos indiretos (Sabbag, 2022).

### **3. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS**

A progressividade das alíquotas no ITCMD consiste na técnica segundo a qual as alíquotas variam conforme o valor da base de cálculo, de modo que quanto maior o montante transmitido, maior será a carga tributária incidente. Conforme lecionam Fernandes e Silva (2009, p. 39), “um imposto é progressivo quando suas alíquotas aumentam à medida que cresce sua base de cálculo”.

Tal técnica encontra fundamento no princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, segundo o qual os impostos devem, sempre que possível, ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (Torres, 2021). No caso do ITCMD, a progressividade busca assegurar maior justiça fiscal, ao exigir maior contribuição daqueles que recebem patrimônios mais elevados.

No plano jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da progressividade do ITCMD, entendendo que tal mecanismo não viola o texto constitucional (STF, RE 562.045/RS). Posteriormente, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, a progressividade passou a ser expressamente obrigatória, conforme disposto no artigo 155, §1º, inciso VI, da Constituição Federal (Brasil, 2023).

Contudo, a aplicação da progressividade deve observar limites formais e materiais. Conforme entendimento do STF, a base de cálculo deve considerar o quinhão individual recebido pelo herdeiro, e não o montante global da herança (Brasil, 2013; Carrazza, 2022).

Em termos práticos, a introdução da progressividade para o cálculo do ITCMD, implica que os Estados deverão reformular suas leis tributárias para prever alíquotas graduadas, em vez de uma alíquota única fixa. Alguns Estados já adotaram alíquotas variáveis que vão de 1 % até 8 %, enquanto outros, ainda possuem alíquota fixa, conforme demonstrado abaixo:

**Quadro 1** - Alíquotas e progressividade do ITCMD conforme previsto nas legislações estaduais

#	Estado	Região	Progressivo	Tipo	Faixa
1	Distrito Federal	CO	sim	n/a	3
2	Roraima	N	não	n/a	1
3	Amapá	N	não	n/a	1
4	Pará	N	não	n/a	1
5	Amazonas	N	não	n/a	1

⚠ Esta tabela possui muitas colunas e foi cortada para impressão. Para visualizá-la completa, acesse o artigo original em: <https://revistatopicos.com.br/artigos/a-progressividade-do-itcmd-no-contexto-da-reforma-tributaria-instrumento-de-justica-fiscal-ou-tributacao-indireta-sobre-grandes-fortunas?noblockage>

Tipo de progressividade: BC - pela base de cálculo; GP - pelo grau de parentesco.

**Fonte:**

[https://pt.wikipedia.org/wiki/Imposto\\_de\\_Transmiss%C3%A3o\\_Causa\\_Mortis\\_e\\_Doa%C3%A7%C3%A3o](https://pt.wikipedia.org/wiki/Imposto_de_Transmiss%C3%A3o_Causa_Mortis_e_Doa%C3%A7%C3%A3o). 2025, [não paginado].

Na prática, a implementação da progressividade implica a criação de faixas de tributação pelos Estados, substituindo alíquotas fixas por escalonadas. Estudos apontam que essa mudança pode gerar impactos relevantes no planejamento sucessório e na arrecadação estadual (Paulsen, 2023).

Assim, embora represente avanço em termos de justiça fiscal, a progressividade exige adequação legislativa e rigor técnico na sua aplicação, especialmente quanto à definição da base de cálculo e respeito aos princípios da legalidade e anterioridade (Amaro, 2022).

#### **4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E TRANSMISSÃO INTERESTADUAL**

Um ponto relevante e controverso diz respeito à competência dos estados para cobrar o ITCMD em situações que envolvem bens ou pessoas domiciliadas em diferentes unidades federativas (Torres, 2021). O PLP 108/24 estabelece regras mais claras, estabelecendo que, a competência para cobrar o imposto, será do estado, quando situados no Brasil, ainda que domiciliado no exterior o proprietário doador ou falecido dos bens imóveis conforme artigo 178, inciso I. Para imóveis, situados no exterior, devem ser tributados pelo estado, do domicílio do de cujus ou doador, e no domicílio do donatário ou sucessor, quando bens, do falecido ou doador estiverem no exterior, artigo 178, inciso II, a e b (Brasil, 2024, p.89). Na prática, não será mais facultado ao sucessor escolher o estado onde processar o inventário, mas ao estado competente para a cobrança do mesmo. A ideia é evitar manobras de herdeiros para pagar menos imposto.

