

A Base de Cálculo do ITCMD e a Herança Líquida: uma Análise Normativa, Jurisprudencial e de Direito Comparado

The Tax on Inheritance and Donations (ITCMD) Tax Base and the Net Estate: a Normative, Case-Law, and Comparative Law Analysis

Kauê Guimarães Castro e Sousa

Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-SP).

Advogado em São Paulo. *E-mail*: kauecastro@gmail.com.

Fabio Pereira da Silva

Mestre e Doutor em Controladoria e Contabilidade (PPGCC) pela FEA/USP. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-SP). Especialista em Direito

Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado em *Business Management* com ênfase em finanças na UCSD – University of California, San Diego.

Advogado em São Paulo. *E-mail*: fabio.silva@fipecafi.org.

Recebido em: 24-11-2025 – Aprovado em: 19-8-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.10.2026.2927>

Resumo

O presente artigo analisa a controvérsia jurídica acerca da definição da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), discutindo se o tributo deve incidir sobre o monte-mor bruto ou sobre a herança líquida, entendida como o patrimônio efetivamente transmitido aos herdeiros após a dedução das dívidas do falecido. A partir de uma revisão normativa, jurisprudencial e de direito comparado, demonstra-se que a tributação sobre a herança bruta afronta princípios constitucionais, bem como desvirtua o conceito civil de herança. O estudo evidencia que a herança líquida é a única grandeza compatível com a materialidade do ITCMD, reforçada pela interpretação sistemática da legislação e pela jurisprudência do STF, do STJ e do TJSP. Conclui-se que a uniformização nacional do tema, historicamente reclamada diante das divergências entre as legislações estaduais, foi empreendida pela Lei Complementar n. 227/2026, cujo art. 152, § 1º, determina a dedução das dívidas comprovadas do *de cujus*, enquanto deixa em aberto a questão da eficiência das legislações estaduais remanescentes que proíbem tais deduções.

Palavras-chave: ITCMD, base de cálculo, herança líquida, capacidade contributiva, direito comparado.

Abstract

This paper examines the legal controversy regarding the tax base of the Brazilian Inheritance and Donation Tax (ITCMD), discussing whether it should apply to the gross estate or to the net estate, defined as the portion of the inheritance actually transferred to the heirs after deducting the deceased's debts. Through a normative, case-law, and comparative law analysis, it demonstrates that taxing the gross estate violates constitutional principles, as well as distorts the civil law concept of inheritance. The study shows that the net estate represents the only base consistent with the materiality of the ITCMD, as supported by systematic interpretation and Brazilian Courts precedents. It concludes that the long-standing lack of national uniformity, aggravated by the discrepancies among state legislations, has now been addressed by Complementary Law No. 227/2026, whose Article 152, paragraph 1, expressly requires the deduction of the deceased's proven liabilities, while leaving open the question of the effectiveness of state statutes that forbid such deduction.

Keywords: ITCMD, inheritance tax, tax base, net estate, ability to pay, comparative law.

1. Introdução

A tributação sobre a transmissão *causa mortis* sempre despertou intensos debates na doutrina tributária, inclusive no que concerne à definição de sua base de cálculo. Embora o art. 38 do Código Tributário Nacional disponha que o ITCMD incide sobre o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, a expressão tem sido objeto de diversas interpretações, sobretudo quando confrontada com o conceito civilista de herança líquida.

A controvérsia central reside em saber se o imposto deve incidir sobre o monte-mor bruto, correspondente à totalidade dos bens e direitos deixados pelo falecido, ou sobre o monte partível líquido, obtido após a dedução das dívidas e encargos do espólio. Essa distinção é essencial, pois somente a herança líquida reflete a real capacidade contributiva dos herdeiros, sendo essa a condição primordial para o surgimento da obrigação tributária.

O tema ganha relevância diante das recentes modificações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e, sobretudo, da edição da Lei Complementar n. 227/2026, resultante da conversão do Projeto de Lei Complementar n. 108/2024, que instituiu normas gerais nacionais do ITCMD e passou a determinar, em seu art. 152, § 1º, a dedução das dívidas comprovadas do *de cuius*.

A partir de uma análise normativa, jurisprudencial e comparada, este artigo busca demonstrar que a tributação sobre a herança líquida é a única compatível com os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia, bem como com o conceito jurídico de herança delineado no Código Civil. Examina-se, ainda, o tratamento dado ao tema em diversos entes

federados e em ordenamentos estrangeiros, de modo a oferecer uma leitura sistemática e comparada da questão.

2. Breves aspectos normativos e regra-matriz de incidência do ITCMD

A Constituição Federal atual, em seu art. 155, inciso I¹, delegou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição, fiscalização e cobrança do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD).

Em nível infraconstitucional, por sua vez, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) prevê em seu art. 35² que os Estados e o Distrito Federal teriam competência para instituir o imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis, dado que a redação do referido *códex* é anterior à Carta Republicana de 1988 e, em sua concepção original, não segregava a tributação entre operações *inter vivos* e *causa mortis*.

Por outro lado, seu alcance também se limitava apenas aos bens imóveis, de modo que a alteração constitucional, simultaneamente, ampliou e reduziu a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, ao outorgar aos Municípios o poder de tributar, via ITBI, as operações de transferências onerosas *inter vivos* de bens imóveis, enquanto estendeu ao ITCMD a incidência sobre quaisquer bens e direitos. Nesse sentido, *Sacha Calmon* afirma que “tomou-se o monte na acepção de uma *universitas rerum*” (universalidade de bens) e “entregou-se a competência desse vero imposto sobre heranças e doações ao Estado-Membro”³.

Ademais, muito embora a redação constitucional divirja daquela contida no CTN, fato é que a Lei n. 5.172/1966 foi recepcionada como lei complementar nas partes que não colidem com as previsões da Carta Magna, não havendo óbice legal, portanto, para a instituição ou cobrança do ITCMD e do ITBI por parte dos respectivos entes federados.

Seguindo os comandos normativos supracitados, têm-se que o *critério material* do ITCMD consiste na transmissão *causa mortis* ou por meio da doação de bens ou direitos. Em outras palavras, a materialidade do imposto reside na aquisição de bens e direitos a título gratuito, seja ela por sucessão hereditária em razão de morte, seja por liberalidade *inter vivos*.

¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;”

² “Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.”

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 235.

Já o *critério temporal* varia em função do tipo de transmissão. Nas hipóteses relativas à aquisição de bens ou direitos via *causa mortis*, o fato gerador se concretiza no momento da morte do transmitente, por força do princípio da *saisine*, que determina que a herança se transmite imediatamente aos herdeiros no instante do falecimento, nos termos do art. 1.784 do Código Civil. Nas lições de *Giselda Hironaka*, o princípio da *saisine* deriva do direito francês – *droit de saisine* – e corresponde a uma ficção jurídica, representando a transmissão imediata do patrimônio do falecido aos seus herdeiros ou legatários, ainda que estes desconheçam a existência de tal direito⁴. Por outro lado, no cenário de transmissão de bens e direitos via doação, o fato gerador do imposto se concretizará quando da formalização do ato. Vale destacar, inclusive, que tal ponto foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Tema 1.048 dos Recursos Repetitivos, no qual se definiu que o fato gerador do ITCMD está vinculado aos critérios civis de transmissão de propriedade, *in verbis*:

“Em se tratando do imposto sobre a transmissão de bens ou direitos, mediante doação, o fato gerador ocorrerá: (i) no tocante aos bens imóveis, pela efetiva transcrição realizada no registro de imóveis (art. 1.245 do CC/2002); (i) em relação aos bens móveis, ou direitos, a transmissão da titularidade, que caracteriza a doação, se dará por tradição (art. 1.267 do CC/2002), eventualmente objeto de registro administrativo.”⁵

Noutro giro, os *critérios espacial e pessoal* do ITCMD são objeto de amplas discussões, especialmente em razão da potencial existência de distintos elementos de conexão⁶. Sem adentrar aprofundadamente neste tópico, por não ser o foco de estudo do presente artigo, a Constituição Federal – após as alterações promovidas pela recente Emenda Constitucional n. 132/2023 – determina que em relação aos bens imóveis, o ITCMD compete ao Estado/Distrito onde está situado o bem (art. 155, § 1º, I). Já em relação aos bens móveis, títulos e créditos, o imposto compete ao Estado/Distrito onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador (art. 155, § 1º, II).

Por fim, o *critério quantitativo* – foco de estudo do presente artigo – envolve a definição da alíquota aplicável e a delimitação da base de cálculo do imposto. No que tange à alíquota, o inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição Federal de-

⁴ HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. *Morrer e suceder*: passado e presente da transmissão sucessória concorrente. São Paulo: RT, 2011, p. 317.

⁵ STJ, Primeira Seção, Recurso Especial n. 1.841.798/MG. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, Julgamento em 28.04.2021, *DJe* 06.05.2021.

⁶ Sobre o tema, vide PRZEPIORKA, Michell; SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro e. Controvérsias na incidência do ITCMD sobre bens e direitos no exterior após a Emenda Constitucional n. 132/2023. *Interesse Público* – IP n. 148, ano 26. Belo Horizonte, nov./dez. 2024, p. 145-168.

termina que cabe ao Senado Federal fixar um percentual máximo aplicável em nível nacional (sendo este, atualmente, de 8%, conforme Resolução n. 9/1992). Além disso, a Emenda Constitucional n. 132/2023, ao introduzir o inciso VI no § 1º do art. 155, determinou a obrigatoriedade de implementação de alíquotas progressivas de ITCMD sobre valor do quinhão, do legado ou da doação⁷.

