

VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

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

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: João Marcelo de Lima Assafim; Liane Francisca Hüning Pazinato; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-164-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

APRESENTAÇÃO

Com alegria que chegamos ao VIII Encontro Virtual do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito com o tema Direito, Governança e Políticas de Inclusão reunindo os trabalhos científicos desenvolvidas por docentes e discentes e egressos da pós-graduação brasileira, inclusive, na intersecção necessária com os jovens pesquisadores graduação.

No grupo de trabalho “Direito Tributário e Financeiro I ” as pesquisas se situam nas fronteiras do Sistema Tributário Nacional e a Reforma Tributaria e divididas em grupos que debatem Teorias, Tributos em espécie, Litígios Tributários.

Os autores Erick Marques Vieira e Fabiano Ferreira Lopes, no trabalho “Do arado ao Fisco: os efeitos da Reforma Tributária sobre o produtor rural brasileiro”, apontam os desafios que os produtores rurais encontrarão para sua adaptação com as novas exigências instituídas pela reforma tributária.

No texto “o Impacto da Tributação da economia digital no Brasil e no Federalismo Fiscal: Do ICMS/ISS ao IBS/CBS, os autores - Alberto Mário de Souza Carvalho e Raymundo Juliano Feitosa e João Hélio de Farias Moraes Coutinho discutem como a revolução tecnológica e a internet impulsionaram a mudança do modelo de negócios, centrado não mais na exteriorização de riqueza através da aquisição de bens físicos, mas, por meio de bens virtuais ou da fruição de uma utilidade ou na experiência decorrente desse novo bem.

regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, como resposta à regressividade do sistema tributário brasileiro.

Na pesquisa sobre a Cobrança do ITR sobre imóveis localizados em áreas urbanas, seu caráter extrafiscal e seus efeitos financeiros nos municípios e nos contribuintes, os autores Liane Francisca Hüning Pazinato e Vinicius Ruas Duarte buscam analisar os fundamentos jurídicos e as implicações práticas da cobrança do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) nas áreas urbanas, tradicionalmente sujeitas ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), bem como as questões de competência tributária demonstrando o seu caráter extrafiscal ambiental e os efeitos financeiros nos Municípios e contribuintes.

Os autores Guilherme Zocollaro Nogueira, Rubens Alexandre Elias Calixto e Andre Luis De Andrade Melo, no texto “Entre o princípio da capacidade contributiva e a realidade da regressividade: inclusão social pela reforma tributária?” buscam discutir os impactos da reforma em relação ante à regressividade.

Na pesquisa “A (necessária) correspondência entre hipótese de incidência e base de cálculo das taxas: análise da repartição da receita arrecadada pelo Detran/PR”, o autor José Raul Cubas Júnior demonstrar a necessária correspondência entre a materialidade da hipótese de incidência tributária das taxas e as suas respectivas bases de cálculo.

Os autores Marina Furlan e Diógenes Vicente Hassan Ribeiro na pesquisa “Da comunicação ecológica e a extrafiscalidade tributária: análise da regulamentação da reforma tributária, a partir da lei complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025”, buscam analisar como a comunicação pode ser utilizada como uma forma de interação entre os sistemas da Economia e do Direito, na visão de Niklas Luhmann, visando a proteção do meio ambiente.

O texto “Ensaio sobre a constitucionalidade da arbitragem tributária no Brasil” dos autores

jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para fins de incidência do IBS e CBS.

O trabalho a “Inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA): políticas fiscais e de atendimento no Estado do Pará”, dos autores Hamanda de Nazaré Freitas Matos, Eliana Maria De Souza Franco Teixeira e Rosiane De Cássia Risuenho Silva Lima, visa analisar os desafios e avanços na inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA), com ênfase na Política Estadual de Proteção dos Direitos da Pessoa com Transtorno do Espectro Autista (PEPTEA), instituída no Estado do Pará pela Lei nº 9.061/2020.

Os autores Silvio Hiroshi Nakao, Vinicius de Paula Pimenta Salgado e Pedro Pilotto Arrais apresentam texto “A interface entre o direito e a contabilidade: a tributação incidente sobre a transferência de ativos em holding familiar” que analisa a controvérsia acerca da tributação incidente sobre a transferência de ativos no âmbito das holdings familiares, notadamente a questão da distinção entre avaliação a valor justo e a custo das cotas sociais para fins de mensuração da base de cálculo do imposto de renda (IR) e do imposto sobre doações e heranças (ITCMD) no momento da respectiva transferência.

A pesquisa “Justiça tributária no Brasil: reflexões a partir da teoria de John Rawls” de Patricia de Lima Villadouro, Aline Ouriques Freire Fernandes e Renato Zanolla Montefusco analisa a aplicabilidade da Teoria da Justiça de John Rawls ao Sistema Tributário Brasileiro, buscando promover uma reflexão crítica sobre a justiça social no campo fiscal.

O autor Renê Weiber Dos Santos investiga, no artigo intitulado “Tributação na era digital: blockchain como caminho para um sistema fiscal moderno”, o uso da tecnologia blockchain como ferramenta inovadora na arrecadação de tributos, propondo-a como solução para desafios estruturais do sistema tributário tradicional, como a evasão fiscal, a burocracia e a falta de transparência.

Os autores Silas Marcos de Santana Lopes e Paulo Roberto Lyrio Pimenta, no artigo “A base de cálculo do ICMS no fornecimento de alimentos intermediado por plataformas digitais e o art. 274 da LC 214/2025”, buscam demonstrar que a evolução das dinâmicas econômicas e tecnológicas tem tensionado a estrutura conceitual do Direito Tributário Brasileiro, especialmente no que se refere à delimitação da base de cálculo do ICMS em operações mediadas por plataformas digitais.

O texto “Regra-matriz de Incidência Tributária - ITCMD: considerações sobre a lei paulista n.º 10.705/2000”, dos autores Solange Teresinha Carvalho Pissolato, Rogerio Mollica e Patrícia Lichs Cunha Silva de Almeida, apresenta breves considerações sobre o ITCMD, a regra-matriz de incidência tributária, sua relevância em decorrência das alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a imposição da progressividade de alíquotas.

Nos brindam os autores com novas fronteiras de pesquisas em Direito Tributário e Financeiro, que coadunam com a dinâmica que a disciplina demanda para atender as transformações do mundo contemporâneo, as relações entre o Estado e a sociedade, bem como, as reformas legislativas e mutações do Direito.