Essa definição é relevante especialmente para inventários e planejamentos patrimoniais que envolvem múltiplos estados, como holdings imobiliárias com imóveis espalhados pelo país. A nova regra pode levar à necessidade de múltiplos recolhimentos de ITCMD em diferentes estados, considerando que o imposto será devido ao ente federativo em que se situar a maior parte da área do imóvel conforme artigo 178, parágrafo único (Brasil, 2024), o que acarreta aumento da complexidade administrativa e potencial litigiosidade entre contribuintes e fiscos estaduais (Sabbag, 2022).

#### **5. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF) E A FUNÇÃO REDISTRIBUTIVA DO ITCMD PROGRESSIVO**

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) é um tributo previsto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, inciso VII (BRASIL, 1988). Entretanto, decorridos mais de trinta anos desde a promulgação da Constituição, o referido imposto jamais foi regulamentado por lei complementar, circunstância que impede sua instituição e cobrança, mantendo-o apenas no plano da previsão constitucional (Alexandre, 2023).

Isso porque a própria Constituição reservou à lei complementar a definição dos elementos essenciais e estruturantes do tributo, tornando indispensável a edição dessa espécie normativa para o exercício da competência tributária pela União (Carrazza, 2022). Na ausência de lei complementar regulamentadora, não há suporte jurídico suficiente para a efetiva instituição do imposto.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário 851108 ED/SP, reafirmou o entendimento de que, quando a Constituição exige lei complementar para disciplinar determinada competência tributária, não é possível suprir essa exigência por meio de legislação diversa ou interpretação ampliativa.

Assim, embora o Imposto sobre Grandes Fortunas possua previsão constitucional expressa, permanece desprovido de eficácia instituidora plena, em razão da inexistência de lei complementar que regulamente sua instituição e seus aspectos fundamentais (Paulsen, 2023).

Nesse contexto, ganha relevância o debate em torno da reforma tributária em curso e da introdução de alíquotas progressivas no ITCMD, por meio do PLP nº 108/2024 e do PL nº 07/2024 do Estado

de São Paulo. Surge, então, o questionamento: poderia o ITCMD reformado cumprir, ainda que de forma indireta, a função redistributiva do IGF?

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), previsto no art. 155, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), incide sobre a transmissão de bens e direitos em razão de herança ou doação, configurando um imposto sobre a circulação patrimonial. Seu fato gerador é eventual, ocorrendo apenas quando há transferência entre sujeitos (Machado, 2021).

Por outro lado, o IGF tem como fato gerador a posse de grandes fortunas, representando um tributo sobre o acúmulo de riqueza. Sua instituição depende de lei complementar federal, nunca editada, o que inviabiliza sua cobrança. A distinção fundamental entre ambos reside, portanto, na temporalidade e no objeto: o ITCMD tributa o movimento da riqueza, enquanto o IGF tributaria o estoque ou acúmulo patrimonial (Amaro, 2023).

Diante da ausência do IGF, o ITCMD progressivo surge como um mecanismo capaz de preencher parcialmente o vácuo redistributivo deixado pela inexistência de tributação direta sobre grandes patrimônios. Ao incidir com alíquotas maiores sobre heranças vultosas e doações milionárias, o ITCMD reformado contribui para restringir a perpetuação intergeracional das grandes fortunas, estimulando a circulação econômica e o financiamento de políticas públicas estaduais (Torres, 2018).

Contudo, essa função é exercida de forma indireta e ocasional, já que o imposto só incide quando ocorre transmissão patrimonial, não alcançando a acumulação contínua de riqueza, elemento central do

IGF. Ainda assim, em termos de efetividade e praticidade arrecadatória, o ITCMD mostra-se mais viável, pois se baseia em eventos formais como inventários, escrituras e doações declaradas (Torres, 2018).

Caso venha a ser instituído, o IGF incidiria anualmente sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas com grande capacidade econômica, complementando o ITCMD, que permaneceria restrito às transmissões. A coexistência dos dois tributos poderia conferir maior progressividade ao sistema tributário brasileiro, mas também acarretaria aumento da carga tributária sobre grandes patrimônios, exigindo equilíbrio normativo para evitar dupla incidência excessiva e fuga de capitais (Buffon, 2012).