Por sua vez, a base de cálculo do imposto é o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, nos exatos termos do art. 38 do Código Tributário Nacional. Entretanto, a determinação precisa do conceito de *valor venal* para fins de incidência do ITCMD enseja inúmeros debates na doutrina e na jurisprudência brasileiras. O valor venal é o preço alcançado na compra e venda à vista, considerando as condições usuais do mercado e eventuais circunstâncias específicas do bem ou direito transacionado. Na visão do *Ricardo Mariz de Oliveira*, valor venal também pode ser compreendido pela expressão contábil de “valor justo” (*fair value*), tratando-se, portanto, de um dado que requer avaliação e é suscetível de interpretações conflitantes⁸.

Além da subjetividade em questão, outros temas controversos permeiam a base de cálculo do ITCMD. Dentre eles, destacamos a possibilidade de abatimento das dívidas deixadas pelo *de cujus*, ou seja, se o imposto deveria incidir tão somente sobre a herança líquida ou, por outro lado, sobre o valor bruto dos bens e direitos a serem transmitidos.

A controvérsia em questão cinge, principalmente, quanto a uma possível violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia, já que a exigência de ITCMD sobre a herança bruta poderia resultar, num primeiro momento, em tributação sobre montante que não expressa riqueza efetiva, onerando o patrimônio do contribuinte desproporcionalmente e, em certo grau, até inviabilizando a conclusão da transmissão da herança.

Adicionalmente, a exigência de ITCMD sobre a integralidade do montemor, sem a dedução das dívidas deixadas pelo *de cujus*, suscita questionamentos quanto aos limites que o art. 110 do CTN impõe à redefinição, pela lei tributária, dos institutos de direito privado pressupostos pela Constituição na delimitação da competência (demonstração que exige cuidado, na medida em que o texto constitucional não se vale das expressões “herança” ou “herança líquida”) bem como

⁷ Sobre o tema, vide SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro; PRZEPIORKA, Michell. O princípio da progressividade e o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) em relação à Emenda Constitucional n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024, p. 197-215. DOI: 10.46801/2595-6280.56.8.2024.2527. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2527>. Acesso em: 5 out. 2025.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Bases de cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], v. 50, 2022, p. 555. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2174>. Acesso em: 18 nov. 2025.

quanto à eficácia das legislações estaduais restritivas diante da superveniência de normas gerais nacionais.

Estes serão os pontos vetoriais analisados a seguir.

3. Delimitação da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e argumentos pela dedutibilidade das dívidas do *de cujus*

Conforme exposto anteriormente, a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, sendo a quantificação deste valor venal o ponto de controvérsia entre fisco e contribuintes, notadamente, *in casu*, a liquidação do patrimônio para apuração da herança e eventuais impactos desse resultado na tributação via ITCMD.

Preliminarmente, importa mencionar que as dívidas do espólio englobam todas as obrigações pecuniárias deixadas pelo falecido, sejam elas dívidas em sentido estrito (financiamentos, tributos em atraso etc.), bem como despesas decorrentes da morte (funeral) e do processamento da sucessão (custas judiciais e honorários advocatícios). No inventário, essas dívidas são arroladas e podem ser classificadas conforme sua natureza e vencimento: dívidas vencidas e exigíveis até a morte; dívidas vincendas; dívidas condicionais; obrigações *propter rem* etc. Independentemente da classificação, todas as dívidas compõem o passivo hereditário e devem ser quitadas com recursos do espólio, antes da partilha.

Sendo assim, o Código Civil de 2002 determina em seus arts. 1.997 e 1.792, respectivamente, que a herança é responsável pelo pagamento das dívidas do falecido, sendo permitido que os herdeiros respondam tão somente por encargos que sejam proporcionais à parte que lhes couber, e nunca superiores à força da herança⁹.

Nesta esteira, seria possível afirmar que o *quantum* efetivamente transmitido aos herdeiros e legatários é o monte-mor líquido, eis que representa a porção que enseja acréscimo patrimonial. A alegação de que eventuais dívidas do falecido seriam efetivamente transmissíveis aos destinatários vai de encontro ao disposto aos artigos em comento.

Em raciocínio alinhado a essa lógica, o Código de Processo Civil de 2015, ao disciplinar o procedimento de inventário e partilha em seu art. 642, prevê que antes da partilha, os credores do espólio poderão “requerer ao juízo do inventário o pagamento das dívidas vencidas e exigíveis”. Adicionalmente, a inteligência conjunta do art. 647 e do art. 642, § 3º, faz crer que apenas uma vez paga a dívida

⁹ “Art. 1.997. A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube.”

“Art. 1.792. O herdeiro não responde por encargos superiores às forças da herança; incumbe-lhe, porém, a prova do excesso, salvo se houver inventário que a escuse, demonstrando o valor dos bens herdados.”

ou garantido seu pagamento é que se procede à partilha do monte restante entre os sucessores¹⁰.

Esta previsão permite o levantamento do ativo e passivo do espólio, o pagamento de dívidas pretéritas e a consequente divisão do patrimônio remanescente entre os herdeiros, levando-se à conclusão de que o inventariante deve relacionar as dívidas e, com autorização judicial, pagá-las com os recursos do espólio, antes da entrega dos quinhões hereditários.

A exigibilidade das dívidas do espólio em face dos herdeiros somente se coloca após a partilha e dentro dos limites do quinhão recebido. Isso significa que, enquanto houver bens no espólio não partilhados, os credores devem direcionar a cobrança ao inventariante, que, nesse particular, figura como responsável pela sua liquidação, tendo como suporte os bens deixados pelo falecido e que pertencem ao espólio.

Encerrado o inventário e somente se ainda restarem dívidas não pagas, cada herdeiro responderá até onde seu quinhão comportar. Tal sistemática confirma que a parcela do patrimônio do falecido destinada ao pagamento de dívidas não se integra definitivamente ao patrimônio dos herdeiros – ela transita pelo espólio para solver obrigações pretéritas do *de cuius*. De tal maneira, não ocorre fato gerador de transmissão dessa porção aos herdeiros.

Logo, no momento da definição do quinhão de cada herdeiro, que compõe a base individual do ITCMD, já se terá expurgado o passivo do espólio. A incidência do imposto sobre o valor bruto, sem considerar tal abatimento, acarreta um descompasso entre a riqueza auferida pelo herdeiro e a base de cálculo do tributo, ferindo o princípio da capacidade contributiva, além de contrariar o próprio conceito de herança líquida previsto no Código Civil.

O Estado de São Paulo, por exemplo, é um dos entes federados que vedam expressamente o abatimento de quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido ou o espólio, de modo a fazer o ITCMD incidir exclusivamente sobre o valor bruto dos bens e direitos que englobam a herança¹¹.

Tal previsão legislativa, contudo, não se coaduna com o posicionamento doutrinário, eis que são diversos os autores que defendem que a base de cálculo

¹⁰ “Art. 642. Antes da partilha, poderão os credores do espólio requerer ao juízo do inventário o pagamento das dívidas vencidas e exigíveis. [...]”

§ 3º Separados os bens, tantos quantos forem necessários para o pagamento dos credores habilitados, o juiz mandará aliená-los, observando-se as disposições deste Código relativas à expropriação.”

“Art. 647. Cumprido o disposto no art. 642, § 3º, o juiz facultará às partes que, no prazo comum de 15 (quinze) dias, formulem o pedido de quinhão e, em seguida, proferirá a decisão de deliberação da partilha, resolvendo os pedidos das partes e designando os bens que devam constituir quinhão de cada herdeiro e legatário.”

¹¹ Lei n. 10.705/2000, art. 12: “No cálculo do imposto, não serão abatidas quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, nem as do espólio.”

do ITCMD deve ser composta apenas pelo patrimônio líquido efetivamente transmitido aos herdeiros. Sob a perspectiva de *Carlos Roberto Gonçalves*, a herança transmissível corresponde apenas ao saldo entre o ativo e o passivo do falecido, incluindo-se neste passivo eventuais tributos sucessórios. Segundo o autor, para determinar o valor da sucessão, é preciso primeiro calcular o total das dívidas do falecido, de modo que se estas acabarem por consumir todo o ativo, os herdeiros nada receberão¹². Em outras palavras, se o passivo consome integralmente os bens, não há riqueza percebida pelos sucessores, a justificar a incidência do imposto.

A posição dos civilistas *Carlos Roberto Gonçalves* e *Nelson Rosenvald*, apoiada na doutrina de *Gérson Fischmann*, também adota este sentido, afirmando que as dívidas deixadas pelo *de cujus* e devidamente reconhecidas em juízo devem ser afastadas para fins de cálculo do ITCMD, eis que o imposto incide apenas sobre o patrimônio transmitido, “e as suas dívidas terão de ser abatidas desse patrimônio, porque, a toda evidência, precisam ser honradas com os seus próprios bens”¹³.

Em linha com o exposto, *Nelson Nery Junior* e *Rosa Maria de Andrade Nery*, em sua obra de comentários ao Código de Processo Civil, defendem que a parte do patrimônio do falecido destinada ao pagamento de dívidas não se caracteriza como transmissão aos herdeiros, não estando, portanto, sujeita à incidência do ITCMD. Os autores enfatizam que o patrimônio vinculado à satisfação do passivo não integra o quinhão hereditário transmitido *mortis causa*, razão pela qual deve ser excluído do monte-mor no momento da avaliação do imposto¹⁴.

