

IX 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. Ednilson 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: Jonathan Barros Vita; Alexandre Naoki Nishioka; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2026.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-597-2

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

Tema: Constituição, Processo e Justiça Social: o papel da jurisdição constitucional na efetivação de direitos

2. Direito tributário. 3. Financeiro. IX Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2026: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O IX Encontro Virtual do CONPEDI foi realizado entre os dias 22 a 26 de junho de 2026 e teve como temática central “Constituição, processo e justiça social: o papel da jurisdição constitucional na efetivação de direitos”.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito Tributário e Financeiro I, o qual ocorreu no dia 24 de junho de 2026 das 14h00 às 17h30 e foi coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Alexandre Naoki Nishioka e Raymundo Juliano Feitosa.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 14 artigos submetidos ao GT, cujos temas são citados abaixo:

Bloco 01: FEDERALISMO, NEUTRALIDADE E REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES

3. O Princípio da Neutralidade Fiscal no Âmbito da CBS e do IBS (Alexandre Carneiro Rios Macedo; Paulo Roberto Lyrio Pimenta)

4. O Impacto da Regressividade Fiscal sobre a Justiça Fiscal e o Papel do Cashback na Reforma Tributária (Fernando Valença De Queiroz; Odisséia Aparecida Paludo Fontana)

5. Reforma Tributária do Consumo como Política Pública: Efeitos sobre Justiça Fiscal e Redução de Desigualdades (Fabiana Curty Herculano; Juliana de Souza Barros; Maria Eduarda Dos Santos Miranda)

Bloco 02: IMUNIDADES, ISENÇÕES, SELETIVIDADE E SUSTENTABILIDADE

6. Fundamentos Constitucionais dos Benefícios Fiscais às Pessoas com Deficiência sob a Perspectiva da Justiça Social (Liane Francisca Hüning Pazinato; Vitoria de Azevedo Vitorino)

7. A Imunidade Tributária Religiosa como Garantia Fundamental e a Tributação das Remessas Transfronteiriças para Fins Religiosos (Marcus Abraham; Vítor Pimentel Pereira)

8. Imposto Seletivo na Reforma Tributária como Instrumento de Indução Comportamental e seus Limites Diante da Arrecadação Estatal (Júlia Tamara Becker Taparello; Luciane Aparecida Filipini Stobe)

9. A Tributação do Consumo e a Sustentabilidade Ambiental à partir da Reforma Tributária (EC 132/2023) (Liane Francisca Hüning Pazinato; Vinicius Ruas Duarte)

10. O CADE e as Isenções Tributárias para Promoção da Proteção Ambiental (Manuela Saker Moraes; Livio Augusto de Carvalho Santos)

12. Novo Desenho Normativo do Imposto sobre Doações e Heranças (ITCMD): Das Alterações Introduzidas pela LC nº 227/2026 (Paulo Roberto Lyrio Pimenta; Thiana De Souza Cairo Tunes)

13. Exigibilidade das Contribuições do PIS/COFINS-Importação nas Operações com Países Signatários do GATT na Zona Franca de Manaus: Análise do Tema Repetitivo 1244 do STJ (Reginaldo Felix Nascimento; Lorena De Almeida Nunes)

14. O Aperfeiçoamento do Sistema Tributário Brasileiro: Da Litigiosidade à Cooperação (Luís Cesar Souza De Queiroz; Magno De Aguiar Maranhao Junior)

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

NOVO DESENHO NORMATIVO DO IMPOSTO SOBRE DOAÇÕES E HERANÇAS (ITCMD): DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC N. 227/2026

NEW REGULATORY FRAMEWORK FOR THE TAX ON DONATIONS AND INHERITANCES (ITCMD): CHANGES INTRODUCED BY SUPPLEMENTARY LAW N. 227/2026

