ITCMD Pós-reforma Tributária: uma Análise à Luz da Desconcentração de Riqueza e Justiça Fiscal

ITCMD Post-tax Reform: an Analysis in Light of Wealth Decentration and Tax Justice

Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas Donadi

Advogada. Doutoranda em Direito Constitucional e Mestre em Direito Econômico pelo IDP-DF. Especialista em Direito Societário e Contratos Empresariais (PUC-PR).

Especialista em Direito do Consumidor (IBMEC-Damásio). Especialista em Direito Contratual (Estácio-CERS). Especialista em Direito Tributário (IBET-GO).

Bacharela em Direito pela PUC-GO. *E-mail:* ana_sebba@hotmail.com.

Recebido em: 27-3-2025 – Aprovado em: 11-6-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.1.2025.2731>

Resumo

A Reforma do Consumo realizou modificações substanciais ao ITCMD, e juntamente com a regulamentação da Reforma, um Projeto de Lei Geral de ITCMD vem sendo amplamente debatido. Através do método bibliográfico de pesquisa, pontuou-se papel do ITCMD na desconcentração de riqueza, justiça fiscal e sua observância à capacidade contributiva, destacando o impacto do planejamento tributário no exercício das funções extrafiscais deste imposto, após, verificou-se se as modificações trazidas pela EC n. 132/2023 privilegiam estas referidas funções, e por fim, analisou-se como o PLP n. 108/2024 trata das duas principais normas utilizadas para a elaboração de planejamentos tributários de ITCMD. Concluiu-se que as alterações trazidas pela EC n. 132/2023, assim como as propostas do PLP n. 108/2024 diretamente corroboram à promoção da desconcentração de riquezas, justiça fiscal e privilegiam o princípio da capacidade contributiva, na medida em que restringem o campo de possibilidades para a elaboração de planejamentos tributários.

Palavras-chave: ITCMD, reforma tributária, desconcentração de riqueza, planejamento tributário.

Abstract

The Consumer Reform introduced substantial changes to the ITCMD, and together with the regulation of the Reform, a General ITCMD Bill has been widely debated. Through the bibliographic research method, the role of the ITCMD in the deconcentration of wealth, tax justice and its observance of the taxable capacity were highlighted, highlighting the impact of tax planning on the exercise of the extra-fiscal functions of this tax. Afterwards, it was verified whether the changes introduced by EC n. 132/23 favor these functions, and finally, it was analyzed how PLP n. 108/24 deals with the two main rules

used for the preparation of ITCMD tax planning. It was concluded that the changes brought by EC n. 132/23, as well as the proposals of PLP 108/24 directly corroborate the promotion of the deconcentration of wealth, tax justice and privilege the principle of contributory capacity, to the extent that they restrict the field of possibilities for the elaboration of tax planning.

Keywords: ITCMD, Consumer Reform, deconcentration of wealth, tax planning.

1. Introdução

O Imposto de transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD, de competência dos Estados e do Distrito Federal é um tributo que, embora não incida sobre o consumo, sofreu e vem sofrendo significativas modificações pela Reforma Tributária, advinda primordialmente da Emenda Constitucional n. 132, de 2023.

Alterações substanciais no critério quantitativo e na sujeição ativa deste referido imposto refletem diretamente nas transmissões não onerosas de bens, promovendo de forma direta e indireta a desconcentração de riquezas, justiça fiscal e privilegiando a capacidade contributiva, pilares indissociáveis do Sistema Tributário Nacional.

Mas as modificações referentes ao ITCMD estão só começando. A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, iniciou um processo de renovação deste tributo, delineando não só seu arquétipo constitucional de forma a atender os pilares e princípios do Sistema Tributário, como também reavivando a necessidade da elaboração da Lei Geral Complementar deste imposto que, até hoje, não fora criada.

Através do Projeto de Lei n. 108, de 2024, a regulamentação do novo sistema de tributação do consumo está acompanhada de uma proposta de Lei Geral Complementar de ITCMD, que traz os contornos e normas gerais de uniformização deste imposto aos seus Entes competentes.

As alterações já trazidas pela EC n. 132/2023, assim como aquelas propostas através do PLP n. 108/2024, por sua vez, podem potencializar significativamente a utilização do ITCMD como ferramenta de promoção da desconcentração de riqueza, justiça fiscal, e observância ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, no presente artigo discorrer-se-á primeiramente sobre a utilização do ITCMD como forma de promover a desconcentração de riquezas, a justiça fiscal e a capacidade contributiva, objetivos necessários e indissociáveis da proposta de Reforma Tributária.

Ato contínuo, serão analisadas as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, de forma a verificar a relação entre as modificações realizadas ao arquétipo constitucional de ITCMD e a promoção da função extrafiscal deste imposto, além da observância destas modificações aos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

Por fim, analisar-se-á a Proposta de Lei n. 108, de 2024, no que tange à proposta Lei Geral Complementar de ITCMD, para verificar primordialmente as

duas normas concernentes aos critérios mais utilizados para a realização de planejamentos tributários, e se estas normas estão em conformidade com a promoção da desconcentração de riqueza, alinhadas à capacidade contributiva e à justiça fiscal.

O método bibliográfico de pesquisa fora eleito para a elaboração do presente artigo, em razão da necessária análise às doutrinas e aos trabalhos acadêmicos que amplamente debatem sobre o tema da utilização do tributo sobre a herança como forma de promover a desconcentração de riquezas e a justiça fiscal, além da verificação de jurisprudências sobre o tema do presente trabalho, da legislação atual e do projeto de lei sobre normas gerais de ITCMD.

2. O ITCMD e seu papel na desconcentração de riqueza, justiça fiscal e capacidade contributiva

Não é demais lembrar que os impostos existem primordialmente, pela necessidade do Estado de angariar recursos para destiná-los à sua manutenção e à promoção de serviços e garantias à sociedade, dos mais simples aos mais complexos¹.

Neste sentido é que determinadas manifestações de riqueza são eleitas pelo legislador constituinte para que, quando ocorridas, uma parcela desta riqueza seja recolhida pelo sujeito envolvido, e destinada aos cofres públicos. Trata-se da denominada função fiscal do tributo².

Ocorre que, paralelamente à necessidade arrecadatória, os impostos podem também ser utilizados pelo Estado para a indução de comportamentos na sociedade e promoção de determinados objetivos, sejam eles econômicos, sociais ou de outra natureza, constitucionalmente protegidos³, assumindo o que se denomina por função extrafiscal.

Assim discorre Regina Helena Costa⁴:

“A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade,

¹ VALENTIM, Jefferson. Valor de mercado, doação mista e simulação no ITCMD. *Estudos Fiscais sobre ITCMD*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 175.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 348.

³ “A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados.” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 58)

⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público.”

A extrafiscalidade de um tributo pode ser entendida, portanto, como a utilização de um tributo para uma função que ultrapassa o objetivo de arrecadar valores aos cofres públicos, promovendo uma determinada consequência almejada pelo Estado, de estímulo ou desestímulo a uma determinada situação ou comportamento.

Um dos tributos que possuem este papel para além da função arrecadatória é o ITCMD⁵ – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação, que se constitui por duas hipóteses de incidência a transmissão não onerosa de bens, quer seja em vida – doação – quer seja após o falecimento – *causa mortis*.

Nathalia Daniel Domingues⁶ escreve sobre a utilização do ITCMD para a promoção de finalidades que superam o objetivo arrecadatório. Segundo a Autora, o referido imposto possui o objetivo maior de promover a desconcentração de riqueza e impedir a concentração de riqueza em níveis excessivos.

Nas palavras da Autora⁷:

“Como visto, a tributação sobre a herança e doações é revestida de um objetivo maior, que pode ser visualizado a partir de suas vertentes: corrigir gradualmente, a distribuição de riqueza produzida numa livre economia de mercado, e, ao mesmo tempo, impedir a concentração de riqueza em níveis excessivos. É por esta razão que se afirma que a função precípua do imposto sobre herança e doações é *extrafiscal*.”

A concentração de vultuosas riquezas nas mãos de uma pequena parcela da população é debatida por diversos autores, como Marciano Seabra de Godoi⁸. O Autor dispõe que no Brasil, uma parte considerável de ativos financeiros do mercado está concentrada apenas na mão de uma pequeníssima parcela da população. O autor ainda cita um estudo da Oxfam Internacional, e apresenta que “no Brasil, os indivíduos que compõem o seletivo grupo do 0,01% da população com mais riqueza detém 27% de todos os ativos financeiros do mercado”⁹.

⁵ DOMINGUES, Nathalia Daniel. *Tributação da herança*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 82.

⁶ DOMINGUES, Nathalia Daniel. *Tributação da herança*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 83.

⁷ DOMINGUES, Nathalia Daniel. *Tributação da herança*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

⁸ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024, p. 210.

⁹ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA

Esta concentração de riqueza em uma pequena parcela da sociedade acaba por ser acompanhada de poder econômico e político, desencadeando uma manifesta desigualdade econômica e social, influenciando até mesmo na fruição de direitos e exercício da liberdade individual¹⁰.

