

ITCMD sobre Bens no Exterior: Eficácia do Art. 16 da Emenda Constitucional n. 132, de 2023

Inheritance and Donation Tax on Assets Located Abroad: Effectiveness of Article 16 of Constitutional Amendment No. 132 of 2023

Celso de Barros Correia Neto

Doutor em Direito pela USP. Advogado. Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados. Professor do Mestrado e Doutorado em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). *E-mail*: celso.correia@idp.edu.br.

Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas Donadi

Advogada. Doutoranda em Direito Constitucional pelo IDP/DF. Mestra em Direito Econômico e Desenvolvimento pelo IDP/DF. Pós-graduada em Direito Societário e Contratos Empresariais pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Especialista em Direito do Consumidor pela Faculdade IBMEC São Paulo. Especialista em Direito Contratual pela Universidade Estácio de Sá. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Vice-Presidente da AGET – Academia Goiana de Estudos Tributários. *E-mail*: ana_sebba@hotmail.com.

Recebido em: 12-9-2025 – Aprovado em: 12-12-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.2.2026.2863>

Resumo

O artigo analisa as principais decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito da exigência de ITCMD nos casos em que o doador tem domicílio ou residência no exterior e o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. A análise procura traçar um panorama crítico sobre a matéria, a partir do julgamento do RE n. 851.108, processo-paradigma do tema 825, da repercussão geral, em face da disciplina normativa estabelecida pelo art. 16 da EC n. 132/2023 e, assim, verificar se o Estado de São Paulo possui norma legal capaz de sustentar a cobrança de ITCMD nas referidas hipóteses. Concluiu-se que o art. 16 da Emenda Constitucional n. 132/2023 não convalida norma anteriormente declarada inconstitucional e, conseqüentemente, não há, até o momento, normativa válida no Estado de São Paulo que sustente a cobrança do ITCMD sobre transmissões com elemento de conexão com o exterior.

Palavras-chave: ITCMD, exterior, lei complementar, Supremo Tribunal Federal.

Abstract

The article analyzes the main decisions of the Brazilian Federal Supreme Court regarding the levy of ITCMD in cases in which the donor is domiciled

or resident abroad and the deceased owned assets, was resident or domiciled, or had the probate proceedings conducted abroad. The analysis seeks to provide a critical overview of the issue, based on the judgment of Extraordinary Appeal (RE) No. 851,108, the leading case of Theme 825 of general repercussion, in light of the normative framework established by Article 16 of Constitutional Amendment No. 132/2023, and thus to verify whether the State of São Paulo has statutory provisions capable of supporting the collection of ITCMD in these specific hypotheses. It was concluded that Article 16 of Constitutional Amendment No. 132/2023 does not validate legislation previously declared unconstitutional and, consequently, that there is, to date, no valid legal framework in the State of São Paulo to support the levy of ITCMD on transfers involving a foreign connecting element.

Keywords: Inheritance and Donation tax, abroad, complementary law, Federal Supreme Court.

Introdução

Este artigo analisa as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), nas hipóteses a que se refere o art. 155, § 1º, III, *a* e *b*, da Constituição Federal, para as quais o texto constitucional exige a edição de lei complementar. Trata-se dos casos em que o doador tem domicílio ou residência no exterior e o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Para essas hipóteses, a Constituição Federal prevê a exigência de regramento em lei complementar.

A análise procura traçar um panorama crítico sobre o tema na jurisprudência do Tribunal, a partir do julgamento do RE n. 851.108¹, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, processo-paradigma do tema 825 da repercussão geral, e o tratamento dado pelo Supremo Tribunal Federal ao tema após a inserção do art. 16 da Emenda Constitucional n. 132/2023 no ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, faz-se a análise da situação atual do Estado de São Paulo sobre a existência de normativa legal capaz de sustentar a instituição e a cobrança do ITCMD nas transmissões de bens com elementos de conexão com o exterior. Elegeu-se o Estado de São Paulo para análise, uma vez que o referido processo paradigma do tema 825 da repercussão geral é originário desse estado. O estudo se baseia em pesquisa eminentemente bibliográfica e documental, com base nos acórdãos de julgamento de mérito e nos de reconhecimento de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, utilizou-se do método dedutivo por meio de pesqui-

¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 851.108/SP*, julgado em 26 de fevereiro de 2021. Rel. Min. Dias Toffoli. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 14 ago. 2025.

sa na base de dados pública do STF, disponível em seu sítio eletrônico², na aba “jurisprudência”, para os casos já decididos, e na aba “Repercussão geral/Pesquisa avançada”³, para os casos submetidos à sistemática da repercussão geral ainda não julgados.

O resultado apresentado é essencialmente qualitativo. Espera-se que o estudo possa identificar os principais julgados, as controvérsias e as tendências de julgamento no âmbito do Tribunal, a respeito da incidência de ITCMD na hipótese do art. 155, § 1º, III, *a e b*, da Constituição Federal, bem como apresentar uma visão crítica sobre as implicações dos julgamentos proferidos e teses firmadas, especialmente no Estado de São Paulo, de onde se originou o processo-paradigma.

1. Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação na Constituição Federal

A competência estadual e do Distrito Federal para instituição de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos está prevista no art. 155, I, da Constituição Federal de 1988. O dispositivo constitucional inclui duas materialidades e, portanto, dois impostos a gravar as diferentes modalidades de transmissões não onerosas: um incidente sobre doações e outro sobre a transmissão de propriedade que se opere em razão da morte. Coincidem quanto ao fato de ambos gravarem a transmissão não onerosa de bens; divergem quanto à causa da transmissão, se por liberalidade *inter vivos* ou por sucessão *causa mortis*⁴.

De acordo com o texto constitucional, o ITCMD, “relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal” (art. 155, § 1º, I). Já em relação a bens móveis, títulos e créditos, a redação original do texto constitucional previa a competência do estado onde se processava o inventário ou arrolamento, ou tinha domicílio o doador, ou do Distrito Federal (art. 155, § 1º, I). Essa regra foi modificada pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, de modo a evitar a utilização de estratégia de planejamento tributário, consubstanciada na “abertura do inventário ou arrolamento em locais com o simples propósito de redução de carga fiscal”⁵. Pela redação atual, a competência em relação aos bens móveis, títulos e créditos passou a ser

² <http://stf.jus.br>.

³ <http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>.

⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. ITCM, um imposto sobre a morte? *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 79, 2008, p. 128-143.

⁵ BRASIL, Câmara dos Deputados. *Parecer de Plenário pela Comissão Especial Destinada a Proferir Parecer à Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A, de 2019*. 05.07.2023. Autor: Deputado Baleia Rossi e outros. Rel. Deputado Aguinaldo Ribeiro. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PPP+1+CEURG+%3D%3E+PEC+45/2019. Acesso em: 4 set. 2025.

do estado onde era domiciliado o *de cuijus*, ou tiver domicílio o doador, ou do Distrito Federal.