## **6. HERANÇA E DOAÇÕES: PROTEÇÃO DA LEGÍTIMA**

### **6.1. Conceito de Herança e Doações no Direito Civil**

Herança conforme Wikipédia, “herança (do latim *haerentia*) ou herdade (do latim *hereditatem*), é o conjunto de bens, direitos e obrigações deixados por uma pessoa falecida, transmitido aos seus sucessores legítimos ou testamentários. Segundo o artigo 1.784 do Código Civil Brasileiro, "aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários" (Brasil, 2002). Isso significa que, com a morte do titular, ocorre a transferência automática do patrimônio ao conjunto de herdeiros, respeitando as disposições legais e testamentárias (Gonçalves, 2025). A herança é, portanto, um modo de aquisição de propriedade “causa mortis”, que visa dar continuidade à titularidade dos bens do falecido, observando princípios como o da sucessão legítima e o da legítima dos herdeiros necessários.

Por sua vez, a doação é um contrato pelo qual uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, conforme define o artigo 538 do Código Civil (Brasil, 2002; Venosa, 2022). Trata-se de um ato jurídico *inter vivos*, realizado por vontade expressa do doador, que se compromete a diminuir seu patrimônio em benefício do donatário, sem exigência de contraprestação. A doação pode ser pura, com encargos, ou condicional, e está sujeita a determinadas limitações legais, por exemplo, o doador não pode dispor de mais da metade de seus bens se tiver herdeiros necessários conforme art. 549 do CC (Brasil, 2002).

Assim, enquanto a herança decorre da morte e é regida pelo direito sucessório, a doação é um ato de liberalidade entre vivos, regido pelo direito contratual (Amaro, 2022). Ambas, no entanto, envolvem a transferência de patrimônio e estão submetidas a regras que buscam equilibrar a vontade individual com a proteção dos direitos dos herdeiros e a segurança jurídica. Ambas são figuras jurídicas distintas, mas estão submetidas à incidência do ITCMD.

## **6.2. Herdeiros Necessários e a Proteção da Legítima**

De acordo com o art. 1.845 do Código Civil, são considerados herdeiros necessários: os descendentes (filhos, netos, bisnetos), os ascendentes (pais, avós, bisavós), o cônjuge sobrevivente, exceto nos regimes de separação total de bens por pacto antenupcial (Brasil, 2002).

A lei protege esses herdeiros por meio da chamada "legítima", ou seja, 50% do patrimônio total do falecido é obrigatoriamente destinado a esses herdeiros, não podendo ser livremente doado ou

deixado em testamento a terceiros. Esse mecanismo tem como função preservar a continuidade patrimonial das famílias e proteger os herdeiros contra eventuais decisões arbitrárias ou injustas do falecido. Conforme ensina Carlos Roberto Gonçalves (2025), a legítima representa importante limitação à liberdade de testar, visando assegurar proteção mínima aos herdeiros necessários.

A outra metade do patrimônio (os outros 50%) constitui a chamada parte disponível, que pode ser livremente transmitida, seja por testamento ou doação. Nesse sentido, Maria Helena Diniz (2022) destaca que a divisão entre legítima e parte disponível busca equilibrar a autonomia da vontade do autor da herança com a proteção familiar.

O PLP 108/24 não altera diretamente o conceito da legítima ou dos herdeiros necessários, mas suas implicações práticas e financeiras, podem afetar profundamente o modo como famílias lidam com a transmissão patrimonial. Com o aumento de alíquotas e exigência de avaliação de mercado de ativos, o custo de se doar ou herdar patrimônio pode afetar justamente a fração da herança que é legítima. Sob a perspectiva da justiça fiscal e da tributação patrimonial, Marciano Buffon (2012) afirma que a tributação sobre patrimônio e sucessões possui relevante função redistributiva, contribuindo para a redução da concentração de riqueza entre gerações.

É comum no planejamento sucessório que os pais realizem doações em vida a seus filhos, com ou sem cláusulas de usufruto, inalienabilidade ou reversão. Essas doações devem respeitar a legítima e, quando feitas em antecipação da herança, estão sujeitas à colação, conforme o Código Civil (BRASIL, 2002), ou seja, deverão

ser computadas no momento da partilha para igualar os quinhões entre os herdeiros. Segundo Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2023), a colação constitui mecanismo de preservação da igualdade sucessória entre os descendentes.