Inverno de 2025.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICAP)

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato (FURG)

Prof Dr. João Marcelo de Lima Assafim (UFRJ)

**REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – ITCMD: CONSIDERAÇÕES
SOBRE A LEI PAULISTA N.º 10.705/2000**

**TAX INCIDENCE RULE MATRIX – ITCMD: REFLECTIONS ON SÃO PAULO
STATE LAW N.º 10.705/2000**

Solange Teresinha Carvalho Pissolato ¹

Rogério Mollica

Patrícia Lichs Cunha Silva de Almeida

Resumo

As recentes alterações trazidas pela Reforma Tributária vêm causando inquietações na comunidade jurídica. Nesse contexto, o artigo apresenta breves considerações sobre o ITCMD, a regra-matriz de incidência tributária, sua relevância em decorrência das alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a imposição da progressividade de alíquotas. A pesquisa é de natureza descritiva, ancorada no arcabouço legal pátrio, com ênfase na Lei Paulista n.º 10.705/2000. Cumpre destacar, como ponto de origem, que o direito tributário tem forte radicação constitucional, a qual estabelece critérios que dão sustentação à regra-matriz de incidência tributária e, portanto, à aplicação do princípio da progressividade das alíquotas, que integra o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do ITCMD. Significa dizer que, a partir desse comando constitucional, a observação do princípio da progressividade das alíquotas do ITCMD passou a ser uma condição de validade da legislação estadual. Conclui-se que as legislações dos estados que desatenderem tal comando ou que adotarem requisitos divergentes do valor do quinhão, do legado ou da doação estarão em desacordo com os fundamentos de validade previstos no texto constitucional por não cumprirem o critério quantitativo que integra a regra-matriz de incidência tributária.

Palavras-chave: Itcmd, Lei paulista n.º 10.705/2000, Princípio da progressividade, Reforma tributária, Rmit

Abstract/Resumen/Résumé

application of the principle of rate progressivity, an essential element of the ITCMD's quantitative criterion. In this sense, adherence to the principle of rate progressivity for the ITCMD has become a condition for the validity of state legislation. The article concludes that state laws failing to observe this constitutional mandate or adopting requirements inconsistent with the value of the inheritance share, legacy, or donation violate the constitutional validity standards, as they disregard the quantitative criterion that forms part of the tax incidence rule matrix.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Itcmd, São paulo state law no. 10,705/2000, Principle of progressivity, Tax reform, Tax incidence rule matrix (tirm)

1 Introdução

A Reforma Tributária vem se concretizando, composta por um arcabouço legislativo vivo e dinâmico, traduzida por uma pauta em movimento, contudo, isso não a imuniza da necessidade de regulamentação em temas determinantes. É de notar que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) ganhou relevância neste contexto, posto que o foco, a princípio, eram apenas bens e serviços.

Certamente que um dos pontos de atenção foi a progressividade das alíquotas do ITCMD e a necessidade de harmonização das legislações estaduais, devido à discrepância entre as alíquotas mínimas e a trava máxima de 8% estabelecida pelo Senado Federal. Tal situação proporcionava maior liberdade para o contribuinte para eleição do domicílio fiscal, o que, em muitos casos, resultava em maior eficiência tributária, opção esta que acaba sendo inviabilizada ou mitigada com a EC n.º 132/2023.

Com a progressividade de alíquotas, que compulsoriamente serão implementadas em vários estados, haverá consequências nas heranças e doações de valor econômico mais expressivo, fazendo com que sejam mais severamente tributadas. Isso pode, portanto, desincentivar a formação de patrimônio familiar e ter reflexos em casos de heranças familiares que envolvem bens como imóveis residenciais.

Ainda que a reforma seja direcionada ao consumo, certamente traz reflexos no comportamento dos contribuintes, posto que a aplicação de alíquotas progressivas pode, em alguns contextos, gerar o efeito colateral de obrigar herdeiros a venderem os bens para recolherem o imposto, o que merece uma análise crítica. A Reforma Tributária também levanta questionamentos sobre os impactos econômicos e sociais do ITCMD, especialmente no que tange à sucessão de empresas familiares e à transmissão de patrimônio produtivo. Isso reverbera nas empresas familiares, que muitas vezes enfrentam dificuldades ao lidarem com a tributação incidente sobre a sucessão, o que pode comprometer a continuidade dos negócios.

Seguindo esse raciocínio, a Reforma Tributária, vem impondo a intensificação nos trabalhos dos estados e acelerando, assim, as alterações legislativas para atender às previsões contidas na EC n.º 132 (Brasil, 2023a). Como ponto de origem, tem-se a forte radicação constitucional do direito tributário brasileiro, o qual sustenta os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), o que nos leva a rememorar o princípio da legalidade. Em se tratando de imposto de competência estadual, e as especificidades de cada ente federado, o estado eleito para as considerações dos critérios da RMIT foi São Paulo, posto que é o estado que possui, até o momento, alíquota fixa de 4% do imposto, pautada na Lei n.º 10.705 (São

Paulo, 2000), e que deverá ser modificada com a implementação da Reforma Tributária, a qual impõe a progressividade de alíquotas, reverberando assim no planejamento patrimonial da família.

Assim, metodologicamente, esta pesquisa é de natureza descritiva, ancorada no arcabouço legal pátrio, com ênfase na Lei Paulista n.º 10.705/2000, tendo como objetivo apresentar breves considerações sobre o ITCMD, a regra-matriz de incidência tributária, sua relevância em decorrência das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a imposição da progressividade de alíquotas.

2 Considerações gerais sobre os critérios da regra-matriz, a estrutura do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

O legislador, ao criar tributos, indicou um caminho a ser percorrido, determinado pelo Texto Supremo. A Carta Fundamental traçou minuciosamente “o campo e os limites da tributação, erigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência dos tributos” (Tomé, 2021, p. 366). Essa ação de tributar consiste “no procedimento estatal de transferência de parte do patrimônio privado, de natureza financeira, para coletividade, como forma de obtenção dos recursos financeiros com os quais se custeiam as chamadas despesas públicas” (Brito, 2023, p. 440).

Prevalece, em âmbito tributário, o princípio da legalidade, “previsto no artigo 150, I da CF/88 e no artigo 97, incisos I, III e IV, todos do Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado pela Carta Magna com status de lei complementar” (Gomes, D.; Gomes, E., 2023a, p. 310).

Partindo do pressuposto de que o imposto é uma espécie do gênero tributo, o CTN traz, de forma expressa, a definição de imposto no art. 16: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fator gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (Brasil, 1966, *on-line*).

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) é “um importante imposto de competência dos entes federados. Essa competência “nada mais é do que o poder de tributar, em que o texto constitucional buscou alinhar todos os aspectos tributários, evitando-se conflitos de competência e excessos por parte do legislador infraconstitucional” (Maciel, 2019, p. 33).

O ITCMD, que teve sua competência para instituição conferida pelo constituinte originário aos estados e DF, conforme disposto no art. 155, inciso I, § 1º, da CF/88, é uma

espécie de tributo incidente na transmissão de quaisquer bens e direitos por sucessão *causa mortis* e por doação. É arrimado no CTN, cabendo também ao referido código, estabelecer regras detalhadas no Capítulo III, que disciplina a matéria no que diz respeito aos impostos sobre patrimônio e renda, pontualmente na Seção III, contida nos arts. 35 a 42.

Neste ponto, necessário se faz, uma breve digressão sobre o arcabouço legislativo paulista, regido pela Lei Estadual n.º 10.705 (São Paulo, 2000), com redação dada pela Lei n.º 10.992/2001, pelo Decreto n.º 46.655 (São Paulo, 2002), por portarias editadas pela Coordenadoria de Administração Tributária e pelas Resoluções Conjuntas da Secretaria da Fazenda e outras secretarias.