Uma das formas de promover esta desconcentração de riqueza nas mãos de poucos é através da tributação de heranças. John Rawls justifica a incidência do imposto sobre herança e doações como uma medida necessária para “corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades.”¹¹

Assim, o ITCMD apresenta como uma importante ferramenta de promoção à desconcentração de riquezas, assumindo neste ponto, sua função extrafiscal, na medida em que retira do particular uma parcela de seu patrimônio para redistribuí-la à sociedade, promovendo de igual modo, a redução da concentração excessiva de recursos.

Neste mesmo sentido aponta Ricardo Lobo Torres¹², ao discorrer que a tributação de doações e heranças manifesta uma verdadeira capacidade de “promover a justiça social” e o exercício da capacidade contributiva, na medida em que:

“O imposto *causa mortis*, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que se deve afinar simultaneamente com os subprincípios da *progressividade* e da *personalização*.”

De fato, uma vez que este tipo de transmissão se refere à passagem de determinado patrimônio a outrem sem qualquer prestação equivalente, e junto ao patrimônio, o conseqüente aumento da capacidade econômica do recebedor¹³, nada mais racional do que utilizar-se desta manifestação de riqueza para arrecadar e promover, ao mesmo tempo, determinados objetivos constitucionais.

Mas a previsão constitucional de existência deste imposto, por si só, não é capaz de promover a desconcentração de riqueza. Faz-se necessário delinear-lo, de

JUNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024.

¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024, p. 212.

¹¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 306.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV, p. 225.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 364.

forma a potencializar sua capacidade extrafiscal, pois ao contrário, pode acabar sendo uma manifesta ferramenta de promoção da desigualdade social, principalmente em face da crescente realização de planejamentos tributários com vistas a reduzir ou mitigar a carga tributária de ITCMD.

Explico. O ITCMD necessita de critérios e normas voltadas à tributação desta manifestação de riqueza em observância à capacidade contributiva, à promoção da desconcentração de riquezas e justiça fiscal, pois sem critérios e ferramentas como estas, a tributação recairá com o mesmo peso, tanto sobre aquelas transmissões com patrimônios vultuosos quanto aquelas transmissões com valores significativamente menores.

Assim, o delineado normativo do ITCMD precisa se fundar em regras que promovam esta função extrafiscal, seus objetivos e princípios, como por exemplo, normas que disponham a correta avaliação dos bens transmitidos para promoção da desconcentração de riquezas, a determinação de uma faixa de isenção que promova justiça fiscal e a instituição do regime progressivo de alíquotas, atendendo ao princípio da capacidade contributiva.

Um exemplo de ineficiência na realização da função extrafiscal do ITCMD fora a Emenda Constitucional n. 18, de 1965. Referida emenda retirou do campo de incidência do Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* os bens móveis, deixando apenas sob possível tributação aquelas transmissões de bens imóveis¹⁴.

Esta alteração ao imposto trouxe uma verdadeira regressão à função extrafiscal do referido imposto, uma vez que à época já existiam relevantes manifestações de riquezas através dos bens móveis, muitas vezes até maiores que dos bens imóveis¹⁵.

Além disso, detentores de grandes patrimônios manifestados na forma de bens imóveis, se voltavam aos planejamentos tributários de forma a transformá-los em bens móveis – quotas e ações de sociedades – e se eximiam do recolhimento do ITCMD.

A falta de tributação de bens móveis fez com que uma parcela das transmissões de valores relevantes e vultuosos não sofresse tributação, em detrimento de outras transmissões, muitas vezes de valor consideravelmente menor, mas de imóvel, fossem objeto de incidência do imposto.

¹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024, p. 234.

¹⁵ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024.

Neste sentido é que o arquétipo do ITCMD precisa estar muito bem delineado com vistas a ser capaz de efetivamente tributar as transmissões de bens de forma a promover a desconcentração de riqueza, privilegiando a capacidade contributiva e a realização da justiça fiscal, pois apenas sua existência não é, por si só, capaz de atender seu objetivo extrafiscal e os princípios constitucionais.

2.1. Os planejamentos tributários e a função extrafiscal do ITCMD

É certo que após a Emenda Constitucional n. 132/2023, uma notória corrida na execução de planejamentos tributários, com vistas a reduzir a carga tributária do ITCMD vem ocorrendo. A título exemplificativo, o Estado de São Paulo, no mês de janeiro de 2024 – mês subsequente à aprovação da EC n. 132/2023 – registrou um aumento de arrecadação de ITCMD 34,1% maior que o mesmo período em 2023¹⁶.

Em que pese, porém, este aumento em razão da Reforma Tributária, os planejamentos tributários não são medidas recentes. A busca pela realização de planejamentos tributários sempre existiu, mas ganhou força após os anos de 2014 e 2015, quando muitos estados, após a crise financeira que atingiu o país, passou a voltar os olhos para o ITCMD, e alterar – majorar – suas alíquotas e forma de apuração da base de cálculo¹⁷.

Não se objetiva aqui, discorrer sobre a legalidade da realização de planejamentos tributários, uma vez que promovidos e elaborados por meios lícitos, constituem-se formas legais de mitigar ou reduzir a carga tributária de impostos, especialmente de ITCMD¹⁸, como já sinalizou não só grande parte da doutrina brasileira¹⁹ como também o próprio Supremo Tribunal Federal²⁰.

¹⁶ MELLO, Anderson. ITCMD na Reforma Tributária: as mudanças e os impactos nos Estados. *Tax Group Website*. 30 de novembro de 2024. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/itcmd-na-reforma-tributaria-as-mudancas-e-os-impactos-nos-estados/>. Acesso em: 14 mar. 2025.

¹⁷ DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *A disparidade de critérios quantitativos do ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades e a eleição de domicílio como ferramenta de economia tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2023, p. 19-20.

¹⁸ DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *A disparidade de critérios quantitativos do ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades e a eleição de domicílio como ferramenta de economia tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2023, p. 56-74.

¹⁹ Neste sentido: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do planejamento tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 47. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021, p. 614-638. ISSN: 1415-8124; LEÃO, Martha. A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 550-571. ISSN: 1415-8124; MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Normas antielisivas no ordenamento jurídico tributário nacional e internacional: mecanismos internos e externos como garantias de um planejamento tributário elisivo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 33. São Paulo: RT, abr.-jun. 2022, p. 207-235. ISSN: 2525-4626.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446*, julgado em 11 de abril de 2022. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presiden-

O que se planeja discorrer neste ponto é sobre como os planejamentos tributários, mesmo realizados por meios lícitos, mitigam a eficácia da função extrafiscal de promoção à desconcentração de riquezas e à realização da justiça fiscal, além de impedir a correta observância à capacidade contributiva do ITCMD.

Planejamentos tributários são medidas tomadas por detentores de patrimônio, com vistas a transferir seus bens aos seus sucessores por diversos motivos e com diversos objetivos, dentre eles o de reduzir os custos incidentes nesta transferência, e em especial o ITCMD²¹.

A realização de planejamento tributário não é indicada a todos os detentores de patrimônio, mas sim para aqueles que possuem patrimônio relevante o suficiente a justificar o dispêndio antecipado de valores e ainda sim obter uma economia tributária em sua realização.

Os que socorrem à realização destes planejamentos, por sua vez, acabam efetivando meios de reduzir, ou até mesmo mitigar a carga tributária de ITCMD, realizando suas transferências de patrimônio sem o recolhimento efetivo do imposto que seria devido, caso o planejamento não tivesse sido realizado.

Aqueles, por sua vez, que não possuem patrimônio relevante o suficiente a justificar a execução de um planejamento tributário, acabam suportando de maneira integral a incidência do ITCMD quando da transmissão de seus bens, quer seja via doação ou *causa mortis*.

Esta discrepância proporcionada pela realização de planejamentos tributários vai em desencontro à desconcentração de riquezas que se busca promover com a incidência do ITCMD nas transmissões não onerosas, além de mitigar a promoção da justiça fiscal, expressamente incluída pela EC n. 132/2023 como um pilar do Sistema Tributário Nacional, e ainda, em inobservância ao princípio da capacidade contributiva.

Mas se os planejamentos tributários, quando realizados dentro dos limites legais, são meios lícitos de redução da carga tributária de ITCMD, como então reestabelecer a eficaz aplicação da capacidade contributiva, da justiça fiscal e do equilíbrio e promoção das funções extrafiscais deste imposto?

A resposta não é simples, mas já fora sinalizada acima. O ITCMD precisará ser delineado de forma a inibir a utilização destes planejamentos tributários, reduzindo o campo de possibilidades para a sua realização através de normas que proporcionem a efetiva tributação das transmissões, e garantindo, portanto, a eficácia dos objetivos e princípios constitucionais.

te da República. Relator: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false>. Acesso em: 30 jun. 2025.

²¹ “Esse método tem sido muito utilizado no Estado de São Paulo e no Brasil sob o nome de ‘planejamento familiar’, geralmente utilizado por famílias de elevado poder aquisitivo e que conseguem, por brechas na legislação, deixar de pagar valores elevados de ITCMD.” (FRANCO, André Luiz Secco. A erosão da base tributária do ITCMD em São Paulo. *Estudos fiscais sobre ITCMD*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 117)

A redução de planejamentos tributários impacta direta e positivamente na eficácia da promoção à desconcentração de riquezas objetivada pelo ITCMD, permite uma maior eficiência da justiça fiscal e à observância ao princípio da capacidade contributiva.