## **6.2.1. Planejamento Patrimonial e Sucessório e Suas Vantagens**

### **1. Definição de Planejamento Sucessório:**

O planejamento sucessório consiste em um conjunto de medidas jurídicas, financeiras e patrimoniais voltadas à organização da transferência de bens e direitos de uma pessoa para seus herdeiros ou sucessores. Seu principal objetivo é garantir que essa transição ocorra de forma legal, segura e eficiente, preferencialmente com as decisões tomadas ainda em vida, conforme ensinam Maria Helena Diniz e Silvio de Salvo Venosa (2022; 2023).

### **2. Diminuição de custos e burocracias:**

O processo de inventário, necessário após o falecimento, costuma ser demorado e oneroso. O planejamento sucessório permite antecipar e otimizar a partilha dos bens, diminuindo despesas e simplificando os trâmites legais, tema abordado por Rolf Madaleno e Carlos Roberto Gonçalves (2021; 2025).

### **3. Proteção aos familiares:**

Esse tipo de planejamento oferece instrumentos para resguardar os familiares de situações imprevistas, como dívidas, perda de patrimônio ou necessidade de alienação de bens para pagamento de tributos. Essa proteção patrimonial é

destacada por Zeno Veloso e Cristiano Chaves de Farias (2020; 2023).

#### **4. Continuidade do negócio familiar:**

Para quem possui empresa familiar, o planejamento sucessório é essencial, pois define quem assumirá a gestão e de que forma o negócio será conduzido, garantindo sua continuidade e a preservação do legado construído ao longo do tempo. Esse entendimento é desenvolvido por Fábio Ulhoa Coelho e Modesto Carvalhosa (2023; 2021).

#### **5. Prevenção de conflitos familiares:**

A ausência de um plano sucessório bem definido pode gerar disputas e desentendimentos entre os herdeiros, resultando em conflitos emocionais e demandas judiciais. Com o planejamento adequado, a destinação dos bens é estabelecida previamente, reduzindo as chances de litígios futuros, conforme lecionam Rodrigo da Cunha Pereira e Paulo Lôbo. Ter um plano sucessório bem estruturado garante que seus bens sejam destinados conforme sua vontade, proporcionando segurança e serenidade para você e seus entes queridos, além de evitar preocupações futuras.

#### **6. Menos custos e conflitos:**

Um bom planejamento familiar possibilita uma partilha mais eficiente, reduzindo despesas com inventário e diminuindo significativamente o risco de desentendimentos entre os herdeiros, entendimento defendido por Rolf Madaleno (2021).

## **7. Proteção do patrimônio:**

O planejamento sucessório oferece mecanismos jurídicos para preservação dos bens contra imprevistos, dívidas ou elevada carga tributária, assegurando a manutenção e segurança do patrimônio familiar. Esse tema é amplamente abordado por Nelson Rosenvald e Cristiano Chaves de Farias (2023).

## **8. Rapidez na transmissão dos bens:**

Com uma estrutura sucessória previamente organizada, o processo de transmissão patrimonial torna-se mais célere e menos burocrático, evitando atrasos e conflitos, conforme destacam Carlos Roberto Gonçalves e Silvio de Salvo Venosa (2025; 2023).

## **7. O ITCMD NO ESTADO DE SÃO PAULO NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

No Estado de São Paulo, o ITCMD é regulamentado pela Lei nº 10.705/2000, sendo atualmente aplicada alíquota fixa de 4% (São Paulo, 2000).

No entanto, com o intuito de atender às alterações promovidas pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132 de 2023) e exigência constitucional, busca através da Projeto de Lei 07/2024 adequar a alíquota do ITCMD com capacidade contributiva dos cidadãos e alcançar uma maior justiça fiscal (São Paulo, 2024; Torres, 2021).

No âmbito estadual paulista, tramita desde 02 de fevereiro de 2024 o Projeto de Lei nº7/2024, artigo 16, que propõe a instituição de faixas

de alíquotas progressivas, variando entre 2% à 8%, convertida em Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESP), conforme a seguir:

*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.*

A adoção da progressividade visa atender ao chamado princípio constitucional da capacidade contributiva, promovendo maior equidade tributária e justiça fiscal, como lembrou o relator do STF, ministro Ricardo Lewandowski no RE 562.045/RS:

*Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor [...]. Há casos, por demais conhecidos, em que as dívidas do herdeiro superam, em muito, o próprio valor dos bens herdados. Não são raras, aliás, as situações em que os processos de inventário ficam paralisados durante longo tempo porque os herdeiros não têm condições de saldar os impostos que incidem sobre a herança, vendo-se, muitas vezes, obrigados a desfazer-se de algum bem ou direito para cumprir suas obrigações relativamente ao Fisco.*