Paulo Roberto Lyrio Pimenta ¹
Thiana De Souza Cairo Tunes ²

Resumo

Após longo período de omissão legislativa, a recente Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, instituiu as normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Referido imposto, de competência estadual e distrital, sempre foi palco de diversas controvérsias jurídicas no âmbito da doutrina e jurisprudência, o que ocasionava insegurança jurídica e elevado índice de litigiosidade na relação jurídico-tributária. Desse modo, a presente pesquisa, respaldada em pesquisa bibliográfica, tem como objetivo analisar as principais alterações introduzidas pela referida lei complementar, sob a ótica do modelo teórico da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do ITCMD. Nesse sentido, a investigação buscou identificar as principais inovações implementadas pela referida LC nº 227/2026, analisando possíveis avanços ou retrocessos. Além disso, avaliou-se os principais impactos das mudanças na relação entre Fisco e contribuinte, bem como a conformidade das novas regras com a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Palavras-chave: Direito tributário, Reforma tributária, Lc n. 227/2026, Regra-matriz de incidência tributária, Teoria geral do direito tributário

Abstract/Resumen/Résumé

After a prolong period of legislative omission, the recent Complementary Law No. 227, dated January 13, 2026, established the general rules concerning the Tax on Transmission Causa Mortis and Donation of Any Assets or Rights (ITCMD). This tax, under the

the ITCMD. In this sense, the investigation seeks to identify the main innovations implemented by Complementary Law No. 227/2026, assessing whether they represent advances or setbacks. In addition, it evaluates the main impacts of these changes on the relationship between tax authorities and taxpayers, as well as the compliance in which the new rules align with the case law of the higher courts.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Tax reform, Supplementary law n. 227/2026, Tax incidence matrix rule, General theory of tax law

1. Introdução

A Reforma Tributária, implementada por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, modificou profundamente o Sistema Tributário Nacional. Alinhada a esses objetivos, a recente Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, instituiu as normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD).

Vale destacar que, após décadas de omissão legislativa - e antes da referida disciplina legal de uniformização em nível nacional - o ITCMD sempre foi palco de diversas controvérsias jurídicas no âmbito da doutrina e jurisprudência, o que ocasionava insegurança jurídica e elevado índice de litigiosidade na relação entre fisco e contribuinte.

Nesse sentido, este artigo, metodologicamente respaldado em pesquisa bibliográfica - baseada em análises legais, doutrinárias e jurisprudenciais -, analisa, em caráter propedêutico, as principais alterações introduzidas pela LC nº. 227/2026 sob a ótica teórica da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do ITCMD.

A investigação parte das seguintes questões: Quais são as principais inovações introduzidas pela LC nº. 227/2026? É possível vislumbrar avanços ou retrocessos no texto legal? Quais as principais modificações na Regra-Matriz de Incidência Tributária do imposto? As novas regras se harmonizaram com a Jurisprudência dos Tribunais Superiores?

2. Aspectos Gerais do ITCMD

A Emenda Constitucional nº 18/1965 conferiu aos Estados competência para tributar a transmissão de bens imóveis, tanto *inter vivos* quanto *causa mortis*, por meio do denominado Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos.

Com o advento da Constituição de 1988, houve desdobramento dessa competência. A transmissão *inter vivos*, a título oneroso, passou à competência dos Municípios (ITBI ou ITIV) e as transmissões *causa mortis* e as gratuitas *inter vivos* (doação) permaneceram na competência dos Estados e do Distrito Federal.

O art. 155, I, da Constituição Federal dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Trata-se de imposto real, cuja base impositiva é a transmissão gratuita de patrimônio.

Embora previsto no Texto Constitucional desde 1988, o ITCMD permaneceu por longo tempo sem disciplina uniforme no ordenamento jurídico. Assim, somente com a edição da Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, foram instituídas as normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos.

Alguns pontos se destacam na reforma estrutural implementada no referido imposto: progressividade de alíquotas, a alteração da competência territorial, a regulamentação da incidência no contexto internacional, alcance da base de cálculo na doação, simulação negocial e a disciplina da transmissão de bens via *trust*, dentre outros aspectos.

Desse modo, adiante será detalhada e discutida a regra-matriz de incidência tributária do ITCMD, com destaque às alterações implementadas pela referida LC nº 227/2026.