Faz-se importante constar que a redação original da Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000) vigorou apenas por um ano, e sua redação foi alterada pela Lei Estadual n.º 10.992/2001, fixando uma alíquota de 4% sobre o valor atribuído à base de cálculo, tanto para a *causa mortis* como para a doação.

Nesse contexto, no que se refere ao ITCMD e ao fato gerador do imposto, a legislação brasileira acolheu uma dupla possibilidade, ou seja, duas situações para que ocorra a Hipótese de Incidência (HI), as quais, uma vez materializadas no mundo real, dão concretude ao fato gerador desse imposto, quais sejam: *causa mortis* e doação. Já quanto à transmissão,

é a transferência jurídica, implicando a sucessão na titularidade do bem ou direito, será causa mortis quando ocorra por força do falecimento real ou presumido do titular [...] ou por doação, note-se que em nenhum dos casos – transmissão causa mortis ou doação, há qualquer contraprestação (Paulsen, 2022, p. 425).

O critério material é aquela situação estabelecida em lei que, se verificada no plano da realidade, faz surgir a obrigação tributária. Aqui, devemos nos atentar para o “verbo” seguido do “complemento”. Já por meio do critério temporal, é possível determinar o momento exato de ocorrência do fato impositivo, ou seja, quando o contribuinte se torna sujeito da obrigação tributária. Por sua vez, o critério espacial tem por objetivo definir o local de ocorrência do fato gerador, onde será devido o tributo, ou seja, guarda relação com o espaço físico em que a relação jurídica passará a ter existência.

Passando para o elemento consequente da norma, temos por critério pessoal aquele que definirá as partes envolvidas na relação jurídica tributária, tendo o contribuinte como devedor e o fisco como credor da obrigação tributária. Já por meio do critério quantitativo é possível mensurar o valor da obrigação tributária, mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

No que tange à transmissão *causa mortis*, abre-se a sucessão a partir do evento morte, que põe fim à pessoa natural e traz ao mundo concreto a HI (abstrata), amoldando-se, assim, a um dos fatos geradores do ITCMD *causa mortis*. Nessa direção, prescreve o art. 1.692, do diploma civilista, que: “Desde a abertura da sucessão, pertence ao legatário a coisa certa, existente no acervo, salvo se o legado estiver sob condição suspensiva” (Brasil, 2002, *on-line*). Conforme os ditames legais pátrios, é necessário a realização do inventário, que tem por objetivo primeiro, identificar os bens do *de cujus*, os herdeiros e o quinhão que lhes pertence individualmente.

Seguindo nesse fio condutor, no que tange a bens imóveis, a sujeição ativa é o estado onde estiver situado o bem, cuja regra é válida para transmissões por doação ou *causa mortis*. Quanto aos móveis, títulos e crédito, nas transmissões *causa mortis*, a sujeição ativa é o estado onde tinha domicílio o falecido; já nas transmissões por doação, a sujeição ativa é o estado onde tiver domicílio o doador ou o Distrito Federal, conforme previsto na EC n.º 132 (Brasil, 2023a).

Nos ensinamentos de Carlos Roberto Gonçalves (2010, p. 276-277), do conceito legal de doação, “ressaltamos seus traços característico: a) a natureza contratual; b) o *animus donandi*, ou seja, a intenção de fazer uma liberalidade; c) a transferência de bens para o patrimônio do donatário; e) a aceitação deste”.

Nesse contexto, foram analisadas as nuances das bases de cálculo aplicadas no que se refere à transmissão patrimonial gratuita de imóveis e móveis, ou seja, por meio de ações ou quotas sociais, as quais se expressam como ativos de alto valor, bem como outros aspectos e seus reflexos tributários.

3 Especificidades da Lei Paulista N.º 10.705/2000 e a RMIT do ITCMD

Nesse contexto, considerando as recentes mudanças sobre o ITCMD firmadas pela EC 132/2023, não podemos desprezar a relevância da regra-matriz de incidência do referido imposto, fornecendo, assim, a montagem e a construção final de um arquétipo para o referido imposto em consonância com a Lei Paulista N.º 10.705/2000.

Assim, temos a regra-matriz de incidência tributária como um paradigma teórico consagrado na ciência do direito tributário, constituindo-se em padrão teórico de reconhecida aplicabilidade prática (Costa, 2022, p. 36.234), definida por Carvalho (2023, p. 376) como: “[...] um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito)”.

De forma resumida, tem-se que, em sua estrutura, a RMIT possui dois elementos. O elemento antecedente é subdividido em critérios material, temporal e espacial; já o elemento consequente subdivide-se em pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (composto por base de cálculo e alíquota), os quais serão mais bem explicados na sequência (Carvalho, 2023).

3.1 Do critério material

Há que se ter atenção quanto à definição dos elementos de regra-matriz de incidência tributária, “em especial a definição do fato gerador (critério material), de sua base de cálculo e do local (critério espacial) em que se considera ocorrida tal materialidade, demanda prevista em Lei Ordinária” (Gomes, D.; Gomes, E., 2023a, p. 310).

Assim, ao analisar o critério material da regra-matriz de incidência do ITCMD, consolidou-se que, ao tratar de heranças e doações, a CF “atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre dois campos de materialidade delimitados de acordo com a sua própria definição: (i) a transmissão causa mortis; e (ii) as doações de quaisquer bens ou direitos” (Anderle; Melo, 2023, p. 1.218).

Um olhar atento às alterações trazidas pela reforma tributária observará que se referem a inserções nos dispositivos constitucionais ou contemplados no texto da emenda constitucional, que visa atender a uma exigência estabelecida pela PEC n.º 45 (Brasil, 2023b), aprovada no final de 2023 e convertida na EC n.º 132 (Brasil, 2023a), que incluiu ainda o inciso VI no § 1º do art. 155 da Constituição, prevendo a possibilidade de que o ITCMD fosse progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação. Já PLP 108/2024, no que se refere ao ITCMD, amplia a materialidade¹, autorizando que as Leis Estaduais a tributem englobando todos os bens e direitos que possam ser atribuído valor econômico.

Diante disso, é possível concluir que o ITCMD é um imposto estadual cobrado quando se transmite um patrimônio material ou imaterial por meio de doação ou após a morte do titular, depreendendo-se ainda que o fato gerador desse tributo é justamente a transferência de imóveis, bens e direitos por doação ou herança.

No exercício de sua competência, no estado de São Paulo, a Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000, *on-line*), em seus arts. 2º e 3º estabelece a incidência do ITCMD. Neste caso, a exigibilidade do tributo guarda conexão com a natureza do fato gerador, *causa mortis* e doação, em conformidade com o ente federado competente para tributar e com a opção adotada: judicial

¹ PLP 108/24- art.160. O ITCMD incide sobre a transmissão de quaisquer bens e direitos para os quais se possa atribuir valor econômico. Importante acompanhar o deambular do PLP.

ou extrajudicial. Por esse viés, a exigibilidade do imposto é uma das características do crédito tributário e, para tanto, constitui-se pelo lançamento conforme prescrição do art.142 do CTN.