É prerrogativa do contribuinte realizar planejamentos tributários, mas de igual forma, é papel do Estado promover a tributação e instituir normas eficientes e eficazes de restringir o campo de possibilidade destes planejamentos para a correta incidência do ITCMD, cuja função social e econômica é manifesta, como já assinalado anteriormente.

Não se trata aqui, no entanto, de instituir normas antielisivivas ou considerar abusiva a realização de planejamentos tributários, não. O Estado pode limitar o campo de alternativas para realização do planejamento tributário, restringindo suas possibilidades e suas alternativas através da própria legislação de ITCMD, na medida em que passe a prever o alcance da tributação às lacunas utilizadas para a realização de planejamentos tributários.

A título exemplificativo, se o Estado tem consciência de que o contribuinte se utiliza da eleição de domicílio para a realização de planejamento tributário com vistas a redução da carga de ITCMD, a legislação poderá reduzir ou limitar essa possibilidade de eleição, dificultando, por conseguinte, a realização de planejamentos construídos sob esta alternativa.

No presente artigo, o que se busca verificar é se as modificações trazidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e as normas propostas pelo projeto de Lei Geral de ITCMD (PLP n. 108/2023) possuem previsão de normas que reduzam o campo de opções para realização de planejamentos tributários e, consequentemente, potencializam a promoção das funções extrafiscais do referido imposto, quanto para a observância ao princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal.

Passa-se primeiramente a verificar as normas já introduzidas no ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional n. 132/2023 para, posteriormente, analisar as normas propostas pelo Projeto de Lei n. 108, de 2024, referentes à Lei Geral Complementar de ITCMD.

3. A Emenda Constitucional n. 132/2023 e suas modificações ao ITCMD

Apesar de ser intitulada como Reforma Tributária do Consumo, a recente Reforma Tributária introduzida no ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, acabou instituindo relevantes modificações no Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, que é precipuamente considerado como um imposto de caráter patrimonial²².

²² VALENTIM, Jefferson. Valor de mercado, doação mista e simulação no ITCMD. *Estudos fiscais sobre ITCMD*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 174.

No livro “Reforma Tributária: cenário comparativo das alterações e impactos para os contribuintes”²³ é dedicado um capítulo a tratar das modificações trazidas pela EC n. 132/2023 ao ITCMD, mas aqui serão abordadas somente aquelas modificações que diretamente afetam a função extrafiscal do ITCMD, a consumação da capacidade contributiva, a promoção da justiça fiscal através da introdução de normas que restrinjam o campo de possibilidades para utilização dos planejamentos tributários.

3.1. A alteração da sujeição ativa e o desestímulo ao planejamento tributário

Em primeiro lugar, imperioso destacar a alteração à sujeição ativa de ITCMD, quando a hipótese de incidência se tratar da transmissão *causa mortis* de bens móveis. Antes da EC n. 132/2023, o Estado competente para tributar a transmissão *causa mortis* de bens móveis era o estado onde se processava o inventário ou arrolamento. Após a Emenda, o Estado competente passou a ser o de domicílio do *de cujus*²⁴.

Referida alteração restringiu diretamente uma das possibilidades de utilização de planejamentos tributários com vistas a reduzir o ITCMD, uma vez que a escolha pelo local onde o inventário ou arrolamento seria processado alterava drasticamente a carga tributária do imposto, em razão da disparidade de critérios quantitativos de ITCMD que existe entre os Estados.

Explico. O Conselho Nacional de Justiça – CNJ editou em 2007 a Resolução n. 35²⁵, a qual permite que os sucessores escolham livremente a comarca em que o inventário extrajudicial possa ser processado.

Referida Resolução, somada à possibilidade de realização de inventários extrajudiciais pelo Código de Processo Civil quando todos forem maiores, capazes e concordes²⁶, resultava na possibilidade de os sucessores elegerem qualquer comarca para a realização de inventários extrajudiciais.

Ocorre que a eleição da comarca onde se processava o inventário extrajudicial ou arrolamento impactava diretamente na carga tributária de ITCMD quando os bens transmitidos se tratava de bens móveis, uma vez que a definição da Sujeição Ativa de ITCMD na transmissão *causa mortis* de bens móveis é feita pelo local onde o inventário ou arrolamento é processado, e as normas de ITCMD não são uniformes entre os Estados, inclusive no que tange ao critério quantitativo deste imposto.

²³ DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. In: NUNES, Marcos (coord.). *Reforma Tributária: cenário comparativo das alterações e impactos para os contribuintes*. Goiânia: Kelps, 2024.

²⁴ BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Art. 155, I.

²⁵ BRASIL. *Resolução n. 35, do Conselho Nacional de Justiça, de 24 de abril de 2007*. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmninnibpcjpcglefindmkaj/https://atos.cnj.jus.br/files/resolucao_35_24042007_26032019143704.pdf. Acesso em: 14 mar. 2025.

²⁶ BRASIL. *Código de Processo Civil de 16 de março de 2015*. Art. 610.

Cada Estado e o Distrito Federal tem a legitimidade de eleger, dentro do limite máximo de 8% estipulado pelo Senado Federal²⁷, a alíquota que melhor lhe atender. A título exemplificativo, a alíquota máxima de ITCMD no Estado de Goiás é de 8% para patrimônios acima de R\$ 600.000,00²⁸, enquanto no Amazonas, a alíquota de ITCMD é de 4% para patrimônios acima de R\$ 6.000.000,00²⁹.

Somado às alíquotas, imperioso dizer que a forma de apuração da base de cálculo nas transmissões de bens móveis também varia a cada Estado, e possui um impacto significativo na apuração do valor do bem transmitido, principalmente se este bem se tratar de quotas e ações de sociedade.

Novamente a título exemplificativo, tem-se que a base de cálculo para as transmissões de quotas e ações de sociedades no Estado de Goiás é apurada com base no Patrimônio Líquido Ajustado acrescido de um Aviamento³⁰, enquanto no Estado do Amazonas, a base de cálculo para este mesmo tipo de transferência é, no mínimo, o Patrimônio Líquido Ajustado³¹ – nada se falando sobre Aviamento.

Por tais motivos, quando a transmissão *causa mortis* se constituía de bens móveis com valores relevantes, passava-se a planejar qual seria o melhor Estado para a abertura do inventário extrajudicial, com vistas a, efetivamente, reduzir a carga tributária de ITCMD³².

Após a Emenda Constitucional n. 132, de 2023, esta forma de planejamento tributário passou a não mais produzir os efeitos econômicos desejados, uma vez que após a reforma, a Sujeição Ativa de ITCMD na transmissão *causa mortis* de bens móveis independe do local onde se processa o inventário ou arrolamento, sendo relevante, para fins de incidência do imposto, somente o domicílio do *de cujus*.

Nítida é, portanto, a alteração da norma tributária de ITCMD com vistas a coibir esta forma de planejamento tributário, de forma a garantir o correto paga-

²⁷ BRASIL. Senado Federal. *Resolução n. 9, de 5 de maio de 1992*. Art. 1º. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html#:~:text=Estabelece%20a%20al%C3%ADquota%20m%C3%A1xima%20para%20o,155%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal>. Acesso em: 14 mar. 2025.

²⁸ ESTADO DE GOIÁS. Art. 78, IV, da Lei n. 11.651/1991. *Código Tributário Estadual de Goiás*. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 14 mar. 2025.

²⁹ ESTADO DO AMAZONAS. Art. 119-A da Lei Complementar n. 19, de 1997. *Código Tributário Estadual do Amazonas*. Disponível em: <https://sistemas.sefaz.am.gov.br/get/Normas.do?metodo=-viewDoc&uuidDoc=ac5497ab-4fbd-4bc8-a51b-32405f61dc30>. Acesso em: 14 mar. 2025.

³⁰ ESTADO DE GOIÁS. Art. 77-B, II, da Lei n. 11.651/1991. *Código Tributário Estadual de Goiás*.

³¹ ESTADO DO AMAZONAS. Art. 212-B, II, da Lei Complementar n. 19, de 1997. *Código Tributário Estadual do Amazonas*.

³² GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024, p. 231.

mento do imposto, de maneira isonômica àqueles que também se sujeitam ao seu recolhimento nas mesmas condições, certo de que a redução das possibilidades de planejamento está diretamente relacionada ao alcance dos objetivos delineados no primeiro tópico deste artigo.

Uma ressalva, no entanto, merecer ser feita. A utilização do domicílio como critério definidor da sujeição ativa das transmissões de bens móveis não implica em afirmar que o instituto do domicílio não possa ser utilizado como ferramenta de planejamento tributário. A discussão sobre esta possibilidade será, por seu turno, discutida no item 4 do presente artigo.