A Constituição Federal dá tratamento diferenciado às hipóteses em que a exigência de ITCMD é atravessada por algum elemento de conexão estrangeiro. O art. 155, § 1º, III, estabelece que o imposto estadual “terá competência para sua instituição regulada por lei complementar” em duas situações: (1) se o doador tem domicílio ou residência no exterior e (2) se o *de cuijus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. O quadro a seguir sintetiza as informações:

(Quadro 1 – Síntese Sujeito Passivo)

<i>Sujeito passivo</i>	<i>Local</i>	<i>Exige lei complementar?</i>
Se o doador	tiver domicílio ou residência no exterior	Sim
Se o doador	tiver domicílio ou residência no Brasil	Não
Se o donatário	tiver domicílio ou residência no exterior	Não
Se o <i>de cuijus</i>	possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve inventário processado no exterior	Sim
Se o <i>de cuijus</i>	possuía bens, era residente ou domiciliado no Brasil	Não
Se o legatário ou herdeiro	tiver domicílio ou residência no Brasil	Não
Se o legatário ou herdeiro	tiver domicílio ou residência no exterior	Não

Fonte: os autores.

A necessidade de lei complementar para tratar sobre referidos casos se justifica não só em razão do potencial conflito horizontal de competência que poderia ocorrer entre os estados e o Distrito Federal, caso restasse a cada um deles a prerrogativa de determinar o seu próprio critério definidor da sujeição ativa, como também em razão da possível tributação interna e internacional sobre a mesma transmissão⁶. Ricardo Lacaz Martins exemplifica:

“Em uma análise mais detida da questão, pode-se imaginar a seguinte situação: em uma doação na qual o doador é residente no exterior e o Estado do domicílio do donatário acha-se competente para cobrar o imposto, haveria

⁶ DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *A disparidade de critérios quantitativos de ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades e a eleição de domicílio como ferramenta de economia tributária*. São Paulo: Dialética, 2023, p. 113.

provável conflito com o Estado da localidade dos bens se este for diverso do Estado do domicílio do donatário. Na mesma doação, se o país de residência do doador (que é um país estrangeiro) achar-se também competente para cobrar o imposto sobre doações, estaríamos, então, frente a um caso de multiributação interna e internacional.”⁷

Essa lei complementar, no entanto, nunca foi editada. Mesmo após transcorrerem mais de 35 anos de vigência da Constituição, a lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal não logrou ser aprovada pelo Congresso Nacional, de modo que permaneceu, até a edição da regra provisória instituída pelo art. 16 da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, uma lacuna normativa sobre a matéria. A EC n. 132, de 2023, trouxe regra provisória para disciplinar o tema, como veremos a seguir.

Este estudo analisa o tratamento jurisprudencial dado ao tema pelo STF, antes da introdução da regra do art. 16 da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, e as possíveis implicações jurídicas da aplicação dessa nova regra, diante do entendimento assentado pelo Tribunal a respeito da questão, especialmente no julgamento do Tema 825⁸ da repercussão geral e das ações diretas de inconstitucionalidade decididas sobre a matéria.

2. Quando falta a lei complementar: a solução tradicional do STF

À ausência de lei complementar em matéria tributária foram dadas consequências jurídicas diferentes na jurisprudência do STF, conforme as peculiaridades do regime constitucional do tributo em questão.

No que tange ao próprio ITCMD, o Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 607.546/PR, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em 2011⁹, por exemplo, considerou válida a instituição do ITCMD pelos estados e pelo Distrito Federal no exercício da competência legislativa plena, diante da ausência de lei complementar nacional referente a esse imposto, com fundamento no art. 24, § 3º, da Constituição Federal e no art. 34, § 3º, do ADCT¹⁰.

⁷ MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação das heranças e doações. *Série Doutrina Tributária v. XXXIX*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 211.

⁸ MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação das heranças e doações. *Série Doutrina Tributária v. XXXIX*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 607.546/PR*, julgado em 23 de agosto de 2011. Rel. Ricardo Lewandowski. Recorrente: Pedro Gonçalves Viana Neto e outros. Recorrido: Estado do Paraná. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3817568>. Acesso em: 14 ago. 2025.

¹⁰ BRASIL. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct. Acesso em: 14 ago. 2025.

O mesmo entendimento já foi aplicado em relação ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Também, nesse caso, a falta de lei complementar não prejudica o exercício da competência plena estadual, aplicando-se a regra do art. 24, § 3º, da Constituição Federal (*e.g.*, RE n. 414.259, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, *DJ* 15.8.2008¹¹; RE n. 601.247/RS-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, *DJe* 13.6.2012¹²).

Há, por outro lado, decisões do Tribunal em sentido diverso. É o caso, por exemplo, do RE n. 136.215, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 18 de fevereiro de 1993¹³. Na decisão, o Pleno do Tribunal declarou a inconstitucionalidade da Lei n. 1.394, de 2 de dezembro de 1988, que instituía o hoje extinto adicional estadual do imposto sobre a renda, previsto no art. 155, II, da Constituição, ao fundamento de que faltava lei complementar prevista no art. 146 da Constituição para dirimir potenciais conflitos de competência. Não havia, no caso, sequer a exigência de lei complementar específica para o imposto em questão.

Mais recentemente, no julgamento do RE n. 474.267, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, em 6 de novembro de 2013¹⁴, entendeu-se que a ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva do ICMS-importação, levada a cabo pela EC n. 33/2001, só autorizaria a cobrança do imposto após a edição da lei complementar, no caso concreto, a LC n. 114/2002. Ou seja, alterado o texto constitucional pela EC n. 33/2001 para permitir a cobrança de ICMS nas operações de importação por pessoa física, a “validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local”¹⁵.

¹¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 414.259/MG*, julgado em 24 de junho de 2008. Rel. Min. Eros Grau. Recorrente: Drogaria Araújo S/A e Outros. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2194035>. Acesso em: 14 ago. 2025.

¹² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 601.247/RS*, julgado em 29 de maio de 2012. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Dilma Lima Martins. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2688756>. Acesso em: 14 ago. 2025.

¹³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 136.215/RJ*, julgado em 6 de maio de 1993. Rel. Min. Octavio Gallotti. Recorrido: ATLAM Fornecedora do Comércio e Indústria S/A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1515194>. Acesso em: 14 ago. 2025.

¹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 474.267/RS*, julgado em 6 de novembro de 2013. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Consultório Radiológico Dr. Carlos Osório Lopes Ltda. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2370104>. Acesso em: 14 ago. 2025.

¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 474.267/RS*, julgado em 6 de novembro de 2013. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Consultório Radiológico Dr. Carlos Osório Lopes Ltda. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2370104>. Acesso em: 14 ago. 2025.

A matéria foi, em seguida, revisitada pelo Plenário da Corte no julgamento do RE n. 1.221.330, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, julgado em 16 de junho de 2020¹⁶, processo-paradigma do tema 1.049 da repercussão geral. Na decisão, o Tribunal assentou que:

“As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002.”¹⁷

A tese, como se vê, alinha-se com a orientação adotada no voto do relator do RE n. 851.108, do Ministro Dias Toffoli¹⁸, em matéria de ITCMD, que entendeu que a ausência de lei complementar implicaria a ineficácia da lei estadual, sem afetar sua validade. Trataremos do julgamento a seguir.