Já na visão de *Sacha Calmon Navarro Coêlho*, a materialidade do ITCMD reside no acréscimo patrimonial obtido por cada herdeiro, dado que o imposto incide apenas sobre o valor que ingressa no patrimônio do sucessor (quinhão ou legado), caracterizando-se como um tributo de natureza pessoal vinculado à nova riqueza que o beneficiário auferir. Conforme aduz o autor, “o montante [da herança] não é tributado como se fosse ele próprio objeto da tributação. O que se tributa é justamente o acréscimo patrimonial atribuído a cada um [dos herdeiros]”¹⁵.

Aliomar Baleeiro, por sua vez, já classificava o imposto *causa mortis* como tributo direto e pessoal, visto que incide sobre os quinhões hereditários individuais. O autor observava que, embora classicamente o imposto sucessório fosse incluído entre os tributos indiretos, a moderna estrutura de tributação pelo quinhão de

¹² GONÇALVES, Carlos Alberto. *Direito civil brasileiro*, v. VII: Direito das sucessões. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 507.

¹³ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Coleção curso de direito civil*; v. 7 – Sucessões. São Paulo: Atlas, 2015, p. 488.

¹⁴ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante*. 12. ed. São Paulo: RT, 2010, p. 1437.

¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro (comentários à Constituição e ao CTN)*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 416, 555.

cada herdeiro o coloca entre os impostos diretos e pessoais¹⁶. Inclusive, em casos de múltiplos herdeiros que recebem valores distintos na divisão do monte-mor, a tributação sobre a totalidade da herança resulta em tratamento desigual entre os contribuintes, dado que utiliza a extinta capacidade contributiva do *de cujus* ao invés da capacidade individual dos herdeiros, por meio de seus quinhões¹⁷. Essa concepção reforça a ideia de que cada herdeiro deve ser tributado apenas na medida de seu acréscimo patrimonial, e não sobre a totalidade abstrata do monte-mor.

Em adição, costuma-se invocar o art. 110 do Código Tributário Nacional, dispositivo que proíbe que a legislação tributária desvirtue conceitos de direito privado para fins de definição de competência tributária¹⁸. O argumento, todavia, não pode ser empregado como se fosse autoevidente. Ao repartir a competência, o art. 155, I, da Constituição não se refere a “herança” nem a “herança líquida”, mas à transmissão *causa mortis* e doação, “de quaisquer bens ou direitos”. Impõe-se, por isso, demonstrar que essa fórmula constitucional incorpora necessariamente a disciplina civil da sucessão e, com ela, a noção de patrimônio líquido.

A demonstração assenta-se em três constatações. A primeira é que o núcleo material da competência não reside nos bens e direitos considerados em si, mas na *transmissão causa mortis*, que é, ela própria, instituto de direito privado. Não existe, no direito tributário, conceito autônomo de sucessão hereditária, dado que quem define se, quando e a quem se transmite o acervo do falecido é a lei civil (arts. 1.784, 1.791 e 1.792 do Código Civil). Ao empregar a expressão, o constituinte não criou realidade nova, mas recebeu categoria pronta do direito privado, e é precisamente sobre esse recebimento que incide a vedação do art. 110 do CTN.

A segunda constatação diz respeito à função da locução “de quaisquer bens ou direitos”. Ela responde à pergunta sobre *o que* pode ser alcançado pelo imposto, e não sobre *quanto* se tributa. Sua razão histórica decorre diretamente da Emenda Constitucional n. 18/1965 e o do próprio CTN, cuja competência estadual, à época, limitava à transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, de modo que a Constituição de 1988, ao acrescentar “quaisquer bens ou direitos”,

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 261-262.

¹⁷ Sobre o tema, vide SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro; PRZEPIORKA, Michell. O princípio da progressividade e o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) em relação à Emenda Constitucional n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024, p. 197-215. DOI: 10.46801/2595-6280.56.8.2024.2527. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2527>. Acesso em: 5 out. 2025.

¹⁸ “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.”

promoveu a extensão objetiva da hipótese de incidência (para alcançar móveis, títulos, créditos e participações societárias), e não a eleição de uma grandeza bruta como medida do tributo. Trata-se, portanto, de regra de amplitude do objeto, e não de critério de quantificação.

Já a terceira constatação é no sentido de que, ainda que se leia o dispositivo constitucional em sua literalidade mais estrita (“bens ou direitos” transmitidos), permanece necessário identificar *quais* bens e direitos são efetivamente transmitidos ao sucessor, e essa identificação é matéria de direito privado. Como visto nos itens anteriores, a parcela do acervo destinada à satisfação do passivo não ingressa no patrimônio dos herdeiros, mas transita pelo espólio e é entregue aos credores, por força dos arts. 1.792 e 1.997 do Código Civil e do procedimento dos arts. 642 e 647 do Código de Processo Civil. Tributar essa parcela não equivale a tributar “bens ou direitos transmitidos” pelo seu valor bruto, mas sim tributar bens e direitos que não foram transmitidos ao contribuinte eleito pela própria lei estadual. Tal distinção é relevante, haja vista que não se sustenta que o conceito civil de herança líquida tenha sido constitucionalizado como grandeza, mas sim que a definição de quem recebe o quê, pressuposto lógico de qualquer medida do imposto, continua a ser dada pelo direito privado.

Esse último ponto ganhou reforço textual com a Emenda Constitucional n. 132/2023, uma vez que, ao inserir o inciso VI no § 1º do art. 155, o constituinte derivado determinou que o ITCMD seja progressivo “em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação”. Quinhão e legado são, também eles, conceitos de direito das sucessões, e o quinhão é, por definição, resultado da partilha, que o Código de Processo Civil somente autoriza depois de pagas ou garantidas as dívidas habilitadas. A Constituição passou, assim, a referir-se expressamente a uma grandeza individual e posterior à liquidação como medida da progressividade, o que torna sistematicamente insustentável quantificar o mesmo imposto pelo montemor bruto do espólio.

Delimitado desse modo, o art. 110 do CTN cumpre função precisa, qual seja, não a de resolver, sozinho a controvérsia, mas sim como norma de sobredireito destinada a preservar o desenho constitucional de competências contra manipulações conceituais do legislador ordinário. O que ele veda, no caso, é que a lei estadual repute transmitido ao herdeiro aquilo que, segundo o direito civil pressuposto pela Constituição, jamais lhe foi transmitido. A quantificação propriamente dita resolve-se por caminho complementar, qual seja: o da função confirmatória e infirmatória da base de cálculo, examinada adiante, convergindo ambos, contudo, para idêntico resultado.

E não é só. A lógica argumentativa de que o ITCMD não deveria incidir sobre a herança bruta também encontra respaldo em sede principiológica constitucional, uma vez que a insistência na prática tributante sob tais moldes incorre em violação aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da vedação ao

confisco (art. 150, IV), da isonomia (art. 150, II), da legalidade (art. 146, III, *a*) e da hierarquia das normas (art. 24, § 4º).

Isso porque o ITCMD é imposto que incide sobre a transmissão de patrimônio, que, do ponto de vista jurídico, abrange bens, direitos e obrigações. Dessa forma, compreender que a base de cálculo do imposto refere-se tão somente aos elementos positivos, sem que sejam descontadas as obrigações, tal como previsto na legislação paulista acima mencionada, resultaria em benefício ilegítimo ao Estado, já que este se locupletaria diante do flagrante inexistência de riqueza percebida pelos herdeiros.

A título de exemplo, um contribuinte que recebe uma herança composta por R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) em títulos financeiros, mas cujas contas bancárias vinculadas a tais ativos também apresentam dívidas na monta de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), não ostenta, obviamente, qualquer capacidade contributiva de custear suposto imposto incidente sobre a herança. Em um cenário permissivo de tributação da herança bruta, o contribuinte teria outra parcela de seu patrimônio ou renda infligido pela exação tributária, o que, nesse limite, assume feição confiscatória. A aparente simplicidade do problema não impediu outros estados – além de São Paulo – de proibirem a dedução das dívidas do *de cujus* (como se verá mais adiante), ainda que estejamos perante uma tributação sobre base desprovida de qualquer signo de riqueza.

O raciocínio acima encontra escólio na doutrina de *Aliomar Baleeiro*, que há muito já comentava acerca do princípio da capacidade contributiva. Segundo o autor, os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte, tendo em vista que referida capacidade econômica de contribuir se inicia tão somente após a “dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio”. Em afirmação categórica, o autor defende que as parcelas correspondentes ao passivo não configuram capacidade econômica, ao passo que a incidência tributária sobre tais grandezas terá, inevitavelmente, efeito confiscatório sobre a renda ou sobre o patrimônio do contribuinte¹⁹.

Em adição, a partir da construção teórica de *Luís Eduardo Schoueri*, a capacidade contributiva apresenta dupla dimensão: de um lado, assume contornos objetivos, funcionando como pressuposto da própria incidência tributária; de outro, projeta-se de forma subjetiva, como critério de graduação e limite do tributo. Na acepção objetiva, exige-se a presença de uma riqueza efetivamente apta a ser tributada, isto é, a percepção de riqueza que se preste a revelar, em termos econômicos, a existência de capacidade para contribuir. Já sob a ótica subjetiva, a capacidade contributiva não se confunde com a mera detenção de capacidade econô-

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 911-912.

mica em sentido amplo, mas antes com aquela parcela de riqueza de que o contribuinte pode dispor sem sacrificar o mínimo necessário a uma existência digna. Entre esses dois polos – a ausência de recursos mínimos para subsistência e o patamar em que a tributação passa a corroer o patrimônio de forma destrutiva – situam-se as balizas normativas que impedem que o tributo se converta em instrumento de confisco²⁰.