3.2. A observância obrigatória ao regime progressivo de alíquotas

Outra alteração trazida pela EC n. 132/2023 é a obrigatoriedade dos Estados e do Distrito Federal, de instituírem o regime progressivo de alíquotas ao ITCMD. Assim, passou a prever no art. 155, § 1º, o inciso VI³³, o qual dispõe que:

- “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
- I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
 - § 1º O imposto previsto no inciso I:
 - VI – será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;”

Pois bem. O regime progressivo de alíquotas ao Imposto de transmissão *causa mortis* não é ideia recente. A Constituição Federal de 1934 previa, em seu art. 128, a progressividade de alíquotas no imposto incidente sobre transmissões por herança ou legado³⁴, mas esta previsão perdurou somente até a Reforma Tributária de 1965³⁵, e não fora repetida nas Constituições subsequentes, até o advento da EC n. 132/2023.

Mesmo sem a previsão do regime progressivo de alíquotas na Constituição Federal de 1988, alguns Estados, ao instituírem o ITCMD optavam por aplicar referida progressividade, até que o caso foi levado ao Supremo Tribunal Federal, para verificar a sua constitucionalidade.

Assim, através do julgamento do RE n. 562.045 do Rio Grande do Sul em 2013³⁶ o Supremo Tribunal Federal validou a utilização do regime progressivo de alíquotas ao ITCMD. Esta decisão foi recebida e utilizada por alguns estados, como o próprio Rio Grande do Sul, Distrito Federal e Goiás, mas muitos ainda

³³ BRASIL. *Constituição Federal de 1988*.

³⁴ BRASIL. *Constituição Federal de 1934*.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV, p. 220.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 562.045* do Rio Grande do Sul. Requerente: Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 06.02.2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur249896/false>. Acesso em: 18 jul. 2024.

permaneceram com alíquotas fixas, como Alagoas, São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo.

A existência de regime progressivo de alíquotas em apenas alguns estados, em detrimento de outros que possuíam alíquotas fixas passou a atrair o contribuinte, para buscar planejamentos tributários com vistas a recolher o ITCMD nos estados com alíquotas fixas, uma vez que a transmissão de vultuosos patrimônios estaria sujeita à mesma alíquota fixa daquelas transmissões de bens de pequeno valor.

Assim, diversos planejamentos tributários passaram a ser realizados para que a transmissão de patrimônio estivesse sujeita à tributação de ITCMD nos estados onde as alíquotas fixas eram mais benéficas que às progressivas.

Vale citar inclusive que, com a obrigatoriedade da instituição do regime progressivo de alíquotas do ITCMD trazida pela EC n. 132/2023, os Estados que ainda não possuem faixas de progressividade de alíquotas precisarão modificar suas legislações, de forma a atender o novo preceito constitucional.

Esta instituição do regime progressivo de alíquotas, apesar de não ser sinônimo de aumento do percentual, muitas vezes vem acompanhada de uma majoração, fazendo com que muitos planejamentos tributários fossem feitos com vistas a realizar as transferências de patrimônio antes da sua instituição pelos Estados.

Tal assertiva pode ser verificada com o manifesto crescimento de planejamentos tributários voltados às transferências de bens antes da instituição do regime progressivo de alíquotas, em locais onde as alíquotas fixas ainda são utilizadas, como explica Marciano Seabra de Godoi³⁷:

“Desde meados de 2023, quando a norma que determinou a progressividade obrigatória de ITCMD foi aprovada na Câmara dos Deputados, aumenta o número de doações como antecipação da sucessão *mortis causa* nos cartórios do país, situação que deve continuar no período em que as novas alíquotas progressivas (em estados como São Paulo) ainda não houverem substituído as alíquotas fixas atuais.”

Neste sentido, não basta que a Constituição Federal possua previsão do regime progressivo de alíquotas. Faz-se necessário que os Estados alterem suas legislações, com vistas a efetivamente aplicar a progressividade de alíquotas ao ITCMD, desencorajando os contribuintes à realização de planejamentos tributários sob este fundamento.

³⁷ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TÓRRES, Helene Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024, p. 231.

Cabe ressaltar também que o regime progressivo de alíquotas ao ITCMD está intrinsicamente ligado à capacidade contributiva, à justiça fiscal e à desconcentração de riquezas, na medida em que as transmissões de bens com valores maiores se sujeitam às maiores alíquotas, enquanto as transmissões de valores menores se sujeitam às menores alíquotas.

Assim, maiores riquezas passam a contribuir mais para o Estado concretizar suas funções e objetivos, enquanto riquezas menores passam a contribuir menos, promovendo, por conseguinte, além da capacidade contributiva, uma manifesta redistribuição de riquezas na sociedade.

Fábio Lemos Cury³⁸ disserta sobre o assunto:

“A nós parece, entretanto, que a progressividade se justifica, sim, tanto como mecanismo de atendimento e concreção ao princípio da capacidade contributiva – corolário da noção de igualdade, conforme nos referimos anteriormente – como simultaneamente, instrumento de concreção a um Estado Social Distributivo, notadamente para a correção da regressividade do próprio sistema tributário.”

Ainda, nota-se que a regra do regime progressivo de alíquotas ao ITCMD incluído pela EC n. 132/2023 privilegia a capacidade contributiva em duas frentes. A primeira com relação às faixas de progressividade já citadas, e a segunda em razão do dever de ser a progressividade instituída “em razão do quinhão, legado ou doação”.

Marciano Seabra de Godoi³⁹ discorre sobre:

“Trata-se de uma decisão acertada, que prestigia a capacidade econômica, a qual, no caso do imposto sobre heranças, se refere ao herdeiro/legatário e não ao *de cuius*. A capacidade econômica demonstrada por um dos dez herdeiros de uma herança total de 1 milhão de reais não é a mesma capacidade econômica demonstrada pelo herdeiro único de herança do mesmo valor.”

Vê-se que a capacidade contributiva a ser mensurada na transmissão de bens, tanto *causa mortis* quanto doação, é do recebedor do patrimônio, justamente porque não serão estes os contribuintes do referido imposto, e não do *de cuius* ou do doador.

De fato, seria uma afronta ao princípio da capacidade contributiva determinar que o donatário, herdeiro ou legatário suportassem o pagamento de um tri-

³⁸ CURY, Fábio Lemos. *ITCMD: regime geral e o papel da lei complementar*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2022, p. 249-250.

³⁹ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TÓRRES, Helene Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024, p. 231.

buto com base no valor total transmitido, e não sobre o valor que efetivamente recebe.

Neste sentido, tem-se que a instituição do regime progressivo de alíquotas, instituído com base na parte de cada recebedor é, de fato, um instrumento de promoção da capacidade contributiva, e conseqüentemente, de justiça social, além de promover a desconcentração de riquezas, na medida em que recolhe maior tributo daqueles que possuem maior patrimônio, e menor tributo daqueles que possuem menor patrimônio.

3.3. A previsão normativa de tributação sobre transmissões de bens e pessoas com vínculo ao exterior

A Constituição Federal de 1988 dispôs, em seu art. 155, inciso III⁴⁰, a necessidade de Lei Complementar para regulamentar as transmissões que possuem vínculo com bens ou pessoas no exterior, como se vê:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]
III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
b) se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;”

Ocorre que, até a EC n. 132/2023, esta regulamentação não havia sido realizada. Alguns estados, mesmo sem a regulamentação prevista na Constituição Federal de 1988, instituíram e cobraram o ITCMD sobre estas transações, mas o caso fora levado ao Supremo Tribunal Federal, o qual considerou inconstitucionais estas cobranças⁴¹.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão – ADO n. 67, o Supremo Tribunal Federal determinou o prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional elaborasse referida lei complementar, mas este prazo fora manifestamente descumprido⁴².

⁴⁰ BRASIL. Constituição Federal de 1988.

⁴¹ *Tema n. 825 da Repercussão Geral*: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. Ressalta-se a modulação de efeitos realizada no julgamento, a qual atribuiu aos efeitos da decisão eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão, com uma ressalva às ações pendentes de conclusão em que se discutam: “(1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 851.108/SP. Requerente: Estado de São Paulo. Requerido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de julgamento: 01.03.2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur444598/false>. Acesso em: 15 mar. 2025)

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n. 67*. Reque-

A ausência de regulamentação fez com que surgisse um campo vasto de oportunidades para a realização de planejamentos tributários para pessoas com grande patrimônio, com vistas a realizar a transferência de seus bens sem a incidência do ITCMD.

A ausência desta regulamentação se constituía uma das maiores promoções à concentração de riqueza, inobservância à capacidade contributiva e promoção da verdadeira injustiça fiscal, na medida em que possibilitava aos detentores de patrimônios vultuosos a realização de suas transmissões de bens no exterior, evadindo-se do pagamento de ITCMD que seria devido, se a mesma transmissão fosse realizada no Brasil.

Trusts, offshores, joint tenancy e diversos outros instrumentos estrangeiros passaram a ser ferramentas de planejamentos tributários com vistas a transmitir o patrimônio de famílias ricas aos seus sucessores sem o recolhimento do ITCMD, uma vez que, até a EC n. 132/2023, não havia regulamentação que possibilitasse os Estados e o Distrito Federal realizar a cobrança do imposto sobre estas transferências.