3. *Leading case*, RE n. 851.108, tema 825 da repercussão geral

O *leading case*, no que concerne à necessidade de lei complementar para cobrança de ITCMD nos casos de doação ou sucessão com elemento de conexão com o exterior, é o RE n. 851.108, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, processo-paradigma do tema 825 da repercussão geral no Supremo Tribunal Federal¹⁹.

No recurso, discutia-se a possibilidade de os estados-membros exercerem competência legislativa plena diante da não edição da lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, *a e b*, da Constituição Federal. O tema teve repercussão geral reconhecida em 25 de junho de 2015 e foi decidido em 2021 (1º.3.2021).

Na origem, tratava-se de mandado de segurança impetrado contra a cobrança de ITCMD pelo Estado de São Paulo sobre doação recebida de doador domiciliado no exterior. Segundo consta no acórdão, o donatário “recebeu, por doação testamentária de doador cidadão italiano domiciliado na Itália, um imó-

¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.221.330/SP*, julgado em 15 de junho de 2020. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Willy Haas Filho. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 14 ago. 2025.

¹⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.221.330/SP*, julgado em 15 de junho de 2020. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Willy Haas Filho. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 14 ago. 2025.

¹⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.221.330/SP*, julgado em 15 de junho de 2020. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Willy Haas Filho. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 14 ago. 2025.

¹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.221.330/SP*, julgado em 15 de junho de 2020. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Willy Haas Filho. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 14 ago. 2025.

vel localizado na cidade de Treviso e uma quantia em moeda estrangeira”. E, para casos assim, o art. 4º da Lei paulista n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000, previa expressamente a exigência do imposto estadual²⁰.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo decidiu pela manutenção da sentença proferida pelo Juiz *a quo*, a qual declarou ser imprescindível a edição de lei complementar específica como condição inafastável para a instituição do ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, *a e b*, da Constituição Federal. Na decisão recorrida, o referido tribunal invocou, entre outros precedentes, o acórdão proferido na Arguição de Inconstitucionalidade n. 0004604-24.2011.8.26.0000, de relatoria do Desembargador Guerrieri Rezende, julgado em 3 de março de 2011, no qual se declarou a inconstitucionalidade da alínea *b* do inciso II do art. 4º da Lei paulista n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que previa a incidência do ITCMD sobre a transmissão de bem incorpóreo por transmissão realizada no exterior com receptor domiciliado em São Paulo²¹.

Contra o acórdão do TJSP, a Fazenda estadual interpôs recurso extraordinário, sustentando a competência legislativa estadual plena, com fundamento nos arts. 24, § 3º, e 146, III, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, à maneira do que já havia decidido o STF em outros casos. Ou seja, ante a ausência de normas gerais estabelecidas em lei complementar, caberia aos estados-membros e ao Distrito Federal o exercício da “competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”, como prevê o art. 24, § 3º, da Constituição Federal. Há prece-

²⁰ “Artigo 4º O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o ‘de cujus’ possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país: I – sendo corpóreo o bem transmitido: a) quando se encontrar no território do Estado; b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado; II – sendo incorpóreo o bem transmitido: a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado; b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.” (ESTADO DE SÃO PAULO. *Lei n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000*)

²¹ “I – Arguição de inconstitucionalidade. A instituição de imposto sobre transmissão ‘causa mortis’ e doação de bens localizados no exterior deve ser feita por meio de Lei Complementar. Inteligência do art. 155, § 1º, inciso III, Alínea *b*, da Constituição Federal. II – O Legislativo Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para instituição do imposto sobre transmissão de bens – móveis/imóveis, corpóreos/incorpóreos – localizados no exterior, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência, geradores de bitributação, entre os Estados da Federação, mantendo uniforme o sistema de tributos. III – Inconstitucionalidade da alínea ‘b’ do inciso II do art. 4º da Lei paulista n. 10.705, de 8 de dezembro de 2000, reconhecida. Inconstitucionalidade precedente.” (ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade n. 0004604-24.2011.8.26.0000*, de relatoria do Des. Guerrieri Rezende. Suscitante: 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo. Interessados: Carlos Eduardo Depieri (e outros) e Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda e Delegado Regional Tributário – DRTC – III. Julgado em 30 de março de 2011)

dentes do STF nesse mesmo sentido, como visto, acolhendo essa tese em relação a outros impostos assim como em matéria de ITCMD.

No entanto, o entendimento adotado pelo STF no julgamento do processo-paradigma da repercussão geral não acolheu a tese da Fazenda Pública estadual. Por maioria, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux e Gilmar Mendes, o Tribunal negou provimento ao recurso extraordinário do Estado de São Paulo. Segundo o entendimento adotado pelo STF, é inviável exigir o imposto estadual nas hipóteses a que se refere o art. 155, § 1º, III, *a e b*, da Constituição Federal, se não editada a lei complementar. Em se tratando de ITCMD (o art. 155, § 1º, III, *a e b*), a lei complementar exerce um papel específico e diferente do que previsto no art. 146, III, da Constituição, tendo em vista a existência de previsão constitucional específica e a possibilidade de o exercício da competência legislativa plena afetar outras unidades federadas.

Fixou-se a seguinte tese de 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 intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”²². O Tribunal, no entanto, modulou os efeitos da decisão, de modo que se produzisse eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (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.

Merece especial destaque, na decisão, o tratamento conferido ao art. 4º da Lei paulista n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Segundo o entendimento do relator, Ministro Dias Toffoli, consignado inclusive na ementa do acórdão, o “art. 4º da Lei paulista n. 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos”. Em outras palavras, a edição da lei impositiva estadual antes da lei complementar não implicaria a invalidade da primeira; seus efeitos, no entanto, ficariam contidos até que sobreviesse a lei prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal.

Embora o relator não o diga expressamente, a solução adotada em muito se aproxima da que o Tribunal acolheu em matéria de ICMS, após a edição da Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001²³. A falta de lei complementar, para ambos os tributos estaduais, afetaria apenas a eficácia das leis esta-

²² ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade n. 0004604-24.2011.8.26.0000*, de relatoria do Des. Guerrieri Rezende. Suscitante: 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo. Interessados: Carlos Eduardo Depieri (e outros) e Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda e Delegado Regional Tributário – DRTC – III. Julgado em 30 de março de 2011.

²³ BRASIL. *Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001*. Publicada no *DOU* em 12.12.2001.

duais, não sua validade, de modo que os impostos poderiam ser exigidos a partir da edição da lei complementar, sem a necessidade de aprovação de nova legislação.

Apesar do destaque que recebeu na ementa do processo-paradigma em comentário, o RE n. 851.108, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, não parece que essa mesma orientação – isto é, de ineficácia, em vez de invalidade das leis estaduais – tenha prevalecido depois, nas decisões proferidas pelo STF em sede de ação direta de inconstitucionalidade, inclusive em relação à própria lei do Estado de São Paulo, como veremos a seguir.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n. 67

Entre as decisões do STF a respeito da lei complementar prevista no art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal, não se pode deixar de mencionar o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n. 67 (ADO)²⁴.