Transposta essa moldura conceitual para o ITCMD, evidencia-se que a tributação da herança bruta contraria ambas as dimensões da capacidade contributiva. Do ponto de vista objetivo, não há verdadeira capacidade tributável quando o acervo transmitido, considerado em conjunto com o passivo do *de cujus*, não gera riqueza líquida em favor do herdeiro – o que torna a base de cálculo meramente aparente, destituída de efetivo conteúdo econômico. Já na perspectiva subjetiva, a imposição do imposto sobre valores que, na prática, não representam disponibilidade patrimonial do sucessor significa desconsiderar suas condições concretas de suportar o encargo, atingindo parcela de seu patrimônio ou renda alheia ao benefício recebido na sucessão. Em tais hipóteses, a exação ultrapassa o campo legítimo de incidência, aproximando-se do efeito confiscatório e rompendo o vínculo constitucional que deve existir entre o tributo e a capacidade contributiva, tal como delineada pela doutrina.

É relevante ressaltar, por oportuno, que não se sustenta a tese de que toda e qualquer tributação do monte-mor bruto seja, por si só, confiscatória. O efeito confiscatório não decorre automaticamente da vedação à dedução, mas da relação concreta entre o imposto exigido e o acréscimo patrimonial efetivamente recebido: quanto maior a proporção do passivo em face do ativo hereditário, mais a exação se descola de qualquer riqueza transmitida, até o ponto em que o tributo só pode ser satisfeito com patrimônio estranho à sucessão. Acresce que o art. 150, IV, da Constituição não veicula parâmetro quantitativo predeterminado, demandando juízo de razoabilidade à luz das circunstâncias do caso.

O vício primário da tributação da herança bruta é, por isso, de ordem estrutural, dado o descompasso entre a base de cálculo e a materialidade do imposto, com a consequente ausência de capacidade contributiva em sua dimensão objetiva. O confisco apresenta-se como consequência que se agrava na exata medida do endividamento do espólio, e não como qualificação inerente a toda incidência sobre o acervo bruto.

Não obstante, cumpre salientar que a incidência de ITCMD sobre bases negativas ou desprovidas de liquidez tende a desnaturar a própria essência do imposto, já que a transmissão da herança passa não mais a ser a título gratuito, mas a título oneroso. Isso porque, o contribuinte em tais situações é obrigado a pro-

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 369-370.

SOUSA, Kauê Guimarães Castro e; SILVA, Fabio Pereira da. A Base de Cálculo do ITCMD e a Herança Líquida: uma Análise Normativa, Jurisprudencial e de Direito Comparado.

Revista Direito Tributário Atual v. 63. ano 44. p. 224-253. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2026.

mover um dispêndio descolado da suposta riqueza herdada (que não é suficiente para arcar com as dívidas preexistentes), ou seja, o contribuinte busca em parcela diversa ao patrimônio transmitido os meios para arcar com o ônus do ITCMD cobrado. Assim, ao fazê-lo, o sujeito passivo perfectibiliza a situação que os próprios arts. 1.792 e 1.997 do Código Civil buscaram evitar.

Nesta senda, *Antônio Roberto Sampaio Dória*, com base em doutrina de Geraldo Ataliba, sustenta que a base imponible constitui elemento central da hipótese de incidência, pois seria impossível exigir tributo cuja base imponible represente grandeza que não seja ínsita à própria hipótese de incidência, o que acabaria por desnaturar o tributo²¹.

Outrossim, para o Professor *Ruy Barbosa Nogueira*, a base de cálculo se revela como verdadeiro “retrato quantitativo do próprio cerne do fato gerador”²², exprimindo a grandeza lógica almejada pelo legislador ao desenhar e definir o pressuposto material da incidência tributária.

Indo além, *Rubens Gomes de Sousa* afirma que a base de cálculo efetivamente não se trata de um elemento externo à relação jurídico-tributária, mas sim integrante desta, uma vez que a eleição de uma base imponible inadequada por parte do legislador tem o condão de desvirtuar não só a natureza específica dos tributos (transformação, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre capital), mas também sua natureza genérica (transformação de imposto em taxa e vice-versa)²³. No caso de desvirtuamento, o autor assinala que a natureza jurídica do tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não por sua hipótese de incidência, reduzindo esta última “a uma simples afirmação vazia de sentido”²⁴.

Importante destacar que as lições doutrinárias em questão não passaram despercebidas pela jurisprudência, influenciando diretamente no processo decisório dos Tribunais Pátrios. Exemplo disto foi o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, no bojo do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 733.976/RS, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 11 de dezembro de 2012, no qual a Corte tratou especificamente da base de cálculo do ITCMD ser a herança líquida, sob pena de incompatibilidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do imposto, cujo trecho pedimos vênha para transcrever, dada a sua importância e objetividade:

“À luz das lições colacionadas, impõe-se a seguinte conclusão: se o imposto é

²¹ DÓRIA, A. R. S. (1989). A contribuição social sobre lucros na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo* 177, 1-13. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v177.1989.46111>. Acesso em: 12 out. 2025.

²² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A base de cálculo. *Revista dos Tribunais* n. 548. São Paulo, p. 35.

²³ SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público* 11. São Paulo, 1970, p. 13.

²⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer. *Revista dos Tribunais* 227/65-6.

sobre transmissão de patrimônio, a base de cálculo deve ser uma medida do patrimônio (que será o patrimônio transferido).

Os impostos incidem sobre signos presuntivos de riqueza. O universo tributável deve corresponder à uma mensuração da riqueza auferida. Tributar fato alheio à riqueza, a título de imposto, importa em confisco.

Se a base de cálculo não corresponde ao acréscimo no universo patrimonial daquele que figura como contribuinte, a conclusão é óbvia: a base de cálculo não se coaduna com a hipótese de incidência.

Ao vedar as deduções, a lei estadual impede a tributação sobre a transmissão do patrimônio líquido (*quantum* efetivamente transmitido) e assim deforma a regra matriz de incidência. Não foi por outro motivo que esta Corte já se posicionou no sentido de que a base de cálculo é o montante líquido da herança.”

E nem haveria de se alegar que a redação do art. 38 do CTN sugere que a base de cálculo do ITCMD seria valor integral dos bens que compõem o acervo hereditário, já que o próprio STF reconheceu, na decisão *supra*, que o imposto incide sobre a “transmissão do patrimônio”, conceito este que corresponde à interpretação sistemática e finalística da legislação tributária. Tal exegese garante que não haja tributação sem base imponible real, evitando que o Estado cobre imposto sobre riqueza inexistente ou sobre patrimônio de terceiro (credor). Caso a redação do art. 38 previsse a incidência do imposto unicamente sobre os bens e direitos do espólio, haveria maior margem de discussão. Todavia, as redações do *códex* e do próprio art. 155, inciso I, da Constituição Federal preveem a cobrança sobre a transmissão dos bens e direitos, ou seja, do patrimônio englobado no espólio, subtraídas as dívidas deixadas pelo *de cujus* e outras legalmente autorizadas.

Alinhado ao posicionamento do STF, *Ricardo Lacaz Martins* aduz que, em uma das possíveis interpretações do art. 38 do CTN, a dedução das dívidas estaria vinculada ao próprio conceito do valor venal dos bens e direitos transmitidos. Para o autor, uma vez que o valor venal equivale ao valor de mercado, e este, por sua vez, considera dívidas que onerem os bens e direitos, a base de cálculo do imposto deve obrigatoriamente abranger a dedutibilidade das dívidas. Em cenário exemplificativo, o autor expõe que um imóvel hipotecado tem o seu valor de mercado reduzido pelo valor da dívida que ensejou a hipoteca, de modo que ao ser comercializado no mercado imobiliário, tal dívida impactará inevitavelmente o valor do negócio²⁵.

Impende mencionar, ainda, que o STF possui entendimento sumulado quanto à não incidência do imposto sobre transmissão *causa mortis* sobre os hono-

²⁵ MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*. São Paulo, SP: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária, 39), p. 202-203. Edição do Kindle.

rários advocatícios devidos pelo inventariante²⁶, fato este que só esclarece, ainda mais, o entendimento consolidado da Corte quanto à impossibilidade de tributação da herança não líquida, mesmo que certas dívidas tenham surgido após o passamento do *de cujus*.

Para além da perspectiva da capacidade contributiva e da desnaturação do imposto, a tributação sobre herança não líquida também viola o princípio constitucional da isonomia, visto que expõe contribuintes em situações distintas a tratamento tributário idêntico, em afronta ao disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal²⁷.

Com efeito, imaginemos duas pessoas que receberam, individualmente, heranças avaliadas em R\$ 100.000,00 (cem mil reais), mas em um dos casos a herança não está agravada por qualquer dívida e no outro caso há dívidas preexistentes na monta de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais). Dessa forma, apesar de em ambos os casos os bens e direitos das heranças possuírem valores equivalentes, os patrimônios efetivamente transmitidos aos herdeiros (ativos – passivos) são absolutamente desiguais. Persistindo a incidência do ITCMD em 4% sobre o valor bruto da herança, o primeiro herdeiro terá, após o recolhimento do imposto, um patrimônio restante 16 vezes superior ao do segundo, em cristalina desequiparação dos signos presuntivos de riqueza. Logo, a exigência do imposto no mesmo importe em situações distintas expõe a inobservância do tratamento fiscal ao ditame constitucional da isonomia, submetendo contribuintes com capacidades contributivas diversas à mesma imposição tributária.