3. Regra-matriz de incidência tributária do ITCMD

Preliminarmente, cumpre ressaltar que o desenvolvimento teórico da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) deve-se ao jurista Paulo de Barros Carvalho. Esse modelo, conforme ressalta Queiroz (2005, p. 223) “é um dos mais importantes e interessantes do universo que compõe a denominada Teoria Geral do Direito Tributário”.

Nesse sentido, o método da regra-matriz, segundo observa Carvalho (2021, p. 150), oferece ao interprete, sob o aspecto formal, um ponto inicial rigorosamente correto, além de favorecer o trabalho ulterior de inserção nos planos semântico e pragmático, visto que substitui as variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo.

Sob essa ótica, a RMIT constitui uma norma jurídica em sentido estrito, concebida como uma estrutura lógica hipotético-condicional, apta a permitir ao intérprete identificar, com precisão, os critérios essenciais configuradores da incidência tributária. Assim, a regra-matriz de incidência tributária descreve os fatos juridicamente relevantes, identifica os sujeitos da relação obrigacional e estabelece os elementos determinativos da dívida tributária (CARVALHO, 2005).

A RMIT é composta por uma hipótese e consequência: A hipótese de incidência corresponde à descrição abstrata da conduta ou situação juridicamente relevante, nela se identificando três critérios fundamentais – material, espacial e temporal. Por outro lado, o consequente normativo prescreve os efeitos jurídicos que se irradiam quando se

concretiza o evento descrito no antecedente da norma. É composto pelos critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A seguir, será estudado cada critério que compõe a norma de incidência do ITCMD no ordenamento jurídico.

3.1 Critério material

O critério material é representado linguisticamente por um verbo acompanhado de seu complemento. Assim, a materialidade do ITCMD consiste na transmissão de quaisquer bens ou direitos com conteúdo econômico, em razão de sucessão *causa mortis* ou de doação.

A transmissão *causa mortis* a que se refere o enunciado constitucional (art.156, inciso II) é aquela decorrente do desaparecimento da pessoa física. Por outro lado, a transmissão resultante da prática de ato oneroso *inter vivos* é objeto do imposto municipal (ITBI).

O art. 1.784 do Código Civil estabelece que “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários” (BRASIL, 2002). Por força do princípio da *saísine*, veiculado por esse dispositivo, a morte importa automaticamente na transmissão, por determinação de lei ou de ato de última vontade (testamento), da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possuía ao falecer.

Sendo assim, a sucessão pode ocorrer a título universal, que abrange o conjunto dos bens e direitos deixados pelo falecido, e a título singular, que alcança bens singulares, atribuídos aos legatários por meio de testamento.

Essa transmissão, entretanto, necessita ser formalizada, o que ocorre por meio de um procedimento, administrativo ou judicial, denominado de inventário, no âmbito do qual o imposto epigrafado é lançado.

A Lei Complementar nº 227/2026, ao instituir normas gerais sobre o imposto, prescreve no art. 148 - em conformidade com o Texto Constitucional - que o ITCMD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos aos quais se possa atribuir valor econômico, havidos por sucessão *causa mortis* ou por doação.

Assim, a transmissão *causa mortis* é definida como aquela realizada aos sucessores do *de cujus* na data do óbito, ainda que presumido, incluindo a reversão gratuita da titularidade de bens e direitos objeto de *trust* no exterior em favor do beneficiário, em razão do falecimento do instituidor (art. 147, IV). Ademais, a LC nº

227/2026 define como doação qualquer ato jurídico gratuito pelo qual o doador transfira bens ou direitos a outrem (art. 147, VI da LC 227/26).

No que concerne aos impactos na ordem jurídica, ressalta-se que a aludida LC ampliou de forma substancial o alcance prático e teórico (materialidade) da exação. Isso ocorreu por meio da fixação das normas gerais nacionais, com destaque para a inclusão de atos gratuitos equivalentes e a presunção legal de simulação em negócios onerosos, conforme se detalha a seguir.

2.1.1 – Simulação Negocial

A LC nº 227/2026 prevê hipótese específica de simulação destinada a ocultar doações sob a aparência de negócios onerosos, com o objetivo de afastar a incidência do ITCMD. Parte-se de presunção legal relativa (*juris tantum*) de que determinados negócios formalmente onerosos podem disfarçar liberalidade (doação).