Fabio Lemos Cury⁴³ discorre sobre a utilização destes tipos de institutos para a realização de planejamentos tributários:

“Os institutos do *trust* e *joint tenancy* são figuras típicas das jurisdições que adotam o sistema do *common law*, e são comumente utilizados como legítima maneira de estruturação de planejamentos patrimoniais e sucessórios (*vide* item 5.3.3), em especial por indivíduos e famílias de alto poder econômico, que, em um mundo cada vez mais globalizado, possuem grande mobilidade em relação à disposição e estruturação de seu patrimônio, podendo contar com estruturas internacionais.”

A introdução da norma ao art. 16 da EC n. 132, mesmo que tardia, pode ser entendida como uma verdadeira correção do sistema, na medida em que reduz o campo de possibilidades da realização de planejamentos tributários com vistas a reduzir o ITCMD, atingindo especialmente aquelas transmissões de riquezas significativas o suficiente para buscar este tipo de planejamento tributário.

Neste sentido exprime Marciano Seabra Godoi⁴⁴: “[...] sendo que esta norma do art. 16 da Emenda 132 é talvez a que gere maiores efeitos concretos, visto que

rente: Procurador-Geral da República. Intimado: Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli. Plenário. Data do julgamento: 6 de junho de 2022. Publicada no Diário de Justiça em 29 de junho de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.aspx?id=15352075478&ext=.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁴³ CURY, Fabio Lemos. *ITCMD: regime geral e o papel da lei complementar*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2022, p. 249-250.

⁴⁴ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA

pretende, finalmente, passar a tributar as heranças das famílias mais ricas, que como visto anteriormente, até então somente pagavam ITCMD se quisessem.”

Mas assim como o regime progressivo de alíquotas, a incidência de ITCMD sobre transmissões com vínculo ao exterior precisam ser devidamente instituídas na legislação de cada Estado, para que a aplicação destas normas possam, de fato, ocorrer.

Assim, cabe a cada Estado, no uso de suas atribuições, instituir esta forma de incidência de ITCMD, de forma a efetivar a consecução dos objetivos aqui explícitos, de restringir o campo de opções dos planejamentos tributários e, consequentemente, promover a desconcentração de riquezas, privilegiar a capacidade contributiva e a justiça fiscal.

4. O PLP n. 108/2024 e a busca pela desconcentração de riqueza, justiça fiscal e observância à capacidade contributiva no ITCMD

Mesmo após 36 anos de promulgação da Constituição Federal de 1988, o Congresso Legislativo não logrou êxito editar uma Lei Geral Complementar de ITCMD, que pudesse estabelecer critérios gerais uniformes entre os Estados e o Distrito Federal. Soma-se a este agravante a manifesta inexistência de norma específica de ITCMD no Código Tributário Nacional de 1966, uma vez que, à época, as hipóteses de incidência do ITCMD estavam constituídas em outros tributos.

Em 2021 o Deputado Ricardo Barros propôs o Projeto de Lei n. 67, que tratava exatamente da uma proposta à Lei Geral Complementar de ITCMD⁴⁵. Este projeto, no entanto, sequer fora apreciado pelo plenário.

A Reforma Tributária trazida pela EC n. 132/2023 vem sendo regulamentada através de normas infraconstitucionais, como o recente PLP n. 68, de 2024, atualmente promulgada como Lei Complementar n. 214, de 2025. Outro projeto de regulamentação da Emenda n. 132 é o Projeto de Lei n. 108/2024, o qual discorre precipuamente sobre a elaboração e manutenção do Comitê Gestor dos novos tributos IBS e CBS e seu respectivo processo administrativo.

Ocorre, porém, que junto à regulamentação da Reforma do Consumo, o PLP n. 108/2024 em sua parte final traz uma proposta de Lei Geral Complementar de ITCMD, na tentativa de ser finalmente aprovado junto às necessárias nor-

JUNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024, p. 235.

⁴⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei n. 67, de 2021*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2280239#:~:text=PLP%2067%2F2021%20Inteiro%20teor,Projeto%20de%20Lei%20Complementar&text=Imposto%20sobre%20Transmiss%C3%A3o%20Causa%20Mortis,fiscaliza%C3%A7%C3%A3o%2C%20disposi%C3%A7%C3%A3o%20final%2C%20tributa%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 mar. 2025.

mativas do IBS e da CBS⁴⁶. O PLP n. 108 já fora aprovado na Câmara dos Deputados, e está em fase de análise pelo Senado Federal.

Esta proposta de Lei Complementar de ITCMD prevê normas gerais sobre o referido imposto, na tentativa de uniformizar seus critérios e normas entre os Estados e o Distrito Federal. Algumas destas normas, no entanto, merecem ser aqui analisadas, na tentativa de verificar se estão de acordo com a função extrafiscal do ITCMD, e observam o princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

A análise de algumas destas normas é o que se propõe fazer abaixo, sem pretensão de esgotar a verificação de todas as previstas no referido projeto, mas tão somente aquelas normas que diretamente impactam na promoção dos objetivos delineados no item I deste artigo em razão da realização de planejamentos tributários com vistas a reduzir ou mitigar o recolhimento do ITCMD.

Para tanto, serão analisadas duas normas julgadas como primordiais para a realização de grande parte dos planejamentos tributários da atualidade, quais sejam: A norma que dispõe sobre o domicílio do doador ou do *de cuius*, critério utilizado para a definição da sujeição ativa de bens móveis, e a norma que trata sobre a base de cálculo do ITCMD na transmissão de quotas e ações de sociedades.

A análise se dará com base na versão do PLP n. 108/2024 enviada ao Senado Federal, datada do dia 8 de novembro de 2024⁴⁷.

4.1. A base de cálculo do ITCMD para transmissão de participações societárias

Em muitos estados, senão todos eles, a base de cálculo do ITCMD é sempre o “valor venal” ou o “valor de mercado” do bem transmitido. Ocorre, porém, que a discrepância não se encontra na definição da base de cálculo, mas sim na sua forma de apuração.

Um estudo fora realizado sobre a divergência da forma de apuração da base de cálculo do ITCMD entre os estados, quando a transferência versava sobre quotas e ações de sociedades, especialmente àquelas que não são objeto de negociação no mercado de capitais⁴⁸.

O estudo voltou-se apenas à apuração do valor de participações societárias, uma vez que a maior forma de planejamento tributário e sucessório hoje realiza-

⁴⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei n. 108, de 2024*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁴⁷ SENADO FEDERAL. *Projeto de Lei n. 108, de 2024*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁴⁸ DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *A disparidade de critérios quantitativos do ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades e a eleição de domicílio como ferramenta de economia tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2023, Capítulo 3, p. 118.

da é a constituição de uma empresa, e a transferência de todos os bens – móveis e imóveis – do detentor do patrimônio para ela, de forma a “transformar” todos os seus ativos em bens móveis – quotas e ações de sociedades⁴⁹, e posteriormente, transferi-las aos seus herdeiros e sucessores.

André Luiz Secco Franco⁵⁰ explica didaticamente a forma como este planejamento é feito:

1. Membros de uma família, geralmente de idade avançada e que possuem muitos imóveis, fazendas etc.;
2. Constituem uma sociedade em que figuram como sócios os proprietários dos imóveis, titulares praticamente da totalidade das ações da sociedade, e os herdeiros dos referidos proprietários, inserindo valores simbólicos de participação, como, por exemplo, 0,01% do capital social;
3. Os proprietários dos imóveis realizam o seu capital social na sociedade através dos imóveis, que passam a pertencer à sociedade;
4. Os proprietários doam as suas quotas sociais aos demais sócios, seus herdeiros, tomando como base de cálculo os valores das quotas sociais e não o valor dos imóveis.

Neste sentido, e tendo como premissa a utilização cada vez maior de empresas patrimoniais com vistas a realizar a transferência de bens aos sucessores, e consequentemente, reduzir a carga tributária do ITCMD, é que se mostra necessária a análise da base de cálculo do referido imposto, quando as transmissões se constituírem de quotas e ações de sociedades, as quais, por sua vez, são utilizadas para reduzir a carga tributária do ITCMD, como será visto adiante.

No estudo acima citado, foram analisadas cinco diferentes legislações de ITCMD, de cinco diferentes estados: Goiás, São Paulo, Pará, Paraná e Bahia, e fora possível constatar uma manifesta discrepância entre as bases de cálculo destes estados. A título exemplificativo, constatou-se que:

“O estado de São Paulo, por exemplo, define que a base de cálculo será o valor patrimonial da empresa, assim entendido pelo Tribunal de Justiça do respectivo estado, como o patrimônio líquido apurado pelo contribuinte utilizando-se da técnica contábil que lhe convier.