Por derradeiro, ainda há a questão de conflito de normas, especialmente entre as de âmbito estadual e as normas gerais federais.

Isso porque, a Constituição Federal, em seu art. 24, inciso I, delega à União, aos Estados e ao Distrito Federal a competência concorrente para legislar sobre matérias de direito tributário. Contudo, o § 1º do mesmo artigo determina que a União, na legislação concorrente, deverá se limitar a estabelecer normas gerais sobre o direito tributário. Adicionalmente, o § 4º determina que a “superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”.

Justamente em razão destes comandos é que o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao analisar diversos casos que trataram da ilegalidade da limitação prevista no art. 12 da Lei Estadual n. 10.705/2000 (citada anteriormente), conso-

²⁶ Súmula 115/STF: “Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão *causa mortis*.”

²⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

lidou entendimento quanto ao não prevalecimento da imposição estadual quanto à indedutibilidade de despesas da base de cálculo do ITCMD²⁸. Para os julgadores do Tribunal Bandeirante – tanto das Câmaras de Direito Privado quanto de Direito Público – a norma estadual contraria lei federal concorrente, notadamente os arts. 1.792 e 1.997 do Código Civil, que tratam da responsabilidade da herança pelas dívidas deixadas pelo falecido.

Além da questão de competência legislativa concorrente de repartição vertical, o TJSP também entende que o referido art. 12 da norma estadual foi instituído previamente ao Código Civil de 2002, de modo que tratar-se-ia de revogação de norma anterior em face de incompatibilidade, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB)²⁹.

Como ressalva de rigor técnico, destaca-se que o Código Civil não revoga nem suspende a eficácia de lei estadual em matéria tributária. De um lado, a revogação tácita de que trata o art. 2º, § 1º, da LINDB pressupõe normas provenientes da mesma fonte legislativa e dotadas de idêntico âmbito de validade, o que não se verifica entre lei federal de direito civil e lei estadual instituidora de tributo. De outro, o art. 24, § 4º, da Constituição reporta-se à superveniência de lei federal sobre normas gerais no campo da competência concorrente, e o Código Civil não foi editado nesse campo, mas no exercício da competência privativa da União para legislar sobre direito civil (art. 22, I).

Nesse sentido, a incompatibilidade entre o art. 12 da Lei n. 10.705/2000 e a disciplina civil da sucessão não se resolve no plano da revogação, mas no da validade, uma vez que a lei estadual, ao definir a base de cálculo, reputa transmitido ao herdeiro aquilo que o direito privado (pressuposto pela Constituição na delimitação da competência) não lhe transmite, incorrendo na vedação do art. 110 do CTN e na desconformidade entre base de cálculo e materialidade. O Código Civil não atua, nesse arranjo, como norma revogadora, mas como o direito privado cuja integridade o art. 110 do CTN preserva.

O quadro alterou-se substancialmente, todavia, com a superveniência da Lei Complementar n. 227/2026, examinada no tópico seguinte. Ao veicular normas gerais de direito tributário sobre a base de cálculo do ITCMD e ao determinar, em seu art. 152, § 1º, que serão deduzidas as dívidas do *de cujus* cuja origem, au-

²⁸ Acórdãos registrados sob os números: 2016.0000755806; 2016.0000064592; 2015.0000872426; 2015.0000367496; 2014.0000294723; 2012.0000568846; 2015.0000599171; 2015.0000318163; 2014.0000783311; 2012.0000464615; 2013.0000458072; 2014.000041834; 2010.0000003443; 2014.0000746146; 2014.0000294723; 2015.0000931452; 2012.0000116652; 2011.0000032570; 2011.0000032788; e 02296818.

²⁹ “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

tenticidade e preexistência à morte sejam comprovadas, a lei complementar passou a ocupar exatamente o espaço normativo pressuposto pelos arts. 24, §§ 1º e 4º, e 146, III, *a*, da Constituição. É a partir dela, e não do Código Civil, que se pode cogitar, com rigor técnico, de suspensão da eficácia das leis estaduais que vedam a dedução, no que lhes forem contrárias.

Feitas estas considerações, passaremos a uma sucinta análise quanto ao tratamento normativo conferido pelos demais entes subnacionais ao legislarem acerca da (im)possibilidade de dedução de dívidas da base de cálculo do ITCMD, como forma de oferecer um exame jurídico não centrado exclusivamente no Estado de São Paulo (em que pese sua alta relevância na discussão jurisprudencial do tema).

4. Do cenário normativo nacional quanto à dedutibilidade de despesas da base de cálculo do ITCMD

Apesar de o Estado de São Paulo ser o exemplo mais emblemático desta restrição de dedutibilidade – dado o elevado índice de questionamentos judiciais, como visto anteriormente – outros estados seguem esse mesmo posicionamento, proibindo expressamente o abatimento de dívidas sobre a base tributável do ITCMD.

No entanto, cumpre destacar que o cenário brasileiro apresenta uma diversidade normativa acerca do tema, havendo também estados que permitem claramente a dedução, enquanto outros são omissos em suas diretrizes (tanto por meio de lei estadual quanto via decretos e outras manifestações administrativas). A tabela abaixo colacionada representa, sucintamente, o tratamento tributário ofertado pelos estados e qual a fundamentação normativa atualmente vigente que lastreia este *status*.

<i>Estado</i>	<i>Dedução de dívidas da base do ITCMD</i>	<i>Fundamento legal</i>
Acre	Permite	Lei n. 112/2002 (art. 15, § 2º)
Alagoas	Omissa	Lei n. 5.077/1989 (art. 167)
Amapá	Permite	Decreto n. 5.541/2025 (art. 11, §§ 6º e 7º)
Amazonas	Omissa	Lei n. 19/1997 (art. 120)
Bahia	Omissa	Lei n. 4.826/1989 (art. 10)
Ceará	Omissa	Lei n. 15.812/2015 (art. 11)
Distrito Federal	Permite	Lei n. 3.804/2006 (art. 7º)
Espírito Santo	Omissa	Lei n. 10.011/2013 (art. 10)
Goiás	Permite	Lei n. 11.651/1991, com redação dada pela Lei n. 21.915/2023 (art. 77, § 7º)
Maranhão	Omissa	Lei n. 7.799/2002 (art. 108)

SOUSA, Kauê Guimarães Castro e; SILVA, Fabio Pereira da. A Base de Cálculo do ITCMD e a Herança Líquida: uma Análise Normativa, Jurisprudencial e de Direito Comparado. Revista Direito Tributário Atual v. 63. ano 44. p. 224-253. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2026.

Mato Grosso	Permite	Lei n. 10.488/2016 revogou o parágrafo único do art. 10 da Lei n. 7.850/2012, que proibia a dedução
Mato Grosso do Sul	Omissa	Lei n. 1.810/1997 (art. 9º)
Minas Gerais	Permite	Decreto n. 43.981/2005 (art. 11, § 4º)
Pará	Proíbe	Lei n. 5.529/1989 (art. 9º, § 4º)
Paraíba	Permite	Lei n. 5.123/1989 com redação dada pela Lei n. 11.301/2019 (art. 8º, § 5º)
Paraná	Permite	Lei n. 18.573/2015 (art. 18, § 3º)
Pernambuco	Permite	Decreto n. 35.985/2010 (art. 5º, § 2º)
Piauí	Proíbe	Lei n. 4.261/1989 (art. 9º, § 5º)
Rio de Janeiro	Permite	Lei n. 7.174/2015 (art. 14, § 2º)
Rio Grande do Norte	Permite	Lei n. 5.887/1989 (art. 10)
Rio Grande do Sul	Permite	Lei n. 14.136/2012 revogou o § 3º do art. 12 da Lei n. 8.821/1989, que proibia a dedução
Rondônia	Omissa	Lei n. 959/2000 (art. 4º)
Roraima	Omissa	Lei n. 59/1993 (art. 77)
Santa Catarina	Omissa	Lei n. 13.136/2004 (art. 7º)
São Paulo	Proíbe	Lei n. 10.705/2000 (art. 12)
Sergipe	Omissa	Lei n. 7.724/2013 (art. 10, § 1º)
Tocantins	Permite	Lei n. 1.287/2001 (art. 60, § 9º)

Do quadro em questão, depreende-se que 13 dos estados brasileiros autorizam expressamente a dedução de dívidas da base de cálculo do ITCMD, enquanto apenas 3 deles proíbem categoricamente, sendo 11 os estados que não tratam (atualmente) do tema em suas legislações locais.

O cenário normativo permite concluir, portanto, que não há congruência nacional no tratamento tributário dado à base de cálculo do ITCMD, sendo possível encontrar legislações abordando o tema de formas distintas, ainda que autorizando a dedução de dívidas. Exemplo este que se vê no Decreto n. 5.541/2025, do Estado do Amapá, que apesar de permitir a dedução das dívidas que onerem o espólio, proíbe a dedução das custas do processo, dos impostos devidos pelos herdeiros ou legatários, dos honorários de advogados contratados e das remunerações devidas aos curadores especiais nomeados. Igualmente é o disposto na Lei n. 5.123/1989 (com redação pela Lei n. 11.301/2019), do Estado da Paraíba.