A ação foi proposta, após o julgamento do processo-paradigma acima examinado, realizado em 3 de maio de 2021, pelo Procurador-Geral da República em face da inação do Congresso Nacional em relação à lei complementar prevista no art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. A ação, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, foi julgada procedente por unanimidade, em sessão virtual realizada de 27 de maio de 2022 a 3 de junho de 2022, para declarar a omissão do Poder Legislativo em editar a lei complementar necessária para a instituição e cobrança do ITCMD nos casos em que a transmissão possuir elementos de conexão com o exterior. Fixou-se, no julgamento, prazo de 12 meses, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional suprisse a referida omissão.

A lei complementar, no entanto, nunca chegou a ser editada. Em seu lugar, o art. 16 da Emenda Constitucional n. 132, de 16 de dezembro de 2023, trouxe um conjunto de regras provisórias para disciplinar a cobrança do ITCMD, nas hipóteses a que se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição, tantas vezes mencionado neste artigo. A disciplina normativa do art. 16 será examinada a seguir. Antes, é preciso chamar atenção para os julgamentos de 16 ações diretas de inconstitucionalidade julgadas pelo STF contra leis estaduais. Todas com o mesmo fundamento: a invalidade de leis estaduais que estabeleciam a exigência de ITCMD sobre doações ou sucessões ocorridas no exterior. O tópico seguinte trata desses casos.

²⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n. 67*. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Congresso Nacional. Rel. Min. 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: 14 ago. 2025.

5. Ações diretas de inconstitucionalidade contra leis estaduais

Diversos estados da Federação, antes do julgamento do Tema 825 pelo STF, aprovaram leis para instituir as próprias regras para exigência de ITCMD nas hipóteses em que a transmissão possuía elementos de conexão com o exterior.

Na petição inicial da ADO n. 67, o Procurador-Geral apontou que 24 estados já haviam instituído suas próprias leis para prever a incidência do imposto, cada qual à sua maneira, com seus próprios critérios de definição e cobrança, com lastro no art. 24, § 3º, da CF, e no art. 34, § 3º, do ADCT. Contra essas leis estaduais, foram ajuizadas ações diretas de inconstitucionalidade no âmbito do STF, a seguir listadas.

Abaixo é possível verificar, de forma sucinta, as ações diretas de inconstitucionalidade referentes ao tema, o estado de origem e a data de julgamento:

Quadro 2 – ADIs contra leis estaduais

<i>Caso</i>	<i>Relator</i>	<i>Ente federado</i>	<i>Decisão</i>	<i>Data de julgamento</i>
ADI 6.817	Min. Ricardo Lewandowski	Pernambuco	Procedente	21.2.2022
ADI 6.818	Min. Rosa Weber	Paraná	Procedente	21.3.2022
ADI 6.819	Min. Dias Toffoli	Pará	Procedente	4.4.2022
ADI 6.820	Min. Rosa Weber	Tocantins	Procedente	21.3.2022
ADI 6.821	Min. Alexandre de Moraes	Maranhão	Procedente	21.2.2022
ADI 6.822	Min. Luís Roberto Barroso	Paraíba	Procedente	21.2.2022
ADI 6.823	Min. Rosa Weber	Santa Catarina	Procedente	21.3.2022
ADI 6.824	Min. Alexandre De Moraes	Rondônia	Procedente	21.2.2022
ADI 6.825	Min. Edson Fachin	Rio Grande do Sul	Procedente	21.2.2022
ADI 6.826	Min. Alexandre de Moraes	Rio de Janeiro	Procedente	9.3.2022
ADI 6.827	Min. Roberto Barroso	Piauí	Procedente	21.2.2022
ADI 6.828	Min. André Mendonça	Alagoas	Procedente	3.11.2022
ADI 6.829	Min. Ricardo Lewandowski	Acre	Procedente	21.2.2022

ADI 6.830	Min. Gilmar Mendes	São Paulo	Procedente	10.11.2022
ADI 6.831	Min. Roberto Barroso	Goiás	Procedente	21.2.2022
ADI 6.832	Min. Ricardo Lewandowski	Espírito Santo	Procedente	21.2.2022
ADI 6.833	Min. Rosa Weber	Distrito Federal	Procedente	21.3.2022
ADI 6.834	Min. Edson Fachin	Ceará	Procedente	21.2.2022
ADI 6.835	Min. Edson Fachin	Bahia	Procedente	21.2.2022
ADI 6.836	Min. Cármen Lúcia	Amazonas	Procedente	22.2.2022
ADI 6.837	Min. Ricardo Lewandowski	Amapá	Procedente	21.2.2022
ADI 6.838	Min. Nunes Marques	Mato Grosso	Procedente	26.10.2025
ADI 6.839	Min. Cármen Lúcia	Minas Gerais	Procedente	22.2.2022
ADI 6.840	Min. Rosa Weber	Mato Grosso do Sul	Procedente	21.3.2022

Fonte: os autores.

Todas elas foram decididas pelo Plenário do STF, em julgamento virtual, após a fixação da tese do Tema 825 da sistemática da repercussão e antes da promulgação EC n. 132/2023. O padrão de decisão foi semelhante em todas os casos. O Tribunal, em sessão virtual, julgou procedente as ações para declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação tributária estadual e distrital que previam a incidência de ITCMD para transmissões com vínculo no exterior, em razão da exigência de lei complementar sobre a matéria. A única exceção é ADI n. 6.838²⁵, de relatoria do Ministro Nunes Marques, cujo julgamento ocorreu apenas em outubro de 2025, após a promulgação da EC n. 132/2023.

Houve modulação de efeitos em todos os casos apreciados. De acordo com o padrão de decisão adotado, os julgamentos devem produzir eficácia a partir da publicação do acórdão prolatado no *leading case* do Tema 825 do Supremo Tribunal Federal, ou seja, efeitos *ex nunc*, a contar de 20 de abril de 2021, ressalvadas

²⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.838/MT*. Rel. Min. Nunes Marques. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Data do julgamento: 26 de outubro de 2025. Publicada no *Diário de Justiça* em 27 de outubro de 2025. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6168362>. Acesso em: 26 jan. 2026.

as ações judiciais pendentes de conclusão até o referido marco temporal em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Esse era o quadro jurídico até a promulgação da disciplina normativa estipulada pelo art. 16 da EC n. 132/2023, de que trataremos no tópico seguinte.

6. Regime jurídico transitório previsto no art. 16 da EC n. 132/2023

Embora primordialmente voltada à reforma da tributação do consumo, a EC n. 132/2023 também trouxe alterações importantes em relação a outros tributos, inclusive em matéria de ITCMD. As mudanças são, em síntese, estas: (1) utilização do domicílio como critério definidor da sujeição ativa do ITCMD na transmissão *causa mortis* de bens móveis; (2) obrigatoria observância do regime progressivo de alíquotas; (3) definição da progressividade em razão do quinhão, legado ou doação; (4) imunidade tributária a determinadas entidades e (5) previsão de disciplina transitória para exigência do imposto nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal²⁶.