O estado do Paraná, por sua vez, definiu que a base de cálculo é o valor patrimonial da sociedade, mas que esse valor não poderá ser menor que a soma do valor atualizado dos bens imóveis e seus respectivos direitos utilizados

⁴⁹ FERREIRA, Cristiana Sanchez Gomes; LEITÃO, Carolina Fagundes. *A holding patrimonial familiar e seus incentivos: uma análise jus-econômica*. *Revista Jurídica Luso-brasileira* ano 2, n. 4, maio 2016, p. 369-393, p. 380. ISSN: 2183-539X. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/4/2016_04_0369_0393.pdf. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁵⁰ FRANCO, André Luiz Secco. *A erosão da base de cálculo do ITCMD em São Paulo*. In: VALENTIN, Jefferson (coord.). *Estudos fiscais sobre o ITCMD*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 117.

para integralizar o capital social da sociedade, quando essa integralização tiver ocorrido em prazo inferior a 5 (cinco) anos.

Já o estado de Goiás elegeu como base de cálculo o denominado 'Patrimônio Líquido Ajustado acrescido do Aviamento', ou seja, o resultado da avaliação a valor de mercado dos ativos, menos o passivo atualizado, acrescido de uma projeção de lucros da sociedade, apurada de acordo com a fórmula denominada Aviamento.⁵¹

Os desdobramentos da divergência de base de cálculo podem ser verificados sob dois aspectos: a ineficiência da base de cálculo de determinados estados em apurar o real valor do bem transmitido e a disparidade da forma de apuração destes bens que incentivam a busca por planejamentos tributários com vistas a reduzir a carga tributária de ITCMD.

Falemos primeiramente sobre a ineficiência de determinadas bases de cálculo para a apuração do real valor de mercado das quotas e ações, objeto da transferência sujeita à incidência do ITCMD, e seus reflexos à consecução dos objetivos extrafiscais do referido imposto e à justiça fiscal.

Jefferson Valentim⁵² dedica um livro inteiro a tratar das diversas formas de apuração possíveis para definir a base de cálculo das participações societárias, e a forma ineficiente que muitas delas são, de apurar o real valor do bem transmitido.

Segundo o Autor, algumas formas de apuração do valor de quotas e ações de sociedades, como a utilizada pelo Estado de São Paulo, não são capazes de exprimir o real valor do patrimônio transmitido, uma vez que a técnica utilizada pode camuflar o valor real do patrimônio que constitui a sociedade, e consequentemente, camuflar o real valor da participação societária⁵³.

No estado de São Paulo, a base de cálculo do ITCMD para quotas e ações de sociedades é o valor patrimonial⁵⁴, assim pacificamente definido pelo Tribunal

⁵¹ FRANCO, André Luiz Secco. A erosão da base de cálculo do ITCMD em São Paulo. In: VALENTIN, Jefferson (coord.). *Estudos fiscais sobre o ITCMD*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 149.

⁵² VALENTIN, Jefferson. *Holding. Estudo sobre a evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório*. 1. ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

⁵³ VALENTIN, Jefferson. *Holding. Estudo sobre a evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório*. 1. ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

⁵⁴ "Art. 17. No caso de bem móvel ou direito não abrangido pelo disposto no artigo anterior, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo (Lei 10.705/00, art. 14, na redação da Lei 10.992/01). § 3º Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial." (ESTADO DE SÃO PAULO. *Decreto n. 46.655/02* do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2002/decreto-46655-01.04.2002.html>. Acesso em: 15 mar. 2025)

de Justiça como o valor do patrimônio líquido, apurado de acordo com as normas contábeis aplicáveis⁵⁵.

Ocorre, porém, que algumas normas contábeis, como por exemplo a impossibilidade de, em regra, atualizar o valor dos bens imóveis no acervo patrimonial da sociedade, faz com que estes muitas vezes estejam com o valor depreciado, não representando seu valor real de mercado. Assim, ao apurar o patrimônio líquido da sociedade, este não refletirá o real valor dos bens ali contidos e, consequentemente, não apresentará o real valor da sociedade.

Esta ineficiência, por seu turno, acaba propiciando ao contribuinte, a realização de planejamentos tributários com vistas a erodir a base de cálculo do ITCMD na transmissão de quotas e ações de sociedades, gerando consequentemente, uma redução drástica do imposto que seria devido, caso este planejamento não tivesse sido realizado.

Consequentemente, esta forma de planejamento tributário acaba propiciando uma verdadeira injustiça fiscal, na medida em que possibilita aos detentores de patrimônios vultuosos a possibilidade de utilizar-se de uma base de cálculo ineficiente para apurar o real valor do bem transmitido e reduzir a carga tributária do imposto, em detrimento daquele que não tem acesso a este tipo de planejamento, e acaba recolhendo o ITCMD integral devido.

Neste sentido também discorre André Luiz Secco Franco⁵⁶:

“Partimos da constatação de que a legislação do ITCMD no Brasil e especificamente em São Paulo tem lacunas, omissões, intencionais ou não, que permitem que os mais ricos paguem menos imposto ‘atacando’ judicialmente as normas que determinam a definição da base de cálculo do tributo. Trais brechas têm sido intensamente aproveitadas pelos contribuintes com grande patrimônio, tornando o imposto mais injusto, já que os contribuintes com menor poder aquisitivo, menor informação e acesso à justiça acabam pagando proporcionalmente mais imposto.”

Além disso, a ineficiência da base de cálculo do ITCMD na transmissão de quotas e ações de sociedades acaba dificultando a sua função extrafiscal de promover a desconcentração de riqueza, uma vez que os mais ricos realizam planejamentos tributários de forma a erodir a base de cálculo do referido imposto e,

⁵⁵ A título exemplificativo: TJ-SP. *Apelação Cível n. 1018552-78.2018.8.26.0482*. Apelante: Adriana Lebedenko. Apelado: Estado de São Paulo. Relatora Des. Maria Laura Tavares; 5ª Câmara de Direito Público do Foro de Presidente Prudente. Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21.06.2021; Publicado em 23.06.2021. <chrome-extension://efaidnbnmnibpcjpcglclefindmkaj/https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=14746680&cdForo=0>. Acesso em: 14 mar. 2025.

⁵⁶ FRANCO, André Luiz Secco. A erosão da base de cálculo do ITCMD em São Paulo. In: VALENTIN, Jefferson (coord.). *Estudos fiscais sobre o ITCMD*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 112.

consequentemente, obter uma carga tributária menor do que a realmente devida em razão do tamanho do patrimônio efetivamente transmitido.

Para além da ineficiência de determinadas bases de cálculo do ITCMD no que tange às transmissões de quota e ações de sociedades, nos deparamos também com uma verdadeira disparidade de formas de apuração do referido imposto entre os Estados e o Distrito Federal, abrindo campo vasto para a realização de planejamentos sucessórios voltados a realizar transmissões de patrimônio no Estado em que o critério quantitativo do ITCMD é mais benéfico.

Isto porque, em razão da ausência de Lei Geral Complementar, cada estado define e apura sua base de cálculo com base na técnica que melhor lhe aprouver. A depender da técnica, no entanto, a carga tributária de ITCMD passa ter um impacto extremamente significativo.

É possível citar, por exemplo, a disparidade existente entre a base de cálculo do Estado de São Paulo, já explicitada acima como o patrimônio líquido da sociedade, apurado de acordo com as normas contábeis, e a base de cálculo do Estado de Goiás, em que a apuração do valor da participação societária se dá através do Patrimônio Líquido Ajustado, acrescido do aviamento⁵⁷.

O Estado de Goiás dedica uma Instrução Normativa⁵⁸ inteira apenas para auxiliar o contribuinte a realizar a apuração da base de cálculo do ITCMD na transmissão de quotas e ações, que basicamente eleva a valor de mercado o ativo e o passivo, e acrescenta ao cálculo uma projeção de lucro futura da sociedade, para obter o valor final da base de cálculo.

Estas diferenças na forma de apuração do mesmo imposto, somada à disparidade de alíquotas, faz com que os contribuintes realizem planejamentos sucessórios com vistas a aproveitar a melhor legislação de ITCMD no momento da transmissão de bens e recolhimento do imposto⁵⁹.

O impacto desse tipo de planejamento é claro: há uma manifesta evasão fiscal dos estados em que o critério quantitativo de ITCMD é mais agressivo em detrimento de uma maior arrecadação de ITCMD nos estados em que o critério quantitativo do referido imposto é mais benéfico.

Assim, como uma tentativa de evitar, tanto a ineficiência da forma de apuração do valor das participações societárias enquanto objeto de transmissão tribu-

⁵⁷ ESTADO DE GOIÁS. Art. 77-B da Lei n. 11.651/1991. *Institui o Código Tributário do Estado de Goiás*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127513>. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁵⁸ ESTADO DE GOIÁS. Secretaria de Estado da Economia de Goiás. *Instrução Normativa n. 1564/2023-GSE*, de 25 de junho de 2023, publicado no DOE em 27 de junho de 2023. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Secretario/IN/IN_1564_2023.htm. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁵⁹ DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. Evasão fiscal do ITCMD na doação de participações societárias: uma análise à luz da ausência de lei geral complementar. *1ª Revista Científica da Comissão de Direito Tributário e Subcomissão de Estudos Tributários da OAB Goiás*. 2024, p. 12.

tável pelo ITCMD, somada à necessidade de reduzir a evasão fiscal do referido imposto em Estados com o critério quantitativo mais elaborado, é que a Proposta de Lei Complementar de ITCMD buscou, em seu art. 175, II, trazer uma uniformidade mínima à esta base de cálculo⁶⁰:

“Art. 175. No caso de quotas ou ações de emissão de pessoas jurídicas ou no caso de empresário individual, a base de cálculo do ITCMD será determinada de acordo com as seguintes regras:

[...]