Outros pontos também causam divergência, como: (i) a previsão expressa de que apenas as dívidas contraídas até a data do passamento serão dedutíveis (como

ocorre nos estados de Goiás, Minas Gerais e Paraíba); (ii) a necessidade de habilitação e homologação judicial da dívida (Paraná); (iii) a dedutibilidade das dívidas com velório e outras despesas ligadas ao *de cujus* (Paraná, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte); e (iv) a indedutibilidade da dívida caso esta esteja acobertada por seguro total (ineditismo da legislação do Rio de Janeiro)³⁰.

É cristalino, portanto, que inexistia, até muito recentemente, qualquer uniformização tributária em escala nacional quanto ao aspecto quantitativo do imposto sobre heranças, o que tornava imprescindível a regulamentação do tema por lei complementar nacional, em atendimento à alínea *a* do inciso III do art. 146 da CF.

Essa omissão foi finalmente suprida pela Lei Complementar n. 227/2026, publicada em 14 de janeiro de 2026 e resultante da conversão do Projeto de Lei Complementar n. 108/2024. Além de instituir o Comitê Gestor do IBS e de disciplinar o respectivo processo administrativo tributário, o diploma dedicou livro próprio às normas gerais do ITCMD (arts. 146 a 164), completando o ciclo de regulamentação da Reforma Tributária inaugurado pela EC n. 132/2023. Nos termos do art. 152 do referido diploma, a base de cálculo do imposto é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido, determinando o § 1º do mesmo dispositivo que “Serão deduzidas da base de cálculo do ITCMD as dívidas do *de cujus* cuja origem, autenticidade e preexistência à morte sejam comprovadas, conforme estabelecido na legislação do ente tributante”³¹.

Destaca-se que o texto do projeto, que previa, no então art. 176, que as dívidas “podem ser deduzidas”, converteu-se em comando imperativo, tendo em vista que a redação sancionada determina que as dívidas “serão deduzidas”. Enquanto a fórmula original poderia sugerir mera faculdade conferida ao ente tributante, a redação final institui dever, remetendo à legislação estadual apenas a disciplina dos meios de comprovação da origem, da autenticidade e da preexistência do passivo, e não a decisão sobre deduzir ou não deduzir. Com isso, a norma nacional acolheu, no essencial, a tese sustentada neste estudo.

Deve-se ressaltar, entretanto, que as disposições da lei complementar sobre o ITCMD não são autoaplicáveis no que toca à instituição e à majoração do tributo, cabendo a cada Estado e ao Distrito Federal adequar a respectiva legislação, observadas as anterioridades anual e nonagesimal, o que projeta os efeitos práticos da reforma para os exercícios subsequentes. Também é relevante observar que a existência de norma geral nacional em sentido contrário reabre, agora em bases sólidas, a discussão sobre a eficácia dos dispositivos estaduais que vedam a

³⁰ As hipóteses em questão estão previstas na legislação apontada na tabela *supra*.

³¹ BRASIL. Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026, publicada no *Diário Oficial da União* de 14 de janeiro de 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

dedução (como o art. 12 da Lei paulista n. 10.705/2000), seja pela via do art. 24, § 4º, da Constituição, seja pelo reconhecimento de sua incompatibilidade com as normas gerais a que alude o art. 146, III, *a*, do texto constitucional.

É previsível, de todo modo, que a controvérsia migre do plano da existência do direito à dedução para o dos requisitos probatórios da origem, da autenticidade e da preexistência das dívidas, precisamente o terreno em que a experiência estrangeira oferece parâmetros já testados, conforme se verá a seguir.

Logo, a lacuna que historicamente marcava o Código Tributário Nacional quanto ao tema foi finalmente preenchida. Ainda que a redação sancionada não solucione todos os pontos passíveis de controvérsia, a superveniência de norma complementar nacional sobre o ITCMD é, no mínimo, bem-vinda, ante à possibilidade de superação de problemas que se arrastavam juridicamente por décadas (ainda que sob o custo da criação de novos embates).

Finalizado este cotejo normativo nacional, passamos a uma análise de direito comparado internacional, examinando como outros países tratam do tema em suas legislações tributárias, o nível de aprofundamento regulamentar, a existência ou não de critérios para dedutibilidade e possíveis semelhanças com o cenário brasileiro, inclusive como forma indireta de reforço da lógica adotada pelos precedentes locais.

5. Análise de direito comparado quanto ao tratamento tributário do Imposto sobre Heranças e a dedutibilidade das dívidas do *de cujus*

De modo a oferecer maior comparabilidade quanto ao tratamento normativo do tema posto no presente artigo, procedeu-se a uma análise não exaustiva da legislação adotada em países europeus (Espanha, Portugal, Reino Unido, França, Itália e Alemanha) e nos Estados Unidos da América.

A análise legislativa em questão oferece um prisma interessante quanto à visão internacional acerca da capacidade econômica dos contribuintes situados em diferentes locais, especialmente à luz de regramentos diversos que tributam com maior ou menor intensidade a transferência de bens e direitos via herança. Este confronto é particularmente profícuo ao nos depararmos com países em que a legislação não só permite a dedutibilidade das dívidas do *de cujus* da base de cálculo do imposto sobre heranças, como também possui alíquotas similares às adotadas no Brasil, como é o caso da Itália³².

³² Imperioso destacar que a presente análise comparativa tratada a seguir não tem o propósito de abordar de maneira aprofundada toda a sistemática de tributação sobre heranças nos citados países, não tendo se voltado a promover uma pesquisa que inclua regimes específicos para diferentes tipos de bens e direitos transmitidos, particularidades no processamento de inventário, variações de incidências fiscais entre os tipos de herdeiros, progressividade e desconto de bases, multas e tributação adicional por entes subnacionais, distritais ou provinciais via outras espécies de tributos que incidam cumulativamente.

Com as colocações acima em mente, passamos à análise individual do ordenamento de cada país e eventuais particularidades pertinentes ao estudo.

5.1. *Espanha: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

Na Espanha, o *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (ISD) é um tributo de competência das Comunidades Autônomas e incide sobre as transmissões gratuitas, sejam elas *inter vivos* ou *causa mortis*, como ocorre no cenário brasileiro. Conforme estipulado nos arts. 12 e 13 da Lei n. 29/1987³³, a sua base de cálculo é apurada já deduzindo-se as dívidas do transmitente, havendo expressa previsão quanto ao abatimento de “cargas permanentes” sobre os bens (como usufrutos que onerem a herança), bem como dívidas gerais deixadas pelo falecido, desde que lastreadas documentalmente. Por outro lado, não são dedutíveis as dívidas para com os próprios herdeiros ou afins, visando evitar-se o cometimento de fraudes fiscais.

Interessante mencionar, ainda, que ao contrário da maioria dos regimes tributários sucessórios examinados adiante, a legislação espanhola permite a dedutibilidade de dívidas formalizadas após o falecimento, mas que estejam ligadas a débitos de “impostos estaduais, de Comunidades Autônomas ou de pessoas jurídicas locais ou de dívidas previdenciárias pagas pelos herdeiros, testamenteiros ou administradores do espólio” e cujos fatos geradores sejam anteriores ao passamento.

5.2. *Portugal: Imposto do Selo*

Portugal não possui, atualmente, um imposto sobre sucessões tradicional, de maneira que vigora, desde 2004, apenas o Imposto do Selo sobre transmissões gratuitas (doações e heranças), com uma alíquota de 10% aplicada exclusivamente a beneficiários colaterais. Nesta senda, o Código do Imposto do Selo (Lei n. 150/1999), em seu art. 20³⁴, prevê que na apuração do valor transmissível, será deduzido “o montante dos encargos e dívidas constituídos a favor do autor da herança até à data da abertura da sucessão”. O indigitado artigo prevê, ainda, a condicionante de apresentação de documentos que onerarem os bens relacionados, bem como os impostos cujo fato gerador tenha se concretizado até o dia do passamento.

Percebe-se, portanto, que a legislação portuguesa permite expressamente a dedutibilidade de despesas da base de cálculo do imposto incidente sobre a transmissão sucessória, sendo estabelecidos apenas requisitos elementares de comprovação documental das dívidas deixadas pelo falecido.

³³ Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>. Acesso em: 07 out. 2025.

³⁴ Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/1999-34540175>. Acesso em: 07 out. 2025.

5.3. Reino Unido: *Inheritance Tax*

No Reino Unido, a legislação que regulamenta o Imposto sobre Heranças (*Inheritance Tax*) determina, de forma objetiva, que a base de cálculo do tributo é o valor líquido do espólio. O *Inheritance Tax Act* de 1984, em sua Seção 5, itens 3 e 4³⁵, permite a dedução do valor total do espólio de todas as dívidas pessoais do falecido existentes na data do falecimento, desde que legalmente exigíveis. O manual da *His Majesty's Revenue & Customs* (Receita Federal Britânica) estabelece que, em regra, é permitida a dedução de dívidas que o falecido realmente possuía na data do passamento, sendo ressalvadas apenas certas hipóteses, como, por exemplo, dívidas simuladas para evasão fiscal. Adicionalmente, despesas funerárias também são dedutíveis³⁶.

5.4. França: *Droits de mutation par décès*

Na França, incide o chamado *droits de mutation par décès*, tributo de competência estadual incidente sobre a transmissão de bens e direitos *causa mortis*. O Código Tributário Francês (*Code Général des Impôts*)³⁷, por meio do seu art. 768, dispõe expressamente que para a liquidação da herança, serão deduzidas as dívidas deixadas pelo falecido, desde que devidamente justificada por todos os meios de prova compatíveis com o processo escrito. No mais, o *codex* francês, em seu art. 775, estabelece um limite de € 1.500 (mil e quinhentos euros) de dedutibilidade com despesas funerárias, observado que tais despesas devem necessariamente ser descontadas do espólio.