Para os limites deste estudo, importa essencialmente esta última alteração, que trata da efetiva regulamentação das hipóteses de incidência do ITCMD sobre transmissões com elemento de conexão com o exterior. O art. 16 da EC n. 132/2023 não altera o texto constitucional, mas institui regulamentação à parte, no próprio corpo da emenda, para hipóteses de incidência do ITCMD aos casos reservados à lei complementar, como previsto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal.

A regra se diz expressamente transitória. É aplicável, “[...] até que a lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal [...]”. Para os bens imóveis e respectivos direitos, o art. 16 fixa a competência do Estado da situação do bem, ou do Distrito Federal. Se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, são duas as possibilidades: a exigência do imposto compete “ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal” ou, “se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal”. Quanto “aos bens do *de cuius*, ainda que situados no exterior”, a competência é do “Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal”.

A disposição do art.16 não constava na redação originária da PEC n. 45. Foi incluída pelo relator da matéria na Câmara dos Deputados no Substitutivo à Pro-

²⁶ DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *Reforma Tributária cenário comparativo das alterações e impactos para os contribuintes*. Coord. Marcos Nunes. Goiânia: Kelps, p. 230.

posta de Emenda à Constituição n. 45-A, de 2019, em julho de 2023. A inserção do dispositivo é expressamente justificada nos seguintes termos no Parecer de Plenário da Comissão Especial Destinada a Proferir Parecer à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019:

“Apesar de o foco principal desta fase da Reforma Tributária ser a tributação do consumo, entendemos ser possível avançar em alguns aspectos da tributação da propriedade que há tempos demandam intervenção no sentido de se alcançar maior justiça fiscal, em especial na esfera do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, de competência dos Estados e do Distrito Federal, e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

[...]

Ainda na seara do ITCMD, criou-se regra que permite a cobrança do imposto nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou em que o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Com as decisões do STF que proibiram a cobrança do ITCMD nesses casos enquanto não for editada a lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, diversas doações e heranças de valores expressivos deixaram de ser tributadas. As regras do Substitutivo valerão até a publicação da referida lei complementar.”²⁷

O legislador constituinte reconheceu, portanto, que as doações com elementos de conexão com o exterior precisam ser regulamentadas por lei complementar, na linha do que decidiu o STF. Contudo, em razão da quantidade expressiva de transmissões que deixaram de ser tributadas pela falta de regulamentação, uma regra transitória foi estabelecida, a fim de possibilitar a instituição e cobrança do ITCMD pelos estados e Distrito Federal, em tais hipóteses, enquanto não sobrevier a lei complementar. Não há dúvida, então, que, a partir da vigência da regulamentação do art. 16 da Emenda, os estados e o Distrito Federal passaram a ter respaldo normativo suficiente para instituir e cobrar o ITCMD sobre as hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal.

A controvérsia agora está em saber se a cobrança do imposto, nessas hipóteses, pode se fazer com base na legislação anterior ao art. 16 da Emenda ou se é necessário aprovação de nova lei estadual ou distrital para que incida o imposto nessas operações. A questão se apresenta em relação a praticamente todos os en-

²⁷ BRASIL, Câmara dos Deputados. *Parecer de Plenário pela Comissão Especial Destinada a Proferir Parecer à Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A, de 2019*. 05.07.2023. Autor: Deputado Baleia Rossi e outros. Rel. Deputado Aguinaldo Ribeiro. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PPP+1+CEURG+%3D%3E+PEC+45/2019. Acesso em: 4 set. 2025.

tes federados no âmbito estadual, bem como no caso do Distrito Federal. No item seguinte, examinaremos a situação do Estado de São Paulo.

7. O caso de São Paulo: um exemplo da controvérsia atual

O caso de São Paulo é especialmente ilustrativo da controvérsia instalada após a edição da EC n. 132/2023. É oriundo desse Estado o processo-paradigma do Tema 825 da repercussão geral, o RE n. 851.108, aqui já mencionado. A norma do art. 4º da Lei paulista n. 10.705/2000 foi expressamente examinada na decisão que, em lugar de declarar sua inconstitucionalidade, considerou-a como norma de “eficácia contida”. É o que consta na própria ementa do julgado:

“[...] 6. O art. 4º da Lei paulista n. 10.705/00 *deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos*. Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere aquele artigo, visto que os estados não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados [...]”²⁸ (Destaque nosso)

Em termos práticos, isso significa que, editada a lei complementar, a que se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o art. 4º da Lei paulista e, de resto, todas as demais leis estaduais passariam a produzir eficácia plena, sem a necessidade de nova deliberação legislativa por parte das assembleias estaduais. Não restaria dúvida quanto à validade das leis estaduais, especialmente no caso do Estado de São Paulo, diante da expressa menção à lei na ementa do julgado. Essa seria a conclusão, não fossem os julgamentos proferidos pelo STF, em sede de ação direta de inconstitucionalidade.

No caso do Estado de São Paulo, trata-se da ADI n. 6.830, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes²⁹. Neste julgamento, concluído em 10 de novembro de 2022 – portanto, após o julgamento do RE n. 851.108 –, o Tribunal declarou expressamente a inconstitucionalidade do art. 4º da Lei paulista n. 10.705, bem como da expressão “no exterior” existente no § 1º do art. 3º do mesmo diploma³⁰.

²⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 851.108/SP*. Rel. Min. Dias Toffoli. Requerente: Estado de São Paulo. Requerido: Vanessa Regina Andreatta. Julgado em 1º de março de 2021.

²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.830*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Julgado em 10 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6167916>. Acesso em: 14 ago. 2025.

³⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.830*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Estado de São Paulo e As-

Nada obstante, após a edição da EC n. 132/2023, o tema segue controverso. Há decisões em sentidos opostos no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo a respeito da matéria. No julgamento da Apelação Cível n. 1018440-28.2024.8.26.0053 na 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, publicado em 6 de novembro de 2024³¹, o Tribunal reconheceu que a norma paulista em comento estava com aplicabilidade suspensa, mas, após a EC n. 132/2023, sua eficácia passou a ser plena, ressalvada a observância à anterioridade anual e nonagesimal:

[...] Portanto, em momento anterior à edição da EC n. 132/23, o Estado de São Paulo já tinha previsão de cobrança do ITCMD sobre bens de doador domiciliado ou residente no exterior, a qual estava com a sua aplicabilidade suspensa, dependendo da edição de lei complementar federal. Porém, dispensada a edição de lei complementar regulando o disposto no art. 155, § 1º, III, da CF pela EC n. 132/23, possível, agora, a cobrança do referido imposto já anteriormente instituído, resguardada, por conseguinte, a observância da anterioridade nonagesimal e anual. A EC 132/23 não criou imposto, nem mesmo modificou-o, mas tão somente afastou requisito até então exigido para a sua incidência.”³²

Já no julgamento da Apelação n. 1028192-24.2024.8.26.0053 pela 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, publicado em 7 de novembro de 2024³³, o entendimento foi diverso. A Câmara decidiu que

sembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Julgado em 10 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6167916>. Acesso em: 14 ago. 2025. Consta na decisão: “O Tribunal, por unanimidade, conheceu da ação direta e julgou procedente o pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade formal da expressão ‘no exterior’, constante do § 1º do art. 3º, e a integralidade do art. 4º da Lei 10.705, de 28.12.2000, do Estado de São Paulo [...]”.