No que se refere ao ITCMD, a previsão da modalidade de lançamento estará em conformidade com o ente federado competente. No estado de São Paulo, os dispositivos normativos para além da Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000, *on-line*), como no prescrito pela Portaria CAT 15/03, estampa, no *caput* do seu art. 9º que, para além de fazer menção expressa ao art. 8º, o qual prescreve o fornecimento de informações e documentações para fins de apuração de base de cálculo, também traz, de forma expressa, a modalidade de lançamento por homologação.

Na lei paulista, em relação à hipótese *causa mortis* e ao prazo para requerer a abertura do inventário e do arrolamento, há que se considerar a coadjuvância do art. 611 do CPC² e do art. 1.796 do CC, com os critérios estabelecidos no art. 21 da Lei Estadual n.º 10.705 (São Paulo, 2000)³, que regulou a matéria e disciplinou questões voltadas ao prazo de abertura do inventário/arrolamento (Quadro 1).

Quadro 1 - Prazo para abertura do inventário/arrolamento – Lei Estadual n.º 10.705/2000

Legislação	Prazo para abertura do inventário/ arrolamento
Art. 611 do CPC	2 meses, com finalização em até 12 meses
Art. 1.796 do CC	30 dias
Art. 21 da Lei Paulista n.º 10.705/2000	60 dias

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Para além do prazo, o art. 21 da referida lei também prevê penalidades para a hipótese de descumprimento do prazo de abertura do inventário e do arrolamento. Quanto aos procedimentos extrajudiciais, eles são contemplados pelo art. 17, juntamente com o art. 20, §§ 1º e 2º, que estabelece a incidência de juros de mora (Quadro 2).

Quadro 2 - Penalidades para descumprimento de prazo – Lei Estadual n.º 10.705/2000

Prazo para abertura do inventário/arrolamento	Penalidade pelo atraso da abertura
---	------------------------------------

² O art. 611 do Código de Processo Civil (CPC) regulamenta os prazos para a instauração e finalização do inventário sucessório: o processo de inventário deve ser instaurado no prazo de dois meses a partir da abertura da sucessão; o inventário deve ser finalizado no prazo de 12 meses a partir da instauração; o juiz pode prorrogar os prazos de ofício ou a pedido de uma das partes. (Brasil, 2015b, *on-line*).

³ Art. 21 da Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000, *on-line*) – O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, fica sujeito às seguintes penalidades: I - no inventário e arrolamento que não for requerido dentro do prazo de 60 (sessenta) dias da abertura da sucessão, o imposto será calculado com acréscimo de multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor do imposto; se o atraso exceder a 180 (cento e oitenta) dias, a multa será de 20% (vinte por cento).

Art. 21, inciso I: se requerido após 60 dias e antes de 80 dias da data do óbito.	Multa de 10%.
Art. 21, inciso I: abertura após 180 dias do óbito.	Multa de 20%.
Art. 17: Procedimentos extrajudiciais – após 180 dias do óbito.	Sem multa. Decorrido o prazo, incide encargos moratórios.

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Quanto ao prazo para recolhimento do imposto, a Lei Estadual n.º 10.705 (São Paulo, 2000) determina que deverá atender à determinação do *caput* do art. 17, § 1º, estampando a possibilidade de dilação do prazo em caso específico (Quadro 3).

Quadro 3 - Prazo para recolhimento do imposto – Lei Estadual n.º 10.705/2000

Prazo	Penalidades
Art. 17, § 1º: 180 dias	Incidência de juros de mora e multa de 0,33% por dia de atraso, limitada a 20%.
Art. 17, § 1º: 180 dias	Dilação do prazo, se houver justo motivo, auferido por autoridade judicial.

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Há que se observar outra particularidade, “quanto a contagem de prazo para incidência de juros de mora e multa, a Lei Paulista, diverge da contagem dos prazos processuais” (Cardoso; Whitaker, 2019, p. 15).

Quanto à comprovação do recolhimento do ITCMD, nos inventários judiciais, aplica-se o disposto no art. 654 do CPC. Por outro lado, nos arrolamentos, em casos de homologação de partilha amigável e na expedição de formal de partilha, dispensa-se a comprovação do recolhimento do imposto, em consonância com os arts. 659 e 664 do CPC (Quadro 4).

Quadro 4 - Comprovação do recolhimento do imposto – Lei n.º 10.705/2000

Modalidades	Dispositivo legal
Inventário judicial	Art. 654 do CPC
Arrolamentos	Arts. 659 e 664 do CPC
Intimação do fisco para manifestação	Art. 659, § 2º

Fonte: elaborado pela autora (2024).

A questão controversa ocorre em face da exigência expressa no art. 192 do CTN, o qual estabelece que não é possível proferir sentença de adjudicação ou partilha sem que seja apresentada a prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou às suas rendas. Nesse sentido, “o TJSP, têm-se se posicionado favoravelmente à homologação da partilha e à expedição independentemente de tais providências” (Cardoso; Whitaker, 2019, p. 16).

De outra via, quando da opção pela via extrajudicial, a apuração e o recolhimento são feitos antes da lavratura da escritura, sendo, dessa maneira, a comprovação do pagamento do

ITCMD um pré-requisito. Cabe mencionar que a lei paulista prevê, no seu art. 17, § 2º, um desconto ao contribuinte, caso o imposto seja recolhido no prazo de 90 dias.

No que se refere à doação, a hipótese de incidência é conjugada com a previsão da lei paulista, tem-se pontualmente a indicação prescrita no art. 18: “Na doação, o imposto será recolhido antes da celebração do ato ou contrato correspondente” (São Paulo, 2000, *on-line*).

Já o art. 18, em seu § 1º, contempla o prazo de pagamento do referido imposto: “Na partilha de bens ou divisão de patrimônio comum, quando devido, o imposto será pago no prazo de 15 (quinze) dias do trânsito em julgado da sentença ou antes da lavratura da escritura pública” (São Paulo, 2000, *on-line*), que se destina a atender, por meio de lavratura de homologação de partilha, na divisão do bem, o patrimônio comum.

Observa-se que, quando se adota a via extrajudicial, para regularizar uma doação, há que se ter atenção ao comando, conforme previsão das Normas Extrajudiciais do Estado de São Paulo⁴, em que os tributos devem ser pagos antes da lavratura da escritura pública (Quadro 5).

Quadro 5 - Prazo para recolhimento do ITCMD nas doações, inventário ou arrolamento - Lei n.º 10.705/2000

Tempo do recolhimento do ITCMD de doação no âmbito extrajudicial e judicial	Valor do recolhimento do ITCMD e prazo
Doação extrajudicial: art. 18	O imposto deverá ser recolhido antes da celebração do ato ou do contrato correspondente.
Doação judicial: art. 18	O imposto será pago no prazo de 15 dias do trânsito em julgado da sentença.
Inventário ou arrolamento judicial: art. 17, §1º	O imposto será pago até 30 dias após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar seu pagamento, sendo que o prazo para o recolhimento não poderá ser superior a 180 dias da abertura da sucessão.
Inventário ou arrolamento	Se o recolhimento for superior a 180 dias da abertura da sucessão, o débito estará sujeito à taxa de juros de mora e às penalidades cabíveis, exceto autorização para dilação de prazo.
Transmissão por escritura pública: art. 25	O imposto será recolhido antes da lavratura da escritura.