II – nos demais casos, a base de cálculo deverá ser calculada com metodologia tecnicamente idônea e adequada às quotas ou ações, inclusive o método técnico que contemple eventual perspectiva de geração de caixa do empreendimento, e deverá o valor corresponder, no mínimo, ao patrimônio líquido ajustado pela avaliação de ativos e passivos a valor de mercado, acrescido do valor de mercado do fundo de comércio, conforme estabelecido na legislação do ente tributante.”

Neste sentido, mesmo se o método de avaliação previsto no texto for alterado, o objetivo da norma se manterá, o de proporcionar uma eficiente avaliação da base de cálculo das participações societárias, que trará maior uniformidade ao critério quantitativo do referido imposto, reduzindo consideravelmente a evasão fiscal de ITCMD de determinados estados.

Além disso, referido dispositivo trata de uma base de cálculo, mesmo que “mínima”, capaz de efetivamente apurar o valor real das participações societárias e, conseqüentemente, atribuindo ao ITCMD uma ferramenta potencial de aprimorar a sua função extrafiscal, privilegiar a capacidade contributiva e a justiça fiscal.

4.2. O instituto do domicílio regulamentado pelo PLP n. 108/2024

O domicílio é, como já dito anteriormente, o critério eleito pelo legislador constituinte, para definir a Sujeição Ativa do ITCMD quando a transmissão se tratar de bens móveis. Antes da EC n. 132/2023, o domicílio era critério definidor da sujeição ativa apenas para doação de bens móveis, mas após a Emenda n. 132, a sujeição ativa na transmissão *causa mortis* de bens móveis também passou a utilizar o mesmo critério – do domicílio⁶¹.

Domicílio é um instituto oriundo do direito civil, conceituado e regulamentado especialmente pelo Código Civil, em seus arts. 70 e seguintes⁶², e por se tratar de um conceito utilizado para definir competência tributária horizontal – entre os Estados, não pode ser alterado por legislações tributárias.

⁶⁰ SENADO FEDERAL. *Projeto de Lei n. 108, de 2024*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁶¹ BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Art. 155, § 1º, II.

⁶² BRASIL. *Código Civil de 2002*. Lei n. 10.406/2002.

Assim expõe Luís Eduardo Schoueri⁶³: “Nesse caso, parece aplicável o artigo 110 do Código Tributário Nacional: sendo o domicílio critério utilizado expressamente pelo constituinte para definir a competência tributária dos Estados, não pode aquele ser modificado pela lei tributária.”

A alteração do instituto do domicílio pela legislação tributária se constituiria manifesta alteração constitucional pela via transversa, além de afrontar manifestamente o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”⁶⁴

Assim é possível verificar o próprio Código Tributário Nacional, o qual dispõe em seu art. 127⁶⁵ que apenas nos casos em que o domicílio não for eleito pelo contribuinte é que as normas elencadas no dispositivo seriam aplicáveis. Noutras palavras, o Código Tributário Nacional, em nenhum momento, alterou o conceito de domicílio, ou deu-lhe nova roupagem, mas apenas elencou situações aplicáveis caso a eleição de domicílio não ocorresse pelo contribuinte.

Expostas tais premissas, verifica-se que o conceito de domicílio utilizado pela Constituição Federal não pode ser alterado por lei tributária, e deve ser considerado como aquele definido pelo Código Civil, especialmente no art. 70 do referido código, o qual dispõe: “Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo”⁶⁶.

Pois bem. Verifica-se que neste sentido acompanhou a proposta de Lei Complementar de ITCMD, em seu art. 184, I, ao discorrer sobre o que é considerado como domicílio, para fins de incidência do ITCMD:

“Art. 184. Para fins de incidência do ITCMD, será considerado domicílio:
I – para pessoas físicas, o local da sua habitação permanente ou, na hipótese de inexistência ou de mais de uma habitação permanente, o local onde as suas relações econômicas forem mais relevantes, o qual deverá ser informado no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), observada a legislação do IBS e da CBS;”

O dispositivo supracitado reutiliza o conceito de domicílio trazido pelo Código Civil, dando-lhe nova roupagem linguística, porém mantendo a definição. Uma análise, no entanto, merece ser feita, com relação à pluralidade de domicílios.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 265.

⁶⁴ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional.

⁶⁵ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional.

⁶⁶ BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil.

De acordo com o Código Civil de 2002, a pluralidade de domicílios é plenamente aceitável, e quando a pessoa natural possuir mais de um domicílio, qualquer um deles pode ser utilizado. Este é o teor do art. 71: “se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas”⁶⁷.

Este dispositivo permite que a pessoa natural, quando possuir mais de um domicílio, possa livremente eleger qualquer um deles. Norma esta que atualmente também é aplicável ao ITCMD, como já manifestamente reconhecido pelo Tribunal de Justiça de alguns estados, como São Paulo⁶⁸ e Rio Grande do Sul⁶⁹.

Noutras palavras, quando o doador, ou o *de cujus* possuir mais de um domicílio, ele pode se valer da regra disposta no Código Civil, para determinar que qualquer um deles pode ser utilizado para fins de incidência do ITCMD, nas transmissões relativas aos bens móveis⁷⁰.

Esta norma relativa à pluralidade de domicílios é amplamente utilizada pelos contribuintes, para a realização de planejamentos tributários/sucessórios, com vistas a realizar a transmissão em um domicílio cuja legislação de ITCMD é mais benéfica ao contribuinte, como já explicitado em linhas pretéritas, ao discorrer sobre a base de cálculo do referido imposto.

O art. 184, inciso I, do PLP n. 108/2024, no entanto, parece intencionalmente restringir a utilização do instituto da pluralidade de domicílios como forma de planejamento tributário com vistas a reduzir a carga tributária de ITCMD na transmissão de bens móveis. Mas isto é possível?

Sim. Como já traçado em linhas pretéritas, o conceito de domicílio não pode ser alterado por legislação tributária – e não foi, uma vez que o art. 184, inciso I, do PLP manteve o conceito, apenas alterando a nomenclatura, mas os efeitos jurídicos das normas que tratam do instituto do domicílio podem ser alteradas pela legislação tributária, desde que esta o faça expressamente⁷¹.

⁶⁷ BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Art. 71.

⁶⁸ TJ-SP. *Apelação Cível n. 1020030-50.2018.8.26.0053*. Apelante: Estado de São Paulo. Apelado: Joel Malucelli. Relator: Des. Magalhães Coelho. 7ª Câmara de Direito Público. Decisão Publicada no DJE em 1º de outubro de 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=12935430&cdForo=0>. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁶⁹ TJ-RS. *Apelação Cível n. 5032534-49.2020.8.21.0001*. Autor: Eduardo Antônio Manjabosco. Réu: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Miguel Angelo da Silva. 22ª Câmara Cível. Publicado no DJe em 25 de agosto de 2021. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/resumo?numeroProcesso=50325344920208210001>. Acesso em: 15 mar. 2025.

⁷⁰ DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *A disparidade de critérios quantitativos do ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades e a eleição de domicílio como ferramenta de economia tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2023, p. 174.

⁷¹ Para Eliana Calmon, referido artigo tem como finalidade precípua a demonstração de autonomia que possui o Direito Tributário em face do Direito Privado, dispondo que, mesmo que o legislador tributário se utilize de conceitos e institutos de Direito Privado, poderá ele atribuir-lhes efeitos diversos, mas ressalva a autora que, quando isso ocorrer, o legislador deverá dispor esses efeitos

É exatamente o que ocorre no art. 184, inciso I, do PLP n. 108/2024. Em caso de pluralidade de domicílios, a legislação geral de ITCMD passa a definir o alcance do instituto para efeitos de direito tributário. Esta definição, no entanto, só poderia ser feita pela Lei Geral Complementar, uma vez que sua definição via leis ordinárias estaduais desencadearia manifesto conflito de competência, pois alteraria diretamente a sujeição ativa do ITCMD.

Neste sentido discorre Luís Eduardo Schoueri⁷², sobre a regulamentação da pluralidade de domicílios no ITCMD: “Constatada a pluralidade de domicílios, exsurge o papel da lei complementar, desta vez não com fundamento no inciso III do § 1º do artigo 155, mas no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, dado o claro conflito de competência em matéria tributária.”

Reverbera-se que caso referida alteração se mantenha na promulgação da Lei Geral Complementar de ITCMD, acabará maculando drasticamente uma das maiores formas de planejamento tributário hoje usadas no Brasil: a utilização do instituto do domicílio como ferramenta de redução da carga tributária de ITCMD.

Como consequência, propiciará a redução da evasão fiscal de ITCMD dos estados em que o critério quantitativo de ITCMD é mais agressivo às transmissões de bens móveis, e promoverá a correta desconcentração e redistribuição de riquezas nos Estados onde estas foram acumuladas, privilegiando, por seu turno, a justiça fiscal, por colocar em patamar de igualdade a tributação daqueles com o mesmo patrimônio, mas que não tenham usufruído desta forma de planejamento tributário.