Dispõe o art. 147, parágrafo único, que se presume declarada como onerosa, em simulação a ato gratuito, a transmissão realizada a pessoa que: I – não comprove capacidade financeira; ou II – seja vinculada ao real destinatário da liberalidade. Assim, por exemplo, na primeira hipótese, se o contribuinte declara a venda de um imóvel com valor bastante elevado e incompatível com a situação econômica do adquirente, surge a presunção de que a referida operação não foi legítima, mas sim simulada, mascarando, portanto, uma doação. Desse modo, caso não seja provada a capacidade financeira (com a origem dos recursos) e a onerosidade da operação, incidirá para todos os efeitos a norma aludida e a consequente cobrança do imposto devido.

Nesse cenário, o referido disposto legal se coaduna com o disposto o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. A respeito do tema, válido lembrar que o STF, na ADI 2.446/DF (BRASIL 2022), firmou entendimento que o referido dispositivo busca coibir a simulação da conduta que avilta o caráter lícito do fato ocorrido e não teria como escopo regular prática de planejamento tributário.

Enfim, é oportuno ressaltar que, na hipótese de simulação negocial, não haverá desconsideração automática do negócio, devendo ser assegurado o contraditório ao sujeito passivo. Nesse sentido, na decisão citada, adotou-se como parâmetro a interpretação segundo a qual a plena eficácia da norma depende de lei ordinária. Logo,

não caberia ao Fisco conhecer de ofício a simulação, realizando o lançamento do tributo, pois tal declaração caberia exclusivamente ao Poder Judiciário em abono ao princípio da reserva de jurisdição (TUNES, 2024).

3.2 Critério espacial

As regras acerca do aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto em pauta eram veiculadas originariamente pelo art. 155, §1º, da CF que dispõe o seguinte:

“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 (redação estabelecida pela Emenda Constitucional nº 132/2023)

III- terá a 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;” (BRASIL, 1998)

A primeira regra prevê que pertence ao Estado onde o imóvel estiver localizado, o imposto sobre a transmissão *causa mortis* incidente sobre os bens imóveis. Idêntica regra é veiculada pelo art. 41 do CTN.

Sendo assim, independentemente do local de residência ou do domicílio do falecido (autor da herança) ou do local onde tiver ocorrido o óbito, a competência é fixada em razão do local da situação do bem, por mandamento constitucional: o Estado ou Distrito Federal onde este estiver localizado.

A segunda regra diz respeito à transmissão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos. Em tais casos, o imposto competia ao Estado ou ao Distrito Federal onde se processava o inventário ou arrolamento, procedimento imprescindível à formalização da transferência da titularidade do direito de propriedade dos bens objeto da herança ou do legado. A Emenda Constitucional nº132/2023 determinou que o imposto “compete ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”.

Assim, com o advento da referida Emenda Constitucional, a competência passou a observar as seguintes regras:

I – quanto a bens imóveis e respectivos direitos, o imposto compete ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal (art. 155, § 1º, I);

II – quanto a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o *de cujus* ou onde tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (art. 155, § 1º, II); e

III – terá competência regulada por lei complementar quando: a) o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou b) o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, III).

Em conclusão, na hipótese de bens móveis, títulos e créditos transmitidos *causa mortis*, a competência era fixada pelo local do inventário ou do arrolamento. Contudo, com a reforma tributária, passou-se a adotar um elemento de vinculação eminentemente material, estabelecendo-se, a partir de então, o domicílio do *de cujus* como o critério determinante para a competência.

3.2.1 Da supressão da lacuna normativa: incidência do ITCMD no cenário internacional

No que concerne ao comando constitucional previsto no art. 155, § 1º, III, a LC nº 227/2026, passou-se a estabelecer parâmetros nacionais para a incidência do ITCMD no contexto internacional. A referida regulamentação se alinha ao entendimento que já vinha sendo aplicado pelos Tribunais Superiores.

No julgamento do Tema 825, o Supremo Tribunal Federal no RE 851108/SP (BRASIL, 2021) fixou a tese, segundo a qual é vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, sem a edição da lei complementar nacional.