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Como se pode depreender, há, pois, uma conexão necessária e inafastável entre a materialidade do tributo e seu sujeito passivo. De fato, “se o critério material da exação é composto por um verbo e seu complemento (v.g., exportar produto) e se o verbo designa uma ação (ou um estado) da pessoa, não há como desvincular uma coisa da outra” (Carrazza, 2010, p. 162).

⁴ NSCGJ – Tomo II – Normal, Capítulo XVI, Subseção II, 15, b) e art. 18, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000, *on-line*).

3.2 Do critério espacial

Neste tópico, cabe tecer considerações sobre o critério espacial da RMIT, que “é o local ou espaço dentro do qual deve ocorrer o evento, isto é, refere-se aos locais em que o fato deve ocorrer para irradiar seus efeitos” (Gomes, E.; Gomes, D., 2023b, p. 415).

O critério espacial teve alteração recente pela EC n.º 132 (Brasil, 2023a), essa regra de competência do ITCMD trouxe algumas mudanças, como pode ser constatar na prescrição do art. 155 §1º, I e II⁵, especialmente no que se refere ao local do processamento do inventário, que passa a ser onde era domiciliado o *de cujus*, ainda que considere, como critério espacial, o local onde o bem está situado, para os casos de bens imóveis.

É oportuno ressaltar que, quanto ao critério espacial, prevalece o local do domicílio do doador. Contudo, na hipótese de incidência *causa mortis*, se o inventário do *de cujus* for feito em SP e possuir outras propriedades em estados diversos, o destinatário da carga tributária terá que recolher o imposto nos demais entes federados.

No tocante à Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000), art. 3º, § 1º, o local para o recolhimento do imposto deve ser em favor do Estado onde estiver situado o bem imóvel, pela transmissão hereditária da propriedade, do domínio útil do bem ou do direito a ele relativo. Quanto ao bem móvel, título ou direito em geral, é regulado pelo art. 3º, § 2º (Quadro 6)

Quadro 6 - Local para recolhimento do ITCMD – Lei n.º 10.705/2000

Fato gerador	Local do recolhimento
<i>Causa mortis</i> – bem imóvel: art. 3º, § 1º	Local de situação do bem.
<i>Causa mortis</i> – bem móvel, título ou direito em geral: art. 3º, § 2º	Em São Paulo, se o inventário ou arrolamento se processar no estado ou se o <i>de cujus</i> for residente no estado.
No âmbito extrajudicial, bens móveis em inventário extrajudicial	A legislação paulista nada prevê sobre o local do recolhimento do imposto.

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Assim, como se constata, o imposto é devido ao estado onde se situam os bens imóveis e, no caso de bens móveis, títulos e créditos, deve ser recolhido onde era domiciliado o *de cujus* ou onde o doador tiver domicílio. É cediço “que as quotas ou ações de uma sociedade são títulos que representam a propriedade de parte da empresa (bens móveis), de modo que, no caso de

⁵ CF- Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: § 1º O imposto previsto no inciso I; a) Para bens imóveis e respectivos direitos: compete ao Estado da Situação do bem, ou ao Distrito Federal. B) Para bens móveis, títulos e créditos: compete ao Estado, onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (EC 132-2023).

doação desses direitos, o tributo é devido ao Estado onde era domiciliado o de *cujus* ou o doador” (Silva; Melo, 2024, p. 170).

Com base no exemplo acima, a obrigatoriedade na alteração da alíquota do ITCMD tem atraído a atenção de muitas famílias, mirando os estados com menores alíquotas, com especial atenção ao estado de SP. Tal atração se dá “pelo receio de que os custos da sucessão sejam majorados, o que representaria uma perda expressiva do patrimônio conquistado” (Silva; Melo, 2024, p. 169).

Considerando o contexto social em ebulição e o receio do aumento da carga tributária, Silva e Melo (2024, p. 162) comentam que “tem se tornado corriqueiro no planejamento patrimonial que o patriarca e matriarca, após constituírem a sociedade *holding*, optem pela doação de suas quotas aos herdeiros” e, por consequência, a partir de então, de um bem móvel, conforme prescrição do CC, resultando também na mudança de competência tributária para a exigência do tributo.

Movendo-se mais adiante, tendo em vista as hipóteses em que há um elemento relevante de encadeamento com países estrangeiros, para melhor reconhecer as questões de fundo, é imprescindível rememorar que a Constituição exige LC para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federal caberá o imposto. O exposto conduz ao Tema 825.

Assim, é vedado aos estados e ao DF instituir o ITCMD “nas hipóteses referidas no Art. 155, §1º, III, da Constituição Federal sem adição de lei complementar exigida pelo referido disposto constitucional” (Silva; Melo, 2024, p. 174). Seguindo essa direção, há que se considerar “se o fato for acontecer dentro do território no qual o legislador exerce a respectiva soberania, que gera a compulsoriedade do cumprimento da prestação é territorial” (Brito, 2023, p. 454).

A EC n.º 132 (Brasil, 2023a), tangenciou o tema, conforme o conteúdo dos arts. 16 e 17, oferecendo solução temporária até que uma LC regulamente a matéria, e, provisoriamente, deverá se aplicar às regras contidas nos arts. 16 e 17 da EC n.º 132 (Brasil, 2023a). Cabe destacar que é cediço o entendimento de que não há exigência de LC nos casos em que o doador seja domiciliado ou residente no Brasil.

3.3 Do critério temporal

Em relação ao critério temporal do ITCMD, tem-se que “oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito” (Carvalho, 2018, p. 156). No que se refere ao critério temporal, importante acompanhar o PLP 108/2024, art. 165, o qual

estabelece que o momento que incidirá o ITCMD será na data do óbito, assentando o que já ocorre atualmente.

Na ocorrência do fato gerador, quanto ao entendimento do critério temporal gerador do pagamento do tributo ancorado pela súmula 114 (Brasil, 2021c) do STF, do qual consta que o ITCMD não é exigível antes da homologação do cálculo, aguarda-se a homologação de partilha pelo juiz para depois emitir os Documentos de Arrecadação de Receitas Estaduais (DAREs) e efetuar o pagamento (Quadro 7).

Quadro 7 - Prazo para abertura do inventário e do arrolamento – Lei Estadual n.º 10.705/2000

Legislação	Prazo para abertura do inventário e do arrolamento
Art. 611 do CPC	Dois meses, com finalização em até 12 meses
Art. 1.796 do CC	30 dias
Art. 21 da Lei Paulista n.º 10.705/2000	60 dias

Fonte: elaborado pela autora (2024).

A definição da data de abertura da sucessão para a apuração do valor de mercado do bem ou direito constitui um dos elementos mais importantes para a apuração da base de cálculo do ITCMD, *causa mortis*, na medida em que o aspecto temporal da hipótese de incidência desse imposto define a data do óbito como o marco para a ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador *in concreto*), ou seja, quando da abertura da sucessão, aplica-se a legislação vigente nessa data (Cardoso; Whitaker, 2019, p. 22).