5. Conclusão

O presente artigo buscou verificar a utilização do ITCMD como forma de promoção da desconcentração de riquezas, justiça fiscal, e sua observância ao princípio da capacidade contributiva, frente às modificações trazidas pela Emenda Constitucional n. 13220/23 e as propostas trazidas pela Lei Geral Complementar de ITCMD – PLP n. 108/2024.

Fora possível observar que o ITCMD, para além de sua função arrecadatória, possui como função extrafiscal a promoção da desconcentração de riqueza e justiça fiscal, na medida em que tributa a transmissão de bens de forma não onerosa, permitindo que uma parte desta riqueza seja recolhida aos cofres públicos para a promoção e consecução de seus objetivos.

de maneira expressa (CALMON, Eliana. *Comentários aos arts. 29 a 31, 96 a 112 e 175 a 182*. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado* [livro eletrônico]: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2020, p. RL-1.37).

⁷² SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 266-267.

Ademais, verificou-se que o planejamento tributário, embora lícito e aceito em nosso Sistema Tributário, reduz drasticamente a eficiência da função extrafiscal do ITCMD, uma vez evita a tributação do ITCMD nas transmissões de grande patrimônio, maculando a capacidade contributiva e desfavorecendo a justiça fiscal.

Estes planejamentos tributários, por seu turno, podem ser reduzidos a partir da elaboração de normas que atinjam diretamente as ferramentas e lacunas utilizadas para a sua elaboração, como por exemplo através de normas que disponham sobre a correta apuração de base de cálculo, regime progressivo de alíquotas, entre outras.

Ato contínuo, verificou-se que a Emenda Constitucional n. 132/2023 instituiu e modificou normas que possibilitassem a redução do campo de atuação de planejamentos tributários de ITCMD e, conseqüentemente, potencializaram a função extrafiscal do referido tributo, privilegiando inclusive a capacidade contributiva e a promoção da justiça fiscal.

Por fim, verificou-se que, na mesma linha da Emenda Constitucional n. 132/2023, a Proposta de Lei Complementar de ITCMD – PLP n. 108/2024 traça eficientemente as duas normas que tratam das duas maiores lacunas utilizadas pelo contribuinte para a realização de planejamentos tributários, quais sejam: base de cálculo e domicílio, delineando-as de forma a reduzir o campo de possibilidades dos planejamentos tributários mais utilizados na atualidade.

Referências bibliográficas

- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n. 67*. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli. Plenário. Data do julgamento: 6 de junho de 2022. Publicada no Diário de Justiça em 29 de junho de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15352075478&ext=.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- BRASIL. *Código Civil de 2002*. Lei n. 10.406/2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 15 mar. 2025.
- BRASIL. *Código de Processo Civil de 16 de março de 2015*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 14 mar. 2025.
- BRASIL, *Constituição Federal de 1934*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 15 mar. 2025.
- BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Art. 155, I. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 mar. 2025.

- BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, 27 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 mar. 2025
- BRASIL. *Resolução n. 35 do Conselho Nacional de Justiça, de 24 de abril de 2007*. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://atos.cnj.jus.br/files/resolucao_35_24042007_26032019143704.pdf. Acesso em: 14 mar. 2025.
- BRASIL. Senado Federal. *Resolução n. 9, de 5 de maio de 1992*. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html#:~:text=Estabelece%20al%C3%ADquota%20m%C3%A1xima%20para%20o,155%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal>. Acesso em: 14 mar. 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446*, julgado em 11 de abril de 2022. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Cármen Lúcia. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false>. Acesso em: 30 jun. 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 562.045 do Rio Grande do Sul*. Requerente: Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 06.02.2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur249896/false>. Acesso em: 18 jul. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 851.108/SP*. Requerente: Estado de São Paulo. Requerido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de julgamento: 01.03.2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur444598/false>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- CALMON, Eliana. *Comentários aos arts. 29 a 31, 96 a 112 e 175 a 182*. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código Tributário Nacional comentado* [livro eletrônico]: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2020.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei n. 67, de 2021*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2280239#:~:text=PLP%2067%2F2021%20Inteiro%20teor,Projeto%20de%20Lei%20Complementar&text=Imposto%20sobre%20Transmiss%C3%A3o%20Causa%20Mortis,fiscaliza%C3%A7%C3%A3o%2C%20disposi%C3%A7%C3%A3o%20final%2C%20tributa%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei n. 108, de 2024*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 15 mar. 2025.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- CURY, Fabio Lemos. *ITCMD: regime geral e o papel da lei complementar*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2022.
- DOMINGUES, Nathalia Daniel. *Tributação da herança*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.
- DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *A disparidade de critérios quantitativos do ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades e a eleição de domicílio como ferramenta de economia tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2023.
- DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *Evasão fiscal do ITCMD na doação de participações societárias: uma análise à luz da ausência de lei geral complementar*. *1ª Revista Científica da Comissão de Direito Tributário e Subcomissão de Estudos Tributários da OAB Goiás*. 2024.
- DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *Reforma tributária: cenário comparativo das alterações e impactos para os contribuintes*. Coord. Marcos Nunes. Goiânia: Kelps.
- ESTADO DE GOIÁS. Lei n. 11.651/1991. *Código Tributário Estadual de Goiás*. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 14 mar. 2025.
- ESTADO DE GOIÁS. Secretaria de Estado da Economia de Goiás. *Instrução Normativa n. 1.564/2023-GSE*, de 25 de junho de 2023, publicado no DOE em 27 de junho de 2023. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Secretario/IN/IN_1564_2023.htm. Acesso em: 15 mar. 2025.
- ESTADO DE SÃO PAULO. *Decreto n. 46.655/2002 do Estado de São Paulo*. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2002/decreto-46655-01.04.2002.html>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- ESTADO DO AMAZONAS. Art. 119-A da Lei Complementar n. 19, de 1997. *Código Tributário Estadual do Amazonas*. Disponível em: <https://sistemas.sefaz.am.gov.br/get/Normas.do?metodo=viewDoc&uuidDoc=ac5497ab-4fbd-4bc8-a51b-32405f61dc30>. Acesso em: 14 mar. 2025.
- FERREIRA, Cristiana Sanchez Gomes; LEITÃO, Carolina Fagundes. *A holding patrimonial familiar e seus incentivos: uma análise jus-econômica*. *Revista Jurídica Luso-brasileira* ano 2, n. 4, maio 2016, p. 369-393, p. 380. ISSN: 2183-539X. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/4/2016_04_0369_0393.pdf. Acesso em: 15 mar. 2025.
- FRANCO, André Luiz Secco. *A erosão da base tributária do ITCMD em São Paulo*. *Estudos Fiscais sobre ITCMD*. São Paulo: Max Limonad, 2024.
- GODOI, Marciano Seabra de. *A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitati-*

- va do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Farcy; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Reforma Tributária do Consumo no Brasil*. São Paulo: Casa do Direito, 2024.
- LEÃO, Martha. A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 550-571. ISSN: 1415-8124.
- MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Normas antielisivas no ordenamento jurídico tributário nacional e internacional: mecanismos internos e externos como garantias de um planejamento tributário elisivo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 33. São Paulo: RT, abr.-jun. 2022, p. 207-235. ISSN: 2525-4626.
- MELLO, Anderson. ITCMD na Reforma Tributária: as mudanças e os impactos nos Estados. *Tax Group Website*. 30 de novembro de 2024. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/itcmd-na-reforma-tributaria-as-mudancas-e-os-impactos-nos-estados/>. Acesso em: 14 mar. 2025.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do planejamento tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 47. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021, p. 614-638. ISSN: 1415-8124.
- RAWS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- TJ-RS. *Apelação Cível n. 5032534-49.2020.8.21.0001*. Autor: Eduardo Antônio Manjabosco. Réu: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Miguel Angelo da Silva. 22ª Câmara Cível. Publicado no DJE em 25 de agosto de 2021. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/resumo?numeroProcesso=50325344920208210001>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- TJ-SP. *Apelação Cível n. 1018552-78.2018.8.26.0482*; Apelante: Adriana Lebedenko. Apelado: Estado de São Paulo. Relatora Des. Maria Laura Tavares; 5ª Câmara de Direito Público do Foro de Presidente Prudente. Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21.06.2021; Publicado em 23.06.2021. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=14746680&cdForo=0>. Acesso em: 14 mar. 2025.
- TJ-SP. *Apelação Cível n. 1020030-50.2018.8.26.0053*. Apelante: Estado de São Paulo. Apelado: Joel Malucelli. Relator: Des. Magalhães Coelho. 7ª Câmara de Direito Público. Decisão Publicada no DJe em 1º de outubro de 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=12935430&cdForo=0>. Acesso em: 15 mar. 2025.

- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV.
- VALENTIN, Jefferson. *Holding. Estudo sobre a evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório*. 1. ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.
- VALENTIM, Jefferson. *Valor de mercado, doação mista e simulação no ITCMD. Estudos Fiscais sobre ITCMD*. São Paulo: Max Limonad, 2024.