³¹ ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível n. 1018440-28.2024.8.26.0053* na 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, publicado em 6 de novembro de 2024. Rel. Des. Luís Francisco Aguilar Cortez. Apelantes: Fábio Cochrane Cutait, Isabella Cochrane Cutait Dahruj e Graziella Cochrane Cutait Gallo. Apelado: Estado de São Paulo. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=18550389&cdForo=0>. Acesso em: 14 ago. 2025.

³² ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível n. 1018440-28.2024.8.26.0053* na 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, publicado em 6 de novembro de 2024. Rel. Des. Luís Francisco Aguilar Cortez. Apelantes: Fábio Cochrane Cutait, Isabella Cochrane Cutait Dahruj e Graziella Cochrane Cutait Gallo. Apelado: Estado de São Paulo. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=18550389&cdForo=0>. Acesso em: 14 ago. 2025.

³³ ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível n. 1028192-24.2024.8.26.0053* pela 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, publicado em 7 de novembro de 2024. Rel. Des. Ricardo Dip. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Christian Vision Brazil. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=18557070&cdForo=0>. Acesso em: 14 ago. 2025.

a lei paulista em comento foi declarada inconstitucional em data anterior à EC n. 132/2023 e, portanto, não existe lei estadual vigente para amparar a cobrança do ITCMD. Seria necessário editar nova lei para exigência válida do imposto:

“[...] Declarada pelo Órgão especial deste Tribunal de Justiça paulista a inconstitucionalidade da norma da alínea *b* do inciso II do art. 4º da Lei bandeirante 10.705/2000 em data anterior à vigência da Emenda constitucional 132/2023, *não há norma paulista vigente* para amparar a pretensão tributária.”³⁴

A divergência entre os julgados tem razão de ser. Embora o Recurso Extraordinário n. 815.108 não tenha declarado a inconstitucionalidade da lei paulista, consignando se tratar de uma disposição de eficácia contida, o Supremo Tribunal Federal reanalisou a matéria em julgamento posterior, na ADI n. 6.830. Nesse caso, julgou procedente “o pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade formal da expressão no exterior, constante do § 1º do art. 3º, e a integralidade do art. 4º da Lei 10.705, de 28.12.2000, do Estado de São Paulo”³⁵. O entendimento foi reafirmado, em seguida, em embargos de declaração, integralmente rejeitados pelo Tribunal.

Teria a promulgação da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, posterior ao julgamento da ADI n. 6.830, alterado esse estado de coisas? Poderia reestabelecer a validade e a eficácia da lei declarada inconstitucional?

8. O que dizem os precedentes do STF?

Ainda que o caso aqui examinado tenha suas peculiaridades, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar sobre casos similares, inclusive em matéria tributária. Para fins exclusivamente didáticos, vamos separar em duas as teses principais a propósito dos efeitos da regra do art. 16 da EC n. 132/2023 em relação às leis de ITCMD declaradas inconstitucionais pelo STF, inclusive a lei paulista: (1) constitucionalização superveniente, por alteração de parâmetro constitucional, e (2) eficácia contida da lei estadual, até a edição da lei complementar ou até o início da vigência do art. 16 da EC n. 132/2023.

A primeira delas, a tese da constitucionalização superveniente, já foi rechaçada pelo STF em diversos julgamentos. Segundo o Tribunal, a mudança no parâmetro constitucional, por meio de emenda, não empresta validade a normas anteriormente declaradas inconstitucionais e, portanto, expulsas do ordenamento jurídico. São muitos os julgamentos nesse sentido.

³⁴ ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível n. 1028192-24.2024.8.26.0053* pela 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, publicado em 7 de novembro de 2024. Rel. Des. Ricardo Dip. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Christian Vision Brazil. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=18557070&cdForo=0>. Acesso em: 14 ago. 2025.

³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Agão Direta de Inconstitucionalidade n. 6.830*.

O *leading case* da matéria, especialmente em se tratando da temática tributária, é o RE n. 390.840, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado pelo Pleno em 9 de novembro de 2005³⁶, em que se discutia a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, em face da alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. A controvérsia dizia respeito à ampliação do conceito de faturamento – tomando como sinônimo de receita bruta – para fins de incidência da Cofins, realizada primeiro pela Lei n. 9.718/1998, ao arripio da norma constitucional, e depois pela Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998.

Na decisão do Plenário, o Tribunal assentou que “O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente”³⁷. E, por conseguinte, declarou a inconstitucionalidade do “§ 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”³⁸.

A orientação foi reafirmada na ADI n. 2.158³⁹, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, 15 de setembro de 2010. No caso, discutia-se a validade da Lei estadual n. 12.398/1998, do Estado do Paraná, que previa a instituição de contribuição previdenciária sobre proventos dos servidores inativos. A lei é anterior à Emenda Constitucional n. 41/2003, que autoriza essa cobrança. Na decisão, o Tribunal novamente consignou que não se admite, no ordenamento jurídico brasileiro, a constitucionalidade superveniente de norma que, em sua origem, conflitava com o texto constitucional⁴⁰.

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840/MG*, julgado em 9 de novembro de 2005. Rel. Min. Marco Aurélio. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico. Recorrido: União. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2131849>. Acesso em: 14 ago. 2025.

³⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840/MG*, julgado em 9 de novembro de 2005. Rel. Min. Marco Aurélio. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico. Recorrido: União. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2131849>. Acesso em: 14 ago. 2025.

³⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840/MG*, julgado em 9 de novembro de 2005. Rel. Min. Marco Aurélio. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico. Recorrido: União. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2131849>. Acesso em: 14 ago. 2025.

³⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.158*. Rel. Min. Dias Toffoli. Requerente: Associação dos Magistrados Brasileiros – AMB. Requerido: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Julgado em 15 de setembro de 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1808528>. Acesso em: 14 ago. 2025.

⁴⁰ Lê-se na ementa do julgado: “3. A Lei Estadual n. 12.398/98, que criou a contribuição dos inativos no Estado do Paraná, por ser inconstitucional ao tempo de sua edição, não poderia ser convalidada pela Emenda Constitucional n. 41/03. E, se a norma não foi convalidada, isso significa que a sua inconstitucionalidade persiste e é atual, ainda que se refira a dispositivos da Constituição

Mais recentemente, no julgamento da ADI n. 4.705⁴¹, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, julgamento em 3 de outubro de 2019, o Supremo Tribunal Federal analisou se a Lei estadual n. 9.582, de 12 de dezembro de 2011, da Paraíba, que estabelecia a cobrança de ICMS pelo estado de destino nas operações interestaduais de venda de mercadoria ou bem realizadas de forma não presencial ao consumidor final não contribuinte do imposto, poderia ser considerada constitucional após a superveniência da Emenda Constitucional n. 87/2015.