3.4 Do critério pessoal

O direito tributário estabelece vínculos obrigacionais entre pessoas, envolvendo sujeitos ativo e passivo, objeto e causa. No que é pertinente ao sujeito ativo do ITCMD, a CF/88 prescreveu, em seu art. 155, inciso I⁶, a competência dos estados e do DF. Assim, “a apreciação do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária envolve tanto o sujeito ativo (ente tributante) quanto o sujeito passivo (contribuinte), que pratica a atividade humana que se sujeita a exação” (Haendchen, 2016, p. 83).

⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993) I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Brasil, 1988a, *on-line*).

A mesma norma constitucional coloca, no polo ativo dessa relação obrigacional, “os Estados e o Distrito Federal; e no polo passivo a pessoa física ou jurídica beneficiada por um acréscimo do seu patrimônio particular, ou seja, o herdeiro ou o legatário, na hipótese de transmissão causa mortis, e o donatário na hipótese de transmissão *inter vivos*” (Cardoso; Whitaker, 2019, p. 21), o que se depreende da conjugação do art. 155, inciso I, da CF/88, em combinação com o art. 35 do CTN, que, para cada transmissão *causa mortis* e doação, haverá a obrigação de se recolher o ITCMD.

Ponto de atenção deve voltar-se ao PLP 108/2024 que estabelece de forma ampla o sucessor como contribuinte, além das hipóteses de responsabilidade tributária. No que se refere ao sujeito passivo da relação obrigacional tributária, o art. 121 e seguintes do CTN indicam a existência de dois sujeitos, sendo um relacionado à obrigação principal e o outro, à obrigação acessória.

Aqui é possível visualizar, conforme dispõem os incisos I e II do parágrafo único do art. 121 do CTN, que o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que integra a relação jurídica tributária, podendo ser contribuinte ou responsável.

Assim, urge asseverar que o ITCMD, “na hipótese de incidência *causa mortis*, tem como sujeito passivo o herdeiro ou o legatário do falecido que aceitar a herança, sendo esses destinatários da carga tributária” (Sousa, 2020, p. 54). No que se refere à doação e pontualmente sobre o sujeito passivo, dispõe o CTN, em seu art. 49: “Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei” (Brasil, 1966, *on-line*).

Para fins de relação tributária, o sujeito ativo tem sua previsão insculpida no art. 119 do CTN (Brasil, 1966, *on-line*): “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Tendo a Constituição apontado o critério material (verbo mais complemento) de cada tributo, infere-se que o sujeito passivo.

Outro ponto que merece observação é a redação atual do art. 155, § 1º, inciso II, da CF/88, igualmente atualizado pela EC n.º 132 (Brasil, 2023a, *on-line*), que oferece a indagação sobre o sujeito ativo:

Art. 155 [...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I – Relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal.

II - Relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o de cujus, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - Terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) Se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) Se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Assim, há que se observar que, quanto ao critério espacial, “prevalece o local do domicílio do doador, em relação ao critério pessoal, regra geral compete ao donatário o cumprimento da obrigação tributária” (Silva; Melo, 2024, p. 170).

No que se refere à Lei Estadual n.º 10.705 (São Paulo, 2000), o sujeito passivo do imposto *causa mortis* vem determinado no art. 7º, inciso I, e, no caso de obrigações acessórias, ou seja, dos deveres instrumentais de natureza não pecuniária, o sujeito passivo é o inventariante (Quadro 8).

Quadro 8 - Dos contribuintes e responsáveis pelo recolhimento do ITCMD – Lei n.º 10.705/2000

Fato gerador	Sujeito passivo
I – Na transmissão <i>causa mortis</i>	O herdeiro ou o legatário
II – No fideicomisso	O fiduciário
III – Na doação	O donatário
IV – Na cessão de herança, de bem ou direito a título não oneroso	O cessionário
Nas obrigações acessórias	O inventariante
Parágrafo único. No caso do inciso III, se o donatário não residir, nem for domiciliado no estado, o contribuinte será o doador.	

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Quanto ao local do recolhimento do imposto, no tocante à doação, conforme inteligência do art. 3º, § 1º, da lei paulista, deverá ser recolhido em favor do estado em que estiver situado o bem imóvel, ainda que o doador, donatário ou ambos não tenham domicílio ou residência no estado respectivo.

Com relação ao bem móvel, título ou direito em geral, os contribuintes que se acharem em outro estado ficam sujeitos ao recolhimento do imposto em São Paulo se o doador estiver domiciliado nesse estado, conforme art. 3º, § 2º, da lei paulista. Contudo, quando o donatário não residir, nem ser domiciliado no estado do bem doado, o art. 7º da lei paulista prevê que o contribuinte será o doador.

3.5 Do critério quantitativo

O critério quantitativo envolve a base de cálculo e a alíquota. Para Carvalho (2018, p. 647), a base de cálculo, “para cumprir sua função objetiva, compondo a específica determinação do débito, requer a presença de outro fator: a alíquota”. O autor esclarece que a “base de cálculo e alíquota, se combinam para traduzir um resultado que, obrigatoriamente, haverá de ter cunho pecuniário” (Carvalho, 2018, p. 350).

Há que se ter atenção quanto a inclusão do Princípio da Progressividade pela EC 132/2023, bem assim, trazendo contornos e limites objetivos tanto para o legislador estadual e distrital. Tal limitação vem da imposição da obrigatoriedade da progressividade resultando assim, não apenas em uma graduação de valores diferentes e progressivos de alíquotas, impondo a não adoção de alíquota única como composição do critério quantitativo da RMIT, que deverão incidir sobre valores de base de cálculo diferentes e crescentes, resultando na apuração do valor do ITCMD.

Bem assim a progressividade de alíquotas do ITCMD, tributa de forma mais gravosa os fatos que demonstram maior riqueza do sujeito que estará obrigado ao pagamento desse tributo, que no caso em tela deverá ser recolhido pelo herdeiro, pelo legatário ou pelo donatário quer for beneficiado por uma transmissão não onerosa tributável por meio desse imposto, e em alguma medida pode-se identificar a aplicação do Princípio Constitucional da Isonomia, em relevo no inciso II do art. 150 da Constituição Federal.

Esse é o ponto de partida para análise de outros detalhes sobre a imbricada combinação entre base de cálculo e alíquota.

3.5.1 Base de cálculo

No que se refere à base de cálculo, o professor Carrazza (2010, p. 165) descreve-a como “unidade de medida, apontada na lei, que traduz, numa *expressão numérica*, a hipótese de incidência tributária. É justamente sobre essa expressão numérica que será aplicada a alíquota, o que permitirá o exato montante de tributo a recolher (*quantum debeatur*)”.