*O mesmo ocorre no tocante à doação, em que a obrigação tributária pode recair tanto sobre o doador, quanto sobre o donatário. Na primeira hipótese, o doador sofre uma dupla diminuição em seu patrimônio, seja pela perda de um valor que o integrava, seja pelo próprio recolhimento do tributo. Quanto à segunda, cumpre lembrar que a maioria das doações são realizadas com o intuito de socorrer ou reforçar as finanças de pessoas cujas economias se encontram em situação precária.*

## **7.1. Exemplo Prático**

Casal com dois filhos, casado em comunhão parcial de bens. O marido falece, deixando uma empresa avaliada em R\$ 1 milhão. Como o regime é de comunhão parcial, a viúva é meeira, portanto, R\$ 500 mil (metade do valor da empresa) já pertence a ela. Os outros R\$ 500 mil compõem a herança, que será dividida igualmente entre a viúva (como herdeira) e os dois filhos. Assim, cada um (viúva, filho 1 e filho 2) receberão R\$ 166.667,00 como quinhão hereditário. Com as alíquotas progressivas do ITCMD previstas, esse valor se enquadra na primeira faixa, sendo tributado a 2%. Segue abaixo, quadro com os percentuais decomposto, a serem aplicados com valor da UFESP R\$ 37,02 (valor atual para 2025), conforme a faixa de valores:

#### **Quadro 2** - Alíquotas progressivas conforme PL 7/2024

<b>Faixa acumulada do quinhão</b>	<b>Alíquota Aplicada</b>
Até R\$370.200,00	2%
R\$370.200,01 – R\$3.146.700,00	4%
R\$3.146.700,01 – R\$10.365.600,00	6%
Acima de R\$10.365.600,01	8%

**Fonte:** Da própria autora.

Base atual:  $R\$166.667,00 \times 4\% = R\$6.666,68$  por herdeiro → Total R\$20.000,00.

Base na PL 07/2024:  $R\$166.667,00 \times 2\% = R\$3.333,33$  por herdeiro → Total R\$ 10.000,00.

Com progressividade, cada herdeiro terá uma economia de 50%. Essa nova sistemática reduz substancialmente a carga tributária para sucessões de menor valor, permitindo maior proteção ao patrimônio familiar e continuidade dos negócios. Mas demanda planejamento, sobretudo para evitar pesado desembolso ao herdar grandes patrimônios, dependendo da faixa de isenção e progressão adotadas pelo estado.

## **8. CONCLUSÃO**

O imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), ganha destaque e relevância com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua regulamentação por meio do Projeto de Lei Complementar nº 108/2024 em âmbito nacional e Projeto de Lei Complementar 07/2024 em âmbito estadual paulista. No sistema tributário brasileiro, a proposta de reforma representa um avanço importante no sentido de promover maior justiça fiscal, por meio da obrigatoriedade da progressividade das alíquotas, da uniformização das regras de cálculo e da ampliação da base de incidência, especialmente sobre grandes heranças e doações internacionais. A evolução normativa indica um movimento de fortalecimento da função redistributiva do tributo, aproximando-o, ainda que parcialmente, do papel que seria desempenhado pelo Imposto sobre Grandes Fortunas.

O novo tratamento do ITCMD reconhece o papel fundamental para tributo como ferramenta de redistribuição de riqueza, contribuindo para o combate à concentração patrimonial e para o financiamento dos serviços públicos nos estados.

Por outro lado, também impõe novos desafios aos contribuintes, especialmente no que tange à avaliação de bens, à complexidade das regras interestaduais e à possível elevação da carga tributária em transmissões patrimoniais.

Embora o ITCMD reformado não configure, tecnicamente, um imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), ele passa a cumprir parcialmente essa função, ao tributar de forma mais severa transmissões de elevado valor. O sucesso da reforma dependerá, porém, da regulamentação adequada pelos Estados, da harmonização entre arrecadação e proteção patrimonial, especialmente no âmbito do planejamento sucessório e transmissão do patrimônio após a morte.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 17. ed. São Paulo: Método, 2023.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.

BATISTA, Michel Siqueira; PERCISI, Caio. **Imposto de herança progressivo requer atenção**. Legislação & Mercado. disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/imposto-de-heranca-itcmd-progressivo-requer-atencao/>: Acesso em: 31 jul. 25.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF. Brasília, 20 de dezembro de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 30. mai. 25.