Na ocasião do julgado, também se consignou que a superveniência de Emenda Constitucional, alterando o regramento referente ao ICMS, não possuía o condão de convalidar norma que, ao tempo de sua criação, estava em dissonância com o texto constitucional, reiterando o relator em seu voto a inadmissibilidade da “constitucionalidade superveniente” pelo Supremo Tribunal Federal.

As três decisões são mencionadas aqui apenas à guisa de ilustração. De longa data, a jurisprudência do STF não admite a figura da constitucionalização superveniente. Não há dúvida a esse respeito.

A segunda tese – a eficácia contida da lei estadual – é mais recente na jurisprudência do Tribunal. Segundo esse entendimento, a falta de lei complementar não enseja a inconstitucionalidade, por vício formal, das leis estaduais. Afeta apenas sua eficácia. Sem a lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, as leis estaduais não podem produzir efeitos. Mas, uma vez editada, a lei tem vigência plena e, portanto, autoriza a cobrança do imposto estadual nas transmissões não onerosas com elemento de conexão com o exterior examinadas neste artigo.

Essa orientação foi aplicada pelo STF no caso do ICMS-importação. O debate, então travado, guarda algumas semelhanças com este de que tratamos agora. A questão estava em saber se eram válidas e eficazes as leis estaduais editadas após a Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, e antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 114/2002 para estipular a incidência de ICMS na importação destinada a pessoas físicas não contribuintes do imposto.

A questão se apresentava porque a redação originária da Constituição estabelecia, no art. 155, § 2º, IX, *a*, a incidência do Imposto Estadual sobre Circulação

Federal que não se encontram mais em vigor, alterados que foram pela Emenda Constitucional n. 41/03.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.158*. Rel. Min. Dias Toffoli. Requerente: Associação dos Magistrados Brasileiros – AMB. Requerido: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Julgado em 15 de setembro de 2010)

⁴¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.705*. Rel. Min. Roberto Barroso. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Intimado: Governo do Estado da Paraíba e Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Julgado em 3 de outubro de 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4184114>. Acesso em: 14 ago. 2025.

de Mercadorias (ICMS) também “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”. Contudo, o STF conferia interpretação restritiva ao dispositivo e não admitia a exigência do imposto na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não fosse contribuinte do imposto. Por isso, o texto foi alterado pela Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, para expressamente determinar a incidência do imposto também nessas hipóteses⁴².

Diante da modificação do texto constitucional, o tema foi novamente examinado pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 439.796, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, em 6 de novembro de 2013⁴³, que reconheceu a validade da alteração constitucional e, por conseguinte, a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços. Em seguida, foi editada a Lei Complementar n. 114/2002 para alterar a redação do art. 2º, § 1º, I, ajustando-o ao teor da emenda. Restou, contudo, a controvérsia quanto à validade das leis aprovadas após a Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, mas antes da edição da lei complementar.

A matéria foi decidida, na sistemática da repercussão geral (Tema 1.094), tendo como processo-paradigma o Recurso Extraordinário n. 1.221.330, de relatoria do Ministro Luiz Fux e redator para o acórdão Ministro Alexandre de Moraes, em 16 de junho de 2022⁴⁴. Estava em debate lei do Estado de São Paulo, aprovada após a EC n. 33/2001, que autorizava a incidência de ICMS sobre referida hipótese de incidência, mas antes da edição da Lei Complementar n. 114/2002, necessária em razão de imposição constitucional. O Supremo Tribunal Federal entendeu, nesse caso, que a lei paulista era válida, mas sua produção de efeitos só se daria a partir da Lei Complementar n. 114/2002. Não se fez necessário, portanto, editar nova lei estadual após a alteração constitucional.

É forçoso reconhecer que a controvérsia a respeito da validade e da eficácia das leis estaduais anteriores à Lei Complementar n. 114/2002, para cobrança do ICMS-importação, guarda algumas semelhanças com o caso do ITCMD para doações e sucessões processadas no exterior. Tanto neste como naquele caso,

⁴² EC n. 33/2001: art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição Federal: “IX [...] a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço [...]”.

⁴³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 439.796/PR*. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: FF Claudino & Companhia Ltda. Recorrido: Estado do Paraná. Julgado em 6 de novembro de 2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2254851>. Acesso em: 14 ago. 2025.

⁴⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.221.330/SP*.

discute-se possível vício de inconstitucionalidade formal, em face da não edição de lei complementar. No caso do ICMS-importação, após a EC n. 33, de 2001, foi editada a lei complementar (LC n. 114/2002). No caso do ITCMD, o art. 16 da EC n. 132/2023 substituiu, ainda que provisoriamente, a exigência de lei complementar.

Há, no entanto, uma diferença fundamental entre o precedente do ICMS-importação e a controvérsia atual em matéria de ITCMD. No caso do ITCMD, houve expressa declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais pela via da ação direta. Em se tratando da Lei paulista n. 10.705, por exemplo, essa foi a decisão tomada na ADI n. 6.830, acima já comentada. Falta, dessarte, suporte normativo em lei estadual para a exigência do imposto nessas hipóteses.

A introdução de regras provisórias pelo art. 16 da EC n. 132/2023, em lugar da lei complementar exigida originalmente no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, não poderia, nessa hipótese, fazer repristinar os dispositivos de lei cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF. A tese da eficácia contida, acolhida pelo relator no julgamento da repercussão geral, restou superada por ocasião do julgamento das ações diretas.

O imposto é exigível nas doações e sucessões havidas no exterior, com base nas normas gerais veiculadas pelo art. 16, apenas no caso de edição de nova lei estadual ou na eventualidade de haver legislação estadual anterior à emenda cuja inconstitucionalidade não tenha sido declarada pelo Tribunal. De acordo com a orientação até hoje adotada pelo STF, não poderia, portanto, a emenda trazer de volta ao ordenamento jurídico disposições legais retiradas por meio de ação direta.

Esse, aliás, foi o entendimento adotado na decisão monocrática proferida pela Ministra Cármen Lúcia, em 14 junho de 2025, para negar provimento ao RE n. 1.553.620⁴⁵, interposto pelo Estado de São Paulo contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, reconhecendo a inexistência de legislação paulista que sustentasse a cobrança de ITCMD com elementos de conexão com o exterior. A decisão foi confirmada no dia 29 de setembro de 2025 pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, ao negar provimento ao agravo regimental interposto contra a decisão monocrática proferida no referido recurso extraordinário⁴⁶.

⁴⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.553.620*. Rel. Min. Cármen Lúcia. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Christian Vision Brasil. Julgado em 14 de junho de 2025. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1665353/false>. Acesso em: 4 set. 2025.