Sobre esse ponto, interessante considerar os apontamentos do Professor Hugo de Brito Machado Segundo (2024), ao tecer comentários a respeito do limite imposto pela EC 132/2023, no que se refere ao §1º do art. 155 do texto constitucional o qual deve ter como parâmetro para a base de cálculo:

O valor do quinhão, do legado ou da doação. Atualmente, muitos Estados adotam como parâmetros o valor total transmitidos aos herdeiros. A diferença, embora sutil, pode ser bastante significativa, e está em sintonia com os princípios da justiça fiscal e da redução de regressividade inserida pela EC 132/2023 no art. 145 da CF/88. [...] a alteração, portanto, torna mais efetiva a progressividade, e mais justa a tributação, não incorrendo em discriminação arbitrária entre herdeiros que recebem pouco por terem muitos irmãos, e herdeiros que recebem mais por terem poucos irmãos (ou outros herdeiros de qualquer espécie), discriminação arbitrária esta que faz com que paradoxalmente os primeiros paguem bem mais que os segundos, embora herdem menos).

Já quanto ao valor, o CTN positivou, no art. 38⁷, tema esse também sumulado⁸, como base de cálculo, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, respeitando as particularidades de cada ente federado. É importante observar que o CTN se limita a definir a base de cálculo dos impostos sobre transmissão apenas dos bens imóveis e direitos a eles relativos.

Faz-se importante reafirmar que a base de cálculo “deve ser definida por lei que esteja em vigor antes da ocorrência do fato gerador e que o tributo só possa ser exigido a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da publicação da lei que instituiu, ou majorou a carga tributária” (Cardoso; Whitaker, 2019, p. 20).

No que se refere à Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000, *on-line*), na transmissão *inter vivos* de quaisquer bens ou direitos, na esfera judicial ou extrajudicial, conforme determina o art. 9º, § 1º, c.c. o art. 13 ou c.c o art.14 da lei, a base de cálculo do ITCMD corresponderá ao valor de mercado dos bens ou direitos transmitidos, na data em que ocorrer o fato gerador.

Na *causa mortis* e doação de bem imóvel ou de direito a ele relativo, a lei paulista estabelece, em seu art. 9º, que a base de cálculo do ITCMD *causa mortis* é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em Unidade Fiscal do estado de São Paulo (UFESP) na data da abertura da sucessão, e em seu art. 9º parágrafo único define o que seja valor venal (Quadro 9):

Artigo 9º – A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).
§ 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

Quadro 9 - Indicação dos valores da base de cálculo dos bens imóveis urbano e rural – Lei n.º 10.705/2000

Bem imóvel	Base de cálculo
Imóvel urbano ou a ele relativo: art. 9º, § 1º, combinado com art. 13, inciso I	Valor venal do bem não inferior ao valor fixado para lançamento do IPTU.
Imóvel rural: <i>causa mortis</i> e doação	Exigência do valor médio da terra nua e das benfeitorias divulgadas pela Secretaria de Agricultura do Estado de São Paulo, na data do óbito ou da doação.

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Quanto ao valor da avaliação do bem, ele está prescrito no art. 10, *caput*, e no § 2º, em que a lei paulista faz a indicação de bem imóvel urbano e rural.

⁷ Art. 38 do CTN. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (Brasil, 1996c, *on-line*).

⁸ Súmula 113. O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação (Brasil, 1962a, *on-line*).

Em resumo, o Estado de São Paulo, aplica como sendo o valor venal, aquele estabelecido pelo município constante no IPTU para imóveis urbanos e o valor constante no ITR para os imóveis rurais.

Ainda sobre a base de cálculo do ITCMD ser o valor de mercado, quando envolvido bem imóvel, o estado de São Paulo vem aplicando o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), divulgando aquele utilizado pelos municípios, conforme disposição contida no parágrafo único do art. 16 do Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (RITCMD) - Decreto n.º 46.655 (São Paulo, 2002).

Ocorre que a previsão contida no Decreto n.º 46.655 (São Paulo, 2002) não encontra suporte legal, na medida em que a lei paulista não autoriza o valor de referência do ITBI como suporte monetário para base de cálculo do ITCMD. A utilização do ITBI “como parâmetro, tem resultado em inúmeros processos judiciais, por parte dos contribuintes requerendo seja aplicado o valor venal do IPTU, invariavelmente menor” (Silva; Melo, 2024, p. 180).

A lei paulista prevê um dispositivo específico, o art. 14, pertinente à base de cálculo no caso de doação de ações e quotas sociais⁹. Assim, a base de cálculo na doação ou transmissão *causa mortis*, “de ações ou quotas de pessoas jurídicas, excetuadas aquelas de capital aberto negociadas em bolsa de valores, é o valor do patrimônio líquido, não sendo admitida a consideração de outro montante, inclusive valor de mercado” (Silva; Melo, 2024, p. 184). Isso nos leva a concluir que o valor patrimonial se refere ao Patrimônio Líquido (PL), conforme registrado pela contabilidade. Considerando esse contexto, temos aqui uma janela de oportunidade para realizar um planejamento tributário.

Temos, na Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000), que a base de cálculo sobre a qual recai o imposto incidente na transmissão de

qualquer bem ou direito por sucessão legítima ou testamentária ou por doação é o valor venal do bem ou direito transmitido, sendo que se considera valor venal de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou do da realização do ato ou contrato de doação (Anderle; Melo, 2023, p. 1.234).

Nessa direção, segue o posicionamento dominante do Tribunal de Justiça de São Paulo, que em caso de doação deverá ser o valor patrimonial das quotas (valor contábil), e não o valor de mercado, nos termos do disposto no art. 14, § 3º da Lei Estadual nº 10.705/00¹⁰. Nessa

⁹ PLP 108/2024.- a base de cálculo do ITCMD é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido, ou seja, a base cálculo não será mais o valor contábil do PL, mas sim o valor de mercado dos ativos e passivos da empresa, conforme previsão do art. 169. Acompanhar votação PLP 108/2024.

¹⁰ – APELAÇÃO - RECURSO DESPROVIDO. (TJSP; Apelação Cível 1001299-20.2023.8.26.0024; Relator (a): Vicentede Abreu Amadei; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro de Andradina - 1ª Vara; Data

direção McNaughton (2014, p. 283), esclarece que “a economia fiscal obtida a partir da alíquota efetiva-se quando o contribuinte logra êxito de se submeter a uma alíquota efetiva inferior a alíquota potencialmente vislumbrada como aplicável caso não realizado o fato elisivo”.

Outro ponto importante diz respeito às ações pertinentes à Lei n.º 6.404/76, que regula as sociedades por ações. O termo “quota” está disciplinado no Código Civil, utilizado para designar as participações societárias em sociedades limitadas, ou seja, enseja a mudança da natureza jurídica do bem, passando de imóvel para móvel, trazendo impactos na regra de competência do tributo.

Aqui está um subsídio para afirmar que, acerca da Lei Estadual n.º 10.705 (São Paulo, 2000), no caso de bens móveis, “incluídas as participações societárias, a lei autoriza expressamente, em caso de inexistência de negociação do título patrimonial em bolsa de valores, o uso do valor patrimonial das participações societárias para fins de definição da base de cálculo”, como evidenciado no art. 14, § 3º (Anderle; Melo, 2023, p. 1.234).