BRASIL. **Herança.** Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Heran%C3%A7a>. Acesso em: 28 jul. 25.

BRASIL. **Impactos da reforma tributária no planejamento patrimonial e sucessório: Adequações e oportunidades.** Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/417702/impacto-da-reforma-tributaria-no-planejamento-patrimonial-e-sucessorio>. Acesso em: 25 jul. 25.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024. **Dispõe sobre normas gerais do ITCMD.** Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2433204&filename=Tramitacao-1-PLP-108-2024](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2433204&filename=Tramitacao-1-PLP-108-2024). Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 9, de 1992. Brasília, DF. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-norma-pl.html>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.045** - Rio Grande do sul, 2008. Constitucional. Tributário. Lei Estadual: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da constituição da república. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Publicado em 27/11/2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 26 jul. 2025. (p.59,60).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 851.108** - São Paulo, 2021. Repercussão geral. ITCMD. Bens localizados no exterior. Artigo 155, § 1º, III, letras a e b, da Constituição Federal. Lei Complementar. Normas gerais. Competência para instituição. Julgado em 25/04/22. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307505674&ext=.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2025.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. São Paulo: Saraiva, 2021.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 35. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Sucessões**. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Sucessões**. 9. ed. Salvador: JusPodivm, 2023.

FERRAZ, Roberto. **Planejamento sucessório e o ITCMD: aspectos tributários das heranças e doações**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2022.

GAMBÔA, Gabriel Ferreira. **A alíquota do ITCMD em São Paulo será majorada em 2025?**. Disponível em: <https://www.fdga.adv.br/a-liquota-do-itcmd-em-sao-paulo-sera-majorada-em-2025/>. Acesso em: 31 jul. 25.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil 3 – responsabilidade civil – direito de família – direito das sucessões**; coordenado por Pedro Lenza. – 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2025. (Coleção Esquematizado).

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MADALENO, Rolf. **Planejamento sucessório**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SABOYA, Mariana. **“ITCMD e grandes fortunas: os impactos da progressividade no cenário pós-reforma.”** Revista de Direito Tributário. Atual, n. 60, São Paulo: IBDT, 2024.

SÃO PAULO (Estado). Lei N° 10.705, de 28 de dezembro de 2000 (Última atualização: Lei n° 16.050, de 15/12/2015). Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. **Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, em 21 de dez. de 2001. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 16 jun. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Lei n°10.992, de 21 de dezembro de 2001. Altera a Lei n. 10.705, de 28/12/2000, que dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos. **Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo - SP**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2001/lei-10992-21.12.2001.html>. Acesso em: 13 jun. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Projeto de Lei N° 7, de 2024. Altera a Lei n° 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. **Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo**, em 1 de fev. de 2024. Disponível em: [https://www.al.sp.gov.br/spl/2024/02/Propositura/1000541335\\_1000681296\\_Propositura.pdf](https://www.al.sp.gov.br/spl/2024/02/Propositura/1000541335_1000681296_Propositura.pdf). Acesso em: 13 jul. 2025.

SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro e; PRZEPIORKA, Michell. **O Princípio da Progressividade e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) em relação à Emenda Constitucional n. 132/2023.** Revista Direito Tributário Atual v. 56. ano 42. p. 197-215. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.8.2024.2527>. Acesso em: 25 jul. 25.

SOUZA, Gustavo Brigagão de. **“Reforma tributária e tributação patrimonial: o novo papel do ITCMD.”** Conjur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 14 jul. 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão** nº 55/DF. Julgado em 06 nov. 2025. Disponível em: <https://noticias.stf.jus.br/postsnoticias/stf-retoma-julgamento-sobre-omissao-do-congresso-em-regulamentar-imposto-sobre-grandes-fortunas/>. Acesso em: 11 nov. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2021.

VELOSO, Zeno. **Direito sucessório.** Belém: CESUPA, 2020.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos.** 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões.** 23. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

---

Trabalho apresentado para obtenção do título de bacharel do curso  
de Direito do Centro Universitário de Santa Fé do Sul- SP

<sup>1</sup> Graduando em Direito. E-mail: [acesse o artigo original para  
visualizar o e-mail](#)

<sup>2</sup> Docente do Centro Universitário de Santa Fé do Sul – SP,  
UNIFUNEC. E-mail: [acesse o artigo original para visualizar o e-mail](#)