⁴⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.553.620*. Rel. Min. Cármen Lúcia. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Christian Vision Brasil. Julgado em 29 de setembro de 2025. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1665353/false>. Acesso em: 26 jan. 2026.

Conclusão

O julgamento do RE n. 815.108, processo-paradigma do Tema 825 da repercussão geral, e das ações diretas acima mencionadas⁴⁷ não encerrou às controvérsias a respeito da incidência de ITCMD nas doações e sucessões com elementos de conexão com o exterior. A introdução no ordenamento jurídico brasileiro da regra transitória do art. 16 da EC n. 132/2023 reabriu o debate quanto à eficácia e validade das leis estaduais que estipularam a cobrança do imposto nessas hipóteses.

A análise dos julgados recentes do STF em matéria de ITCMD revela uma contradição importante entre a decisão proferida no julgamento do RE n. 815.108 e nas ações diretas ajuizadas contra leis estaduais, sobretudo a ADI n. 6.830, proposta contra a lei paulista. De um lado, parecia claro no julgamento do Tema 825 da repercussão geral que a ausência da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, III, *a e b*, da Constituição Federal teria sido tomada como causa de mera ineficácia das leis estaduais, até que sobreviesse a lei faltante. Por outro, a procedência das ações diretas, inclusive a ADI n. 6.830, não deixou dúvidas quanto à declaração de inconstitucionalidade formal, que expulsou os dispositivos legais questionados do ordenamento jurídico.

A promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023 não altera esse quadro. Em primeiro lugar, porque seu art. 16 estipulou regras transitórias em substituição à lei complementar de que trata o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, não em substituição às leis estaduais necessárias à cobrança do imposto. Em segundo lugar, porque a Emenda, consoante a orientação remansosa do STF, não pode convalidar ato normativo incompatível com o parâmetro constitucional anterior e, no caso concreto, já efetivamente declarado inconstitucional em julgamento de ação direta.

Os precedentes do STF indicam que a Corte já admitiu que leis tomadas como ineficazes voltem a produzir efeitos após a edição de normas gerais antes faltantes na matéria. Mas não parece que a mesma leitura seja cabível em relação à exigência de ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, tendo em vista a prévia declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

É imprescindível, portanto, a edição de novas leis estaduais, posteriores à vigência do art. 16 da Emenda Constitucional n. 132/2023, para a exigência do imposto sobre transmissão não onerosa nessas hipóteses.

⁴⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.553.620*. Rel. Min. Cármen Lúcia. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Christian Vision Brasil. Julgado em 29 de setembro de 2025. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1665353/false>. Acesso em: 26 jan. 2026.

Referências

- BRASIL. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Câmara dos Deputados. *Parecer de Plenário pela Comissão Especial Destinada a Proferir Parecer à Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A*, de 2019. 05.07.2023. Autor: Deputado Baleia Rossi e outros. Rel.: Deputado Aguinaldo Ribeiro. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PPP+1+CEURG+%3D%3E+PEC+45/2019. Acesso em: 4 set. 2025.
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001*. Publicada no *DOU* em 12.12.2001.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 601.247/RS*, julgado em 29 de maio de 2012. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Dilma Lima Martins. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2688756>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 607.546/PR*, julgado em 23 de agosto de 2011. Rel. Ricardo Lewandowski. Recorrente: Pedro Gonçalves Viana Neto e outros. Recorrido: Estado do Paraná. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3817568>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n. 67*. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Congresso Nacional. Rel. Min. 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: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.830*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Requerente: Procurador Geral da República. Intimado: Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Julgado em 10 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6167916>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.838/MT*. Rel. Min. Nunes Marques. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6168362>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.158*. Rel. Min. Dias Toffoli. Requerente: Associação dos Magistrados Brasileiros – AMB. Requerido: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado

- do Paraná. Julgado em 15 de setembro de 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1808528>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.705*. Rel. Min. Roberto Barroso. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Intimado: Governo do Estado da Paraíba e Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Julgado em 3 de outubro de 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4184114>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.553.620*. Rel. Min. Cármen Lúcia. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Christian Vision Brasil. Julgado em 14 de junho de 2025. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1665353/false>. Acesso em: 4 set. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840/MG*, julgado em 9 de novembro de 2005. Rel. Min. Marco Aurélio. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico. Recorrido: União. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2131849>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 414.259/MG*, julgado em 24 de junho de 2008. Rel. Min. Eros Grau. Recorrente: Drogaria Araújo S/A e Outros. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2194035>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 474.267/RS*, julgado em 6 de novembro de 2013. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Consultório Radiológico Dr. Carlos Osório Lopes Ltda. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2370104>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 439.796/PR*. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: FF Claudino & Companhia Ltda. Recorrido: Estado do Paraná. Julgado em 6 de novembro de 2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2254851>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.221.330/SP*, julgado em 15 de junho de 2020. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Willy Haas Filho. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 136.215/RJ*, julgado em 6 de maio de 1993. Rel. Min. Octavio Gallotti. Recorrido: ATLAM Fornecedoradora do Comércio e Indústria S/A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1515194>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 851.108/SP*, julgado em 26 de fevereiro de 2021. Rel. Min. Dias Toffoli. Recorrente: Estado de

- São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. ITCM, um imposto sobre a morte? *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 79, 2008, p. 128-143.
- DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *A disparidade de critérios quantitativos de ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades e a eleição de domicílio como ferramenta de economia tributária*. São Paulo: Dialética, 2023.
- DONADI, Ana Carolina Sebba de Pádua Freitas. *Reforma Tributária cenário comparativo das alterações e impactos para os contribuintes*. Coord. Marcos Nunes. Goiânia: Kelps, 2024.
- ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível n. 1018440-28.2024.8.26.0053* na 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, publicado em 6 de novembro de 2024. Rel. Des. Luís Francisco Aguilar Cortez. Apelantes: Fábio Cochrane Cutait, Isabella Cochrane Cutait Dahruj e Graziella Cochrane Cutait Gallo. Apelado: Estado de São Paulo. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://esaj.tjsp.jus.br/cjsjg/getArquivo.do?cdAcordao=18550389&cdForo=0>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade n. 0004604-24.2011.8.26.0000*, de relatoria do Des. Guerrieri Rezende. Suscitante: 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo. Interessados: Carlos Eduardo Depieri (e outros) e Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda e Delegado Regional Tributário – DRTC – III. Julgado em 30 de março de 2011.
- ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível n. 1028192-24.2024.8.26.0053* pela 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, publicado em 7 de novembro de 2024. Rel. Des. Ricardo Dip. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Christian Vision Brazil. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://esaj.tjsp.jus.br/cjsjg/getArquivo.do?cdAcordao=18557070&cdForo=0>. Acesso em: 14 ago. 2025.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD*. São Paulo: RT, 2002.
- MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações. Série Doutrina Tributária* v. XXXIX. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021.
- PADILHA, Rodrigo. *Direito constitucional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.
- SOARES, Milton Delgado. *O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.