Desse modo, com a edição da LC nº 227/2026, a lacuna normativa foi suprida, tornando efetiva a possibilidade de cobrança do ITCMD no cenário internacional, o que permitirá o tratamento uniforme ao sistema e assegurará maior segurança jurídica na relação jurídico-tributária.

3.3 Critério temporal

O critério temporal do ITCMD indica o momento exato em que se considera ocorrido o fato gerador.

A LC nº 227/2026 passou a disciplinar expressamente o momento da ocorrência do fato gerador. O art. 151 estabelece que:

I – na transmissão causa mortis, considera-se ocorrido o fato gerador na data do óbito, real ou presumido, inclusive nas hipóteses de morte presumida com ou sem declaração de ausência e na substituição fideicomissária;

II – na doação, considera-se ocorrido o fato gerador na data da celebração do contrato ou do ato que importe transferência gratuita, abrangendo, conforme o caso, a formalização do título translativo, o registro do ato, a instituição de direito real, a renúncia em favor de pessoa determinada, o excesso de meação ou de quinhão e os atos de transmissão de participações societárias sujeitos a registro (BRASIL, 2026).

A sistematização legal reforça a distinção entre a sucessão *causa mortis*, cujo marco temporal é o evento morte, e a doação, na qual prevalece o momento da prática do ato jurídico que exterioriza a liberalidade ou do ato registral que a torna eficaz perante terceiros (LEITE & TUNES, 2026).

3.3.1 Incidência do ITCMD na transmissão de bens via *Trust*

O *trust* é instituto típico do direito anglo-saxão pelo qual o instituidor (o *settlor*) transfere bens a um terceiro (o *trustee*), que passa a administrá-los em benefício de um ou mais beneficiários (os *beneficiaries*), segundo regras fixadas previamente. O instituto aproxima-se, em certa medida, da fidúcia ou da constituição de patrimônio separado, pois também envolve gestão de bens em favor de terceiros (LEITE & TUNES, 2026).

Segundo PICCINI & PAIVA (2024) o *Trust* é instrumento de planejamento patrimonial. Amplamente utilizado em cenários internacionais, sua adoção tem crescido no Brasil devido à sua utilidade na destinação dos bens e na eficiência tributária.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Lei 14.754/2023, passou a disciplinar o regime de tributação de ativos em *trusts* no exterior, regulamentando a incidência do Imposto de Renda. Com relação ao ITCMD, o § 1º do art. 151 da LC nº 227/2026 estabeleceu que o fato gerador ocorre no momento da mudança de titularidade em favor do beneficiário ou no falecimento do instituidor, conforme o caso. Em outras palavras, se a transmissão for oriunda de óbito configura hipótese causa mortis; por outro lado, se ocorrer em vida, configura doação.

Ademais, o § 2º antecipa o fato gerador quando o instituidor abdica, de modo irrevogável, de direitos sobre parcela do patrimônio do *trust*, revelando transferência econômica ainda que não formalizada como doação tradicional. O § 3º, por sua vez, estende o regime a contratos celebrados no exterior com características equivalentes ao *trust* e a negócios fiduciários no Brasil, ainda que sem essa denominação, privilegiando

a substância econômica sobre a forma, modelo este que se aproxima da clássica teoria da interpretação econômica que busca inibir planejamentos tributários abusivos (LEITE & TUNES, 2026).

Se de um lado, vislumbra-se avanços quanto à segurança jurídica e clareza no regramento da tributação de bens via *trust* - o que evidentemente põe fim as controvérsias sobre o momento da sua exigibilidade -, de outro, vislumbra-se, para o contribuinte, um maior custo e aumento da carga tributária.

3.4 Critério Pessoal

O critério pessoal da regra-matriz de incidência do ITCMD identifica os sujeitos da relação jurídico-tributária, compreendendo o sujeito ativo, titular da competência tributária, e o sujeito passivo, responsável pelo cumprimento da obrigação principal.

3.4.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo do ITCMD é o Estado ou o Distrito Federal competente para instituir e exigir o imposto.