A Lei paulista agasalha uma lacuna legal em sua matriz legislativa: quando realizada a doação das quotas da sociedade com reserva de usufruto, a base de cálculo é reduzida. Isso é possível quando do planejamento patrimonial, que, para além de albergar a parte disponível, pode também contemplar o adiantamento da legítima, resultando na incidência do ITCMD. Nesse caso particular, a base de cálculo será reduzida, conforme prevê a alínea 4, § 2º, do art. 9º, da lei paulista, sendo calculada a razão de dois terços do valor do bem ou um terço do restante dessa base de cálculo seria recolhido apenas no momento da efetiva transmissão dos direitos aos frutos, ou seja, quando todos os elementos da propriedade se perfizerem em favor dos herdeiros.

No que se refere à doação da nua propriedade e ao usufruto, é comum que seja feita somente a transmissão da nua propriedade dos bens, sendo seus frutos mantidos em favor dos doadores. Vale aclarar que, no caso da Lei n.º 10.705 (São Paulo, 2000), prevê somente a cobrança de dois terços do tributo, a legislação paulista é omissa quanto ao marco temporal da cobrança de um terço restante, não havendo previsão na legislação.

3.5.2 Alíquota

Como componente aritmético, temos a alíquota, que, para Charles McNaughton (2014, p. 282) a alíquota é um elemento aritmético que, aplicado sobre a base de cálculo, permite a

quantificação do valor da prestação tributária”. Quanto à previsão das alíquotas, ela é editada pelo Senado Federal (SF), segundo prescreve o art. 155, § 1º, inciso IV¹¹, da CF/88, conforme Resolução n.º 9/1992, a qual fixou alíquota máxima de 8%.

Assim, a depender dos estados que ainda não adotaram a progressividade, supostamente alguns podem optar em não atingir a trava máxima de 8% de alíquota acompanhando a tramitação do PLP 108 que estabelece em seu art. 174 em seu inciso II, que a alíquota será progressiva em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

Considera-se ainda que a alíquota não é unânime entre os estados da Federação, sendo que alguns deles adotam uma alíquota única tanto para *causa mortis* quanto para doação, além de configurarem uma alíquota generosa, se comparada aos outros estados brasileiros, como é o exemplo de São Paulo, que a lei em seu art. 16, prevê 4% para o imposto em comento.

4 Conclusão

É possível afirmar que a aplicação de alíquotas relativas ao ITCMD, deverão ser progressivas, ou seja, no estado de São Paulo, a lei estadual, determina a alíquota única de 4%, mas deve haver mudanças quanto à progressividade¹² das alíquotas, previsão está contida no novo inciso VI do §1º do art. 155 da Constituição Federal configurando-se como um Princípio Constitucional Tributário incluído pela EC n.º 132 (Brasil, 2023a).

À guisa de conclusão, portanto, as alíquotas serão graduadas de acordo com o valor do quinhão, do legado ou da doação recebida, pois é esse o valor que será acrescido ao patrimônio do contribuinte, impedindo assim a tributação de toda a herança ou ainda de todo o patrimônio, e sim ao valor do patrimônio efetivamente transmitido. Outro ponto de atenção se refere a aplicação do Princípio da Progressividade das alíquotas que compõem o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do ITCMD, e a compulsoriedade imposta pela Emenda Constitucional 132/2023.

Significa dizer que, a partir de tal comando constitucional, como consequência lógica a observação do Princípio da Progressividade na fixação das alíquotas do ITCMD, passou a ser uma condição de validade da legislação estadual. Dito de outra forma, as legislações dos estados

¹¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993); IV - Terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal; (Brasil, 1988a, *on-line*).

¹² A progressividade é, portanto, a característica que um tributo tem, de incidir, de forma mais gravosa, na medida em que a sua base de cálculo aumenta, ou seja, na situação em que, quanto maior for a sua base de cálculo, maiores serão as alíquotas que, a ela associadas, produzirão o valor do tributo devido. (Murphy, 2020, p. 81).

que desatenderem o comando constitucional no que se refere a progressividade das alíquotas, ou que adotem requisitos divergentes do valor do quinhão, do legado ou doação, estão em desacordo com os fundamentos de validade no texto constitucional por desatender o critério quantitativo que compõe um dos critérios da regra-matriz.

Referências

ANDERLE, Ricardo; MELO, Naiara Viana de. Planejamento tributário nas sucessões e o local de incidência do ITCMD. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **XX Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: IBET, 2023. p. 1217–1240.

BRASIL. [Constituição de 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023a**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 26 set. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 15 maio 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição n.º 45, de 2023b**. Altera o art. 5º da Constituição Federal, para prever como mandado de criminalização a posse e o porte de entorpecentes e drogas afins sem autorização ou em desacordo com determinação legal ou regulamentar. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/160011#:~:text=Proposta%20de%20Emenda%20%C3%A0%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%B0%2045%2C%20de%202023&text=Ementa%3A,com%20determina%C3%A7%C3%A3o%20legal%20ou%20regulamentar>. Acesso em: 26 set. 2024.

BRITO, Edvaldo. Unificação de tributos e carga tributária. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **XX Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: IBET, 2023. p. 439–478.

CARDOSO, Dina Darc Ferreira; WHITAKER, Fernando Brandão (coords.). Associação dos Advogados de São Paulo (AASP). **Apontamentos sobre o ITCMD no estado de São Paulo**. São Paulo: AASP, 2019. Disponível em: https://www.aasp.org.br/wp-content/uploads/2019/03/ITCMD2019_atual.pdf. Acesso em: 2 nov. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. Reforma tributária e criptoativos: das aplicações financeiras localizadas no exterior à PEC 45. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **XX Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: IBET, 2023a. p. 283–330.

GOMES, Eduardo de Paiva; GOMES, Daniel de Paiva a. Tributação e intangibilidade de bens e serviços: metaversos e o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS e do ISS. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **XX Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: IBET, 2023b. p. 409–437.

HAENDCHEN, Hans Bragtnner. **A incidência do ISS na importação de programas de computador**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MACIEL, Lucas Pires. **Controle de constitucionalidade nas matérias tributária – repercussões da modulação de efeitos**. Curitiba: Juruá, 2019.

McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SÃO PAULO. **Lei n.º 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. (Última atualização: Lei nº 16.050, de 15 de dezembro de 2015). 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/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 20 abr. 2024.

SÃO PAULO. **Decreto n.º 46.655, de 01 de abril de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), de que trata a Lei nº 10.705, de 2000, alterada pela Lei nº 10.992, de 2001. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2002/decreto-46655-01.04.2002.html>. Acesso em: 27 set. 2024.

SILVA, Fabio Pereira da; MELO, Caio. **Holding familiar: aspectos jurídicos e contábeis do planejamento patrimonial**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Barueri, SP: Atlas, 2024.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Delimitação das receitas das “Agências de viagens” e reflexos tributários quanto à incidência de PIS e Cofins. *In*: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (coords.). **Direito tributário do turismo: um desafio do século XXI**. São Paulo: Letras e Conceitos, 2021. p. 359–372.