Entretanto, a legislador francês também optou por impor certas restrições à dedutibilidade de dívidas, não sendo possível um amplo abatimento de todo e qualquer valor. Dentre as hipóteses mais representativas constantes no art. 773, estão: (i) as dívidas vencidas há mais de três meses antes da abertura da sucessão; (ii) as dívidas contraídas pelo falecido em benefício de seus herdeiros ou intermediários; (iii) as dívidas reconhecidas em testamento; e (iv) as dívidas hipotecárias garantidas por um registro prescrito.

Similarmente ao exigido em outros regramentos já abordados, o art. 770 determina o cumprimento de medidas probatórias que atestem a regular existência das dívidas. Para tanto, o dispositivo mencionado prevê que as dívidas objeto do pedido de dedução deverão ser detalhadas, item por item, em um inventário certificado pelo depositante e anexado à declaração de espólio.

³⁵ Disponível em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/section/5>. Acesso em: 07 out. 2025.

³⁶ Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/inheritance-tax-manual/ihtm28381>. Acesso em: 07 out. 2025.

³⁷ Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LE-GISCTA000006179724/#LEGISCTA000006179724. Acesso em: 07 out. 2025.

5.5. Itália: *Imposta sulle successioni e donazioni*

Dos sistemas tributários sucessórios então analisados, o italiano aparenta ser aquele dotado de regramento com melhor nível de detalhamento quando à dedutibilidade de dívidas de sua base de cálculo fiscal. Atualmente, a legislação tributária sucessória italiana encontra-se consolidada pelo recente Decreto Legislativo n. 123, de 1º de agosto de 2025 (*Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti*)³⁸, no qual se estabelece que o imposto sobre sucessões incide apenas sobre o valor líquido do patrimônio transmitido, após o abatimento das dívidas e encargos legitimamente comprovados.

Nos termos do art. 94 do referido diploma, a base impositiva do imposto sucessório corresponde à diferença entre o valor total dos bens e direitos integrantes do ativo hereditário e o montante das passividades dedutíveis (*passività deducibili*) e dos demais ônus não excluídos por lei. O regramento italiano define que as “passividades dedutíveis” da base do imposto sucessório abrangem dívidas existentes à data da abertura da sucessão, inclusive as de natureza trabalhista, fiscal, previdenciária, rescisória e obrigações decorrentes de sentença de divórcio.

Entretanto, no art. 107 do Decreto Legislativo são firmados certos limites materiais à dedutibilidade, prevendo-se que não serão dedutíveis as dívidas contraídas para a aquisição de bens ou direitos não incluídos no ativo hereditário. Adicionalmente, a legislação também prevê certas particularidades, como a restrição de dedutibilidade de dívidas médicas contraídas pelo falecido ou por seus dependentes, nos seis meses anteriores ao passamento, no importe máximo de € 516 (quinhentos e dezesseis euros) mensais para o falecido e de € 258 (duzentos e cinquenta e oito euros) mensais para cada dependente. Por sua vez, as despesas funerárias também são passíveis de dedução, desde que observado o limite de € 1.032,91 (mil e trinta e dois euros e noventa e um centavos).

Por fim, a legislação também traz relação pormenorizada da documentação necessária para dedutibilidade das despesas, elencando diversos tipos de certidões, extratos, escrituras notariais, notas contábeis, recibos, decisões judiciais transitadas em julgado e formulários específicos elaborados pela administração tributária.

Em síntese, o modelo italiano consagra, de forma explícita, a tributação da herança líquida, condicionando o abatimento de dívidas e despesas à autenticidade documental, anterioridade temporal e prova contábil regular, em consonância com o princípio da tributação do acréscimo patrimonial efetivo.

³⁸ Disponível em: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2025-08-01;123>. Acesso em: 07 out. 2025.

5.6. Alemanha: *Erbschafts- und Schenkungssteuer*

O direito tributário sucessório alemão disciplina a tributação sobre heranças por meio da *Erbschaftsteuer - und Schenkungsteuergesetz* (ErbStG)³⁹, que regula tanto o imposto sobre heranças (*Erbschaftsteuer*) quanto sobre doações (*Schenkungssteuer*). O § 10 da ErbStG define o conceito de aquisição tributável, fixando que o imposto incide sobre o acréscimo patrimonial líquido (*Bereicherung*) do herdeiro, ou seja, o valor do patrimônio recebido após a dedução das obrigações e passivos do espólio (*Nachlassverbindlichkeiten*).

Nos termos do § 10, inciso 1, considera-se tributável apenas o montante da riqueza efetiva acrescida ao patrimônio do beneficiário, deduzindo-se do valor global do acervo hereditário todas as dívidas dedutíveis previstas na legislação. Tal estrutura assegura que o imposto incida apenas sobre a herança líquida, em observância ao princípio da capacidade contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*).

O § 10, inciso 5, enumera as principais obrigações passíveis de dedução, sendo elas: (i) dívidas pessoais do falecido, desde que não já consideradas na avaliação de unidades econômicas específicas (como empresas ou propriedades rurais); (ii) obrigações decorrentes de legados, encargos e direitos de legítima; (iii) despesas do funeral, monumento tumular e manutenção do túmulo, bem como custos de administração, liquidação e partilha do espólio.

Para essas últimas, a lei fixa um abatimento automático de € 15.000 (quinze mil euros), sem necessidade de comprovação documental. Excluem-se, porém, as despesas de mera administração do espólio, consideradas não dedutíveis.

Desse modo, o modelo alemão estrutura o imposto sobre sucessões a partir de uma base líquida real, na qual apenas os encargos juridicamente exigíveis e economicamente conexos são abatidos.

5.7. Estados Unidos: *Estate Tax*

No sistema norte-americano de tributação sucessória, a nível federal, o *Estate Tax* incide sobre o valor global dos bens deixados pelo falecido (*gross estate*), mas admite a dedução de determinadas obrigações e despesas para se apurar o montante efetivamente tributável. As regras constam atualmente no Título 26 do *Code of Federal Regulations* (CFR), § 20.2053-1, editado pelo Departamento de Tesouro, que disciplina a aplicação do § 2053 do *Internal Revenue Code*⁴⁰.

Nos termos do dispositivo referenciado, são dedutíveis as despesas funerárias, as despesas de administração do espólio, as dívidas e obrigações legais contra o espólio, bem como hipotecas ou encargos que onerem bens incluídos no

³⁹ Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html. Acesso em: 07 out. 2025.

⁴⁰ Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/CFR-2012-title26-vol14/pdf/CFR-2012-title26-vol14-sec20-2053-1.pdf>. Acesso em: 07 out. 2025.

patrimônio bruto, desde que esses débitos sejam permitidos pela lei local, isto é, reconhecidos pelo direito sucessório do estado onde o espólio é administrado⁴¹. O regulamento admite, de igual modo, a dedução de tributos devidos pelo falecido até a data do óbito e das denominadas “doações caritativas” (destinadas às entidades beneficentes), nas condições previstas nos §§ 20.2053-5 e 20.2053-6 do mesmo título.

Vale salientar, todavia, que a dedução somente é admitida se o valor for considerado autêntico – a legislação utiliza o termo *bona fide*, que significa boa-fé em latim –, ou seja, o valor deve ser exequível segundo o direito local e efetivamente pago pelo espólio, sendo vedada a inclusão de quantias que representem liberalidades disfarçadas ou pagamentos simulados. O regulamento exige, ainda, que as transações entre partes relacionadas (familiares ou entidades controladas pelo falecido) sejam realizadas em condições de mercado, seguindo o princípio do *arm's length*, mediante a juntada de prova documental contemporânea que demonstrem a coerência fiscal entre as partes.

Por outro lado, existem limites e exceções. Não são admitidas deduções de valores que ultrapassem os tetos estabelecidos pela legislação local para despesas funerárias ou administrativas, tampouco de obrigações inexecutíveis.

Dessa forma, o sistema sucessório tributário norte-americano, a nível federal, estrutura-se sobre o princípio da tributação do patrimônio líquido efetivamente transmitido, permitindo o abatimento apenas de dívidas e despesas legítimas, comprovadas e juridicamente exigíveis. O *Estate Tax* incide, portanto, exclusivamente sobre a riqueza remanescente, denominada *net estate* (patrimônio líquido).

5.8. Síntese comparativa dos sistemas estrangeiros

Do exame dos sistemas sucessórios estrangeiros ora analisados, depreende-se a existência de um vetor normativo convergente segundo o qual a tributação *causa mortis* deve recair exclusivamente sobre o acréscimo patrimonial líquido efetivamente incorporado ao patrimônio dos herdeiros. Ainda que cada ordenamento apresente particularidades procedimentais e limites específicos de dedução, verifica-se que todos adotam, em maior ou menor medida, a premissa segundo a qual somente o patrimônio remanescente após a satisfação das dívidas, despesas e encargos legitimamente comprovados pode servir de base de cálculo do imposto sucessório.

⁴¹ Esta condicionante e referência à legislação local (“allowable by the law of the jurisdiction”, contida no § 20.2053-1), não importa dizer que a dedutibilidade, *per se*, de despesas no imposto federal depende da regulamentação de cada estado, mas sim que, uma vez que o imposto federal incide sobre o espólio (*gross state*), a dedutibilidade de certas despesas (como funeral, hipotecas etc.) depende da autorização, via lei local, de que tais dispêndios podem ser pagos por meio do espólio.