Os critérios de competência foram estabelecidos nos artigos 158 e 159 da LC 227/2026, nos quais distinguem bens imóveis de bens móveis, títulos, créditos e direitos incorpóreos. A referida sistematização combina critérios reais - localização do imóvel - e pessoais – domicílio -, sobretudo nas hipóteses com implicações internacionais.

A título exemplificativo, se o imóvel estiver situado no exterior, a competência será definida por critérios pessoais. Desse modo, a competência caberá ao Estado ou Distrito Federal do domicílio do *de cujus* ou do doador, se domiciliado no Brasil. Por outro lado, se o transmitente estiver domiciliado no exterior, a competência desloca-se para o Estado ou Distrito Federal do domicílio do sucessor ou donatário.

3.4.2 Sujeito Passivo

O sujeito passivo do imposto sobre heranças e doações não é indicado em caráter explícito pela Constituição Federal.

No plano do CTN, o art. 42 prevê que “contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei” (BRASIL, 1966). No caso da

transmissão *causa mortis*, esse dispositivo tem aplicação limitada, tendo em vista que o herdeiro ou o legatário será o contribuinte do imposto, pois não há que se falar em existência de uma operação tributável, e sim de uma sucessão, a título universal ou singular.

O art. 157 da LC nº 227/2026 dispõe que são contribuintes do imposto: O sucessor, na transmissão *causa mortis*; o donatário na transmissão por doação. A nova regra afasta construções adotadas em algumas legislações estaduais pretéritas que atribuíam a condição de contribuinte ao espólio, ao inventariante ou até mesmo ao doador. Essas previsões geravam inconsistência teórica, pois deslocavam a sujeição passiva para quem não auferia o acréscimo patrimonial.

3.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é o elemento da regra-matriz de incidência responsável pela determinação do montante do tributo devido, sendo composto por dois elementos essenciais, ambos submetidos ao regime da reserva legal: a base de cálculo e a alíquota.

3.5.1 Base de cálculo

A base de cálculo é a grandeza instituída no consequente da regra-matriz de incidência tributária destinada, primordialmente, a dimensionar a intensidade inserto no núcleo do fato jurídico, para que, em conjunto com a alíquota, possa ser determinado o valor da dívida tributária (CARVALHO, 2005).

O art. 38 do CTN dispõe que a base de cálculo do imposto sobre transmissão de bens imóveis é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Sobre o assunto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça “firmou o entendimento de que o valor venal a que se refere o art. 38 do CTN, base de cálculo do imposto de transmissão, é o real valor de venda do bem, o qual pode coincidir com o valor de mercado, não se confundindo com o valor venal adotado para fins de IPTU ou ITR, cuja incidência se dá sobre o valor estaque da propriedade. (...) O fisco está autorizado à realização de lançamento suplementar, nos termos dos arts. 148 e 149 do CTN, caso comprove a incompatibilidade do valor indicado pelo contribuinte ou sua declaração, por qualquer motivo, não se apresente idônea.” (BRASIL, 2020)

Vale salientar que a LC nº 227/2026 incluiu no referido art. 38 do CTN os § 1º e § 2º nos seguintes termos:

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

§ 1º Considera-se valor venal, para fins do *caput* deste artigo, o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado.

§ 2º O valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado, a que se refere o § 1º deste artigo, será estimado por meio de critérios técnicos, considerando pelo menos um dos seguintes:

I - análise de preços praticados no mercado imobiliário

II - informações prestadas pelos serviços notariais e registrais e por agentes financeiros;

III - localização, tipologia, destinação, padrão e área de terreno e construção, entre outras características do bem imóvel; e

IV - outros parâmetros técnicos usualmente observados na avaliação de imóveis. (BRASIL, 2026)

Outrossim, o art. 152 da referida Lei Complementar dispõe que a base de cálculo do ITCMD corresponde ao valor de mercado do bem ou direito transmitido:

Art. 152. A base de cálculo do ITCMD é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido.

§ 1º Serão deduzidas da base de cálculo do ITCMD as dívidas do *de cujus* cuja origem, autenticidade e preexistência à morte sejam comprovadas, conforme estabelecido na legislação do ente tributante.

§ 2º Quando se tratar de aplicações financeiras de qualquer natureza, a base de cálculo do ITCMD corresponderá ao valor de mercado da aplicação na data do fato gerador (BRASIL, 2026).

A norma aludida tem como objetivo assegurar a correspondência com o valor econômico real do bem e reduzir as controvérsias sobre subavaliações artificiais. Essa orientação já estava consolidada na jurisprudência por meio das Súmulas 113 e 114 do Supremo Tribunal Federal¹.

Também merecem destaque as disposições constantes dos artigos 153 a 155 da LC nº 227/2026, que sistematizam as regras referentes à base de cálculo nas hipóteses de transmissão de bens móveis ou imóveis financiados ou adquiridos na modalidade de consórcios; de quotas ou ações de emissão de pessoas jurídicas ou no caso de empresário individual; e de sucessivas doações entre o mesmo doador e o mesmo donatário.

¹ Súmula n.º 113 STF: “O imposto de transmissão “causa mortis” é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação”; Súmula n.º 114 STF: “O imposto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo”.

Enfim, as modificações introduzidas pela aludida LC apontam para um grande impacto prático nas doações e *holdings*. A obrigatoriedade do uso do valor de mercado, no lugar de valores históricos ou contábeis, por exemplo, repercutirá nas estratégias de planejamento sucessório, devendo os profissionais que atuam nessa área ficar atentos aos aspectos envolvendo a elisão fiscal.

3.5.2 Alíquota

No que se refere à alíquota, a Constituição Federal estabeleceu em seu art.155, §1º, IV que as alíquotas máximas do ITCMD serão fixadas pelo Senado Federal. Por meio da Resolução nº 09, o Senado Federal estabeleceu a alíquota máxima de 8% sobre as transmissões *causa mortis*, a partir de 01/01/1992.

O CTN previa em seu art. 39 (dispositivo revogado pela LC nº 227/2026) que as alíquotas previstas pelas legislações estaduais não poderiam ultrapassar esse patamar – limite que era historicamente obedecido.

A LC nº 227/2026 tornou obrigatória a adoção de alíquotas progressivas (de 2% a 8%) por todos os estados para o ITCMD, baseadas no valor de cada quinhão individual e não mais sobre o total da herança.

3.5.2.1 Progressividade do ITCMD

Antes das mudanças promovidas pela EC nº 132/2023, o Supremo Tribunal Federal já admitia a progressividade do ITCMD. No Tema 21 em repercussão geral, (RE 562.045) fixou-se a tese de que é constitucional a instituição de alíquotas progressivas para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 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. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

(RE 562045, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06-02-2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001 RTJ VOL-00228-01 PP-00484). Grifou-se.

Naquela oportunidade, o STF esclareceu que “o entendimento de que a progressividade das alíquotas do ITCMD seria inconstitucional decorreria da suposição de que o § 1º do art. 145 da CF a admitiria exclusivamente para os impostos de caráter pessoal” (BRASIL, 2013). Todavia, afirmou-se que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal.

Assim, em consonância com o posicionamento acima citado, o art. 155, § 1º, VI do Texto Constitucional passou a determinar que o ITCMD será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

A LC nº 227/2026 alinhada à orientação jurisprudencial e ao arquétipo constitucional (EC 132/2023) também previu no art. 156, I, que as alíquotas do ITCMD serão progressivas em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação. Em verdade, antes da previsão legal, alguns Estados já estabeleciam em suas legislações a progressividade do ITCMD, o que revela a consolidação dessa realidade prática com a recente lei.

Em conclusão, embora classificado como imposto real, visto que incide sobre o patrimônio transmitido, o reconhecimento da progressividade do ITCMD demonstra a compatibilidade com a estrutura do imposto e funciona como instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva.

4. Considerações Finais

Como se depreende, a LC 227/2026 promoveu a padronização das normas gerais do ITCMD, objetivando a redução de divergências entre os estados e exigindo, por conseguinte, a necessária atualização e adequação de suas legislações. Tal disciplina legal buscou conferir maior racionalidade ao sistema, bem como diminuir as disputas tributárias - outrora recorrentes -, em virtude da anterior omissão legislativa, sinalizando avanços significativos em relação ao imposto.