Ademais, há previsões normativas, com diferentes graus de rigidez, direcionadas à prevenção de fraudes, vedando a dedução de dívidas simuladas, obrigações assumidas em favor de herdeiros ou valores incompatíveis com a capacidade econômica do *de cuius*. Em contrapartida, mostram-se amplamente receptivos à dedução de obrigações reais e juridicamente exigíveis, incluindo tributos, passivos trabalhistas, encargos decorrentes de decisões judiciais, despesas funerárias e custos necessários para a administração e partilha do espólio.

Observa-se, ainda, que diversas jurisdições – como França, Itália, Alemanha e Estados Unidos – estabelecem requisitos de natureza probatória, impondo a apresentação de documentos formais, registros contábeis, sentenças ou certidões emitidas por instituições financeiras, de modo a assegurar a fidedignidade das deduções. Outras, como Espanha e Portugal, adotam modelo mais sintético, mas igualmente fundado na noção de que o imposto sucessório deve incidir apenas sobre o valor econômico efetivamente transmitido.

Ricardo Lacaz Martins, inclusive, analisando os ordenamentos jurídicos da França e da Itália, afirma que a solução encontrada internacionalmente é bastante sábia, pois além de conferir objetividade e previsibilidade à determinação do imposto (via critérios determinados pelo próprio legislador), também acaba por retirar a discricionariedade praticada na relação fisco e contribuinte⁴².

Em síntese, a análise comparada evidencia que a dedutibilidade do passivo hereditário constitui elemento essencial para garantir a coerência do imposto sucessório com os princípios da capacidade contributiva, da não tributação do patrimônio inexistente e da justiça fiscal, revelando um padrão internacional que reforça a centralidade da herança líquida como verdadeira base de cálculo para esse tipo de tributação.

6. Conclusões

A análise empreendida ao longo deste estudo permite concluir que a herança líquida – e não o monte-mor bruto – constitui a única base de cálculo juridicamente compatível com a materialidade do ITCMD. Essa conclusão decorre da interpretação sistemática e harmônica entre o Código Civil, o Código Tributário Nacional e os princípios constitucionais tributários, em especial os da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia.

Do ponto de vista civilista, verificou-se que os arts. 1.792 e 1.997 do Código Civil determinam que a herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido, sendo transmitido aos herdeiros apenas o remanescente líquido. O procedimento previsto no Código de Processo Civil, em especial nos arts. 642 e 647, re-

⁴² MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*. São Paulo, SP: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária, 39), p. 95-96. Edição do Kindle.

força essa sistemática ao condicionar a partilha à quitação das obrigações do espólio, demonstrando que a liquidação do patrimônio é prévia e necessária à transmissão hereditária.

Sob o prisma tributário, demonstrou-se que a competência delineada no art. 155, I, da Constituição, embora não empregue as expressões “herança” ou “herança líquida”, pressupõe institutos de direito privado (a transmissão *causa mortis* e, após a Emenda Constitucional n. 132/2023, o quinhão e o legado), cuja definição não pode ser alterada pela lei tributária, nos termos do art. 110 do CTN. Ao reputarem transmitido ao herdeiro aquilo que o direito civil destina à satisfação do passivo, as legislações estaduais que vedam a dedução das dívidas do *de cujus* (como a Lei paulista n. 10.705/2000, art. 12) desbordam dos limites de sua competência e adotam base de cálculo incompatível com a materialidade do imposto. Além disso, a incidência sobre valores que não representam riqueza real ofende a essência do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o herdeiro não pode ser compelido a pagar imposto sobre bens que não incrementam seu patrimônio, nem sobre valores destinados ao pagamento de obrigações pretéritas do falecido.

A incidência sobre a herança bruta tangencia, ainda, a vedação ao confisco, não como decorrência automática da indedutibilidade, mas na exata medida em que o passivo do espólio se aproxima do ativo ou o supera, pois impõe exação sobre base fictícia, exigindo do herdeiro dispêndios que ultrapassam sua real capacidade econômica. Ademais, como demonstrado por meio de exemplos práticos, tal tributação gera violação ao princípio da isonomia, pois iguala situações desiguais: herdeiros de espólios endividados são submetidos à mesma carga tributária que a aplicada a herdeiros cujos espólios não possuam qualquer obrigação, apesar de apresentarem níveis de riqueza substancialmente distintos.

Do ponto de vista jurisprudencial, o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do AI n. 733.976 AgR/RS confirmou que a base de cálculo do ITCMD deve corresponder ao patrimônio efetivamente transmitido, reafirmando que “tributar fato alheio à riqueza importa em confisco”. Essa decisão, embora não tenha caráter vinculante, somada aos precedentes do Tribunal de Justiça de São Paulo, reforça a incompatibilidade entre as legislações estaduais que tributam o monte-mor bruto e as normas gerais de direito tributário e civil.

A investigação de direito comparado também reforçou a tese central do artigo. Em países como Espanha, Itália, França e Alemanha, a dedutibilidade das dívidas do falecido é regra geral, constituindo etapa indispensável para apuração da base tributável das heranças. Essa constatação evidencia que a noção de “herança líquida” como medida da capacidade contributiva é amplamente consolidada em sistemas tributários maduros, sendo o Brasil uma exceção dissonante, especialmente em estados que ainda resistem a essa interpretação.

Além disso, o panorama normativo nacional revelou uma heterogeneidade preocupante: enquanto 13 estados permitem expressamente a dedução das dívidas, 3 a proíbem e 11 permanecem omissos. Essa ausência de uniformidade compromete a segurança jurídica e a equidade federativa, produzindo um mosaico normativo que desvirtua o ideal de isonomia fiscal entre os entes federados. Além disso, esse cenário é incompatível com o princípio da cooperação, contido no § 3º do art. 145 da CF. Esse quadro tende agora à convergência, por força dos parâmetros nacionais fixados pela Lei Complementar n. 227/2026, aos quais os Estados e o Distrito Federal deverão adequar suas legislações.

Por tais razões, a edição da Lei Complementar n. 227/2026 assume papel central para a solução do impasse. Ao determinar expressamente a dedução das dívidas do falecido cuja origem, autenticidade e preexistência estejam comprovadas, o diploma tende a restaurar a coerência entre os planos civil, tributário e constitucional, corrigindo distorções históricas e estabelecendo marco normativo uniforme para todo o território nacional. Remanescem, porém, os desafios da adequação das legislações estaduais, do regime de transição e da definição dos critérios de comprovação do passivo, terreno em que a experiência comparada examinada neste estudo pode oferecer contribuição relevante.

Em conclusão, a análise conjunta dos planos conceitual, principiológico, jurisprudencial e comparado demonstra que a tributação da herança líquida é não apenas juridicamente exigível, mas também necessária à preservação da coerência do sistema tributário. A adoção desse entendimento assegura a observância da capacidade contributiva, a vedação ao confisco, a isonomia entre contribuintes e a integridade da relação entre direito civil e tributário, fundamentos indispensáveis à legitimidade e à justiça fiscal no tratamento das transmissões *causa mortis* no Brasil.

7. Bibliografia

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao CTN*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DÓRIA, A. R. S. A contribuição social sobre lucros na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v177.1989.46111>.
- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Coleção curso de direito civil; v. 7 – Sucessões*. São Paulo: Atlas, 2015.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro – v. VII: Direito das Sucessões*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

- HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. *Direito das sucessões: fundamentos e contemporaneidade*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*. São Paulo, SP: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária, 39). Edição do Kindle.
- NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante*. 12. ed. São Paulo: RT, 2010.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A base de cálculo. *Revista dos Tribunais* n. 548. São Paulo.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Bases de cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 50, 2022, p. 554-568. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2174>. Acesso em: 19 nov. 2025.
- PRZEPIORKA, Michell; SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro e. Controvérsias na incidência do ITCMD sobre bens e direitos no exterior após a Emenda Constitucional n. 132/2023. *Interesse Público – IP* n. 148, ano 26. Belo Horizonte, nov./dez. 2024, p. 145-168.
- PRZEPIORKA, Michell; SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro e. O princípio da progressividade e o imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD) em relação à Emenda Constitucional n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024, p. 197-215. DOI: 10.46801/2595-6280.56.8.2024.2527. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2527>.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 369-370.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público* 11. São Paulo, 1970, p. 13.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer. *Revista dos Tribunais* 227/65-6.
- ALEMANHA. *Erbschaftsteuer - und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)* – Lei do Imposto sobre Heranças e Doações, de 17 de abril de 1974, BGBl. I S. 933. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html.
- BRASIL. Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do IBS e sobre a distribuição do produto da arrecadação; institui normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 jan. 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm.
- ESPANHA. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, 19 dez. 1987. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>.

- FRANÇA. *Code Général des Impôts*, art. 768 – “Dettes du défunt”. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006179724/#LEGISCTA000006179724.
- ITÁLIA. *Decreto Legislativo n. 123, de 1º de agosto de 2025 – Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti*. Disponível em: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2025-08-01;123>. Acesso em: 17 out. 2025.
- PORTUGAL. *Código do Imposto do Selo*, aprovado pelo Decreto-Lei n. 150/2000, de 11 de agosto. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/1999-34540175>.
- REINO UNIDO. *Inheritance Tax Act 1984 (ITA 1984)*. London: UK Government. Disponível em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51>.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *U.S. Code – Internal Revenue Code, Title 26 – Estate and Gift Taxes (Sections 2001–2210)*. Washington, D.C.: U.S. Government Publishing Office. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/CFR-2012-title26-vol14/pdf/CFR-2012-title26-vol14-sec20-2053-1.pdf?>.