Portanto, é possível apresentar, de forma sintética, as seguintes ilações acerca da Regra-matriz de incidência tributária do ITCMD após a LC nº 227/2026:

- i) Quanto ao prescritor ou antecedente da RMIT, o critério material definiu a transmissão *causa mortis* como aquela realizada aos sucessores do *de cujus* na data do óbito, ainda que presumido, incluindo a reversão gratuita da titularidade de bens e direitos objeto de *trust* no exterior em favor do beneficiário, em razão do falecimento do instituidor;
- ii) Por sua vez, a materialidade do imposto na transmissão gratuita (doação) passou a contemplar hipótese específica de simulação - presunção *juris tantum* - de que determinados negócios formalmente onerosos podem disfarçar liberalidade.
- iii) Quanto ao critério espacial passou-se a estabelecer parâmetros nacionais para a incidência do ITCMD no contexto internacional, suprimindo a lacuna legislativa que perdurava por décadas no cenário jurídico.
- iv) Acerca do critério temporal, a referida Lei Complementar passou a disciplinar expressamente o momento da ocorrência do fato gerador (art. 151). Destaca-se, ademais, a incidência do ITCMD na transmissão de bens via *Trust*.
- v) No conseqüente da RMIT, a base de cálculo do ITCMD passou a considerar o valor de mercado (valor real) dos bens. Para além disso, tornou obrigatória a progressividade das alíquotas (de 2% a 8%), alinhando-se ao entendimento jurisprudencial e ao arquétipo constitucional (EC 132/2023).
- vi) Enfim, quanto aos impactos na ordem jurídica, a LC – por meio da fixação das normas gerais nacionais - ampliou substancialmente o alcance prático e teórico (materialidade) da exação. Nesse sentido, destaca-se a inclusão de atos gratuitos equivalentes e a presunção legal (*juris tantum*) de simulação em negócios onerosos, a base de cálculo do imposto segundo o valor de mercado dos bens, a tributação de bens no exterior e a obrigatoriedade da alíquota progressiva, dentre outros aspectos ora discutidos.

5. Referências

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 09 maio 2026.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 08 maio 2026.

BRASIL. **Lei n. 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. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 03 maio 2026.

BRASIL. **Lei Complementar n. 227, de 2026**. Dispõe sobre o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 02 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446**. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei Complementar n. 104/2001. Inclusão do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional: norma geral antielisiva. Relatora: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11 abr 2022, Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, n.79, 27 abr. 2022. Disponível <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false>. Acesso em 26 abr. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 851108/SP (Tema 825)**. Tributário. ITCMD. Competência suplementar dos estados e do distrito federal. Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 1 mar. 2021, Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, n.74, 20 abr 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562045**. Tributário. ITCMD. Progressividade de alíquotas. Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06-02-2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 (Tema 21) DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001 RTJ VOL-00228-01 PP-00484. Disponível: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur249896/false>. Acesso em 26 abr. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no **Agravo em Recurso Especial n. 1.176.337**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. 1ª Turma. Diário da Justiça eletrônico, Brasília, DF, 9 jun. 2020. Disponível: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em 12 maio 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito Tributário:** Linguagem e método. 8ª ed. SP: Noeses, 2021.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. **Curso de Especialização em Direito Tributário:** estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. RJ: Forense, 2005, p. 249- 250.

LEITE, Harrison Leite & TUNES, Thiana de Souza Cairo. **Novo direito tributário.** SP: Editora juspodivm. 2026. *Em prelo.*

PICCINI, Ana Carolina; PAIVA, Guilherme A. G. **A origem dos trusts no direito inglês e seu uso no Brasil.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-26/a-origem-dos-trusts-no-direito-ingles-e-seu-uso-no-brasil/>. Acesso em 27 abril 2026

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Curso de direito tributário.** SP: Editora JusPodivm, 2024.

TUNES, Thiana de Souza Cairo. **Interpretação econômica no direito tributário.** 242f. 2024. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/41638>. Acesso em 18 abril 2026.