

CARLA GIOVANAZZI RESSTOM

**CONTORNOS DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO
CAUSA MORTIS E DOAÇÃO**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Doutor Gerd Willi Rothmann

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO - SP

2020

CARLA GIOVANAZZI RESSTOM

**CONTORNOS DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO
CAUSA MORTIS E DOAÇÃO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Doutor Gerd Willi Rothmann.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
SÃO PAULO - SP
2020**

Autorizo a divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação

RESSTOM, Carla Giovanazzi.

Contornos do imposto de transmissão *causa mortis* e doação / Carla Giovanazzi
Resstom. São Paulo: USP / Faculdade de Direito, 2020.

Orientador: Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann

Dissertação (mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-graduação em Direito, área de concentração, Direito Econômico, Financeiro e Tributário, 2020.

1. Introdução. 2. Da origem histórica do imposto de transmissão *causa mortis* e doações e a diferença do imposto de transmissão *inter vivos*. 3. Da regulamentação do imposto de transmissão *causa mortis* e doação. 4. Da regra-matriz de incidência tributária do imposto de transmissão *causa mortis* e doação. 5. Das discussões relacionadas com o imposto de transmissão *causa mortis* e doação. 6. Conclusão.

RESSTOM, Carla Giovanazzi. **Contornos do imposto de transmissão *causa mortis* e doação.** Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

RESUMO

A despeito de o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações ter origem bem remota no direito comparado, assim como no direito brasileiro, ele é muitas vezes negligenciado pelos juristas, sendo tratado em poucas palavras pela doutrina e sempre com conteúdo mais genérico e em grande parte repetitivo.

O presente trabalho tem por objetivo tecer considerações gerais sobre o imposto de transmissão *causa mortis* e doações, analisando-o de forma detalhada, trazendo seu contexto histórico, sua regulamentação pela legislação brasileira, todos os aspectos da regra-matriz de incidência tributária e as discussões que recaem sobre esse tributo.

Palavras-chave: Imposto; *Causa mortis*; e Doações

ABSTRACT

Although the tax on inheritance and donations have a very remote origin in comparative law, as in the Brazilian law, it is often overlooked by jurists, being treated in just few words by the doctrine and always with more generic and repetitive content.

This paper aims to make general considerations about tax on inheritance and donations, analyzing it in detail, bringing its historical context, its regulation by Brazilian law, all aspects of the rule-array of tax incidence and the discussions around this tax.

Keywords: Tax; Inheritance; and Donations

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	11
2 - DA ORIGEM HISTÓRICA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES E A DIFERENÇA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS	13
2.1 - Da origem histórica e da evolução do imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e doações	13
2.2 – Da justificativa para a cobrança do imposto de transmissão <i>causa mortis</i>	18
2.3 - Da diferença entre o imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e doações e o imposto de transmissão <i>inter vivos</i> e da análise da existência de conflitos de competência entre eles	18
3 – DA REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO	20
3.1 - Do imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e doações na Constituição Federal	20
3.2 - Do imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e doações no Código Tributário Nacional	21
3.3 – Análise dos dispositivos do Código Tributário Nacional	24
3.3.1 – Artigo 35 do Código Tributário Nacional	25
3.3.2 – Artigo 38 do Código Tributário Nacional	28
3.3.3 – Artigo 39 do Código Tributário Nacional	29
3.3.4 – Artigo 40 do Código Tributário Nacional	29
3.3.5 – Artigo 41 do Código Tributário Nacional	31
3.3.6 – Artigo 42 do Código Tributário Nacional	33
3.4 – Do imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e doações nas legislações estaduais	33
4 – DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO	38
4.1 – Conceito da expressão “fato gerador” e críticas formuladas a essa expressão	38
4.2 - Aspecto material	41
4.3 - Aspecto temporal.....	48
4.4 - Aspecto espacial	50

4.5 - Aspecto pessoal	53
4.6 - Aspecto quantitativo	56
4.7 - Da função do imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e doação	58
5 – DAS DISCUSSÕES RELACIONADAS COM O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO.....	59
5.1 – Discussões relativas ao aspecto material	59
5.1.1 - <i>Renúncia de herança</i>	59
5.1.2 – <i>Meação e excesso de quinhão e de meação</i>	62
5.1.3 - <i>Usufruto</i>	66
5.1.4 – <i>Fideicomisso</i>	71
5.1.5 - <i>Doação onerosa</i>	73
5.1.6 - <i>Doação a herdeiros, sua reversão e sua nulidade</i>	76
5.1.7 - <i>Alimentos</i>	77
5.1.8 – <i>Morte presumida</i>	79
5.1.9 – <i>Seguro de vida</i>	80
5.1.10 – <i>VGBL e PGBL</i>	81
5.2 – Discussões inerentes ao aspecto temporal	85
5.2.1 – <i>Súmula 113 do Supremo Tribunal Federal</i>	85
5.2.2 – <i>Valor a ser considerado: data da abertura da sucessão versus data da avaliação judicial ou administrativa</i>	86
5.2.3 – <i>Artigo 192 do Código Tributário Nacional</i>	87
5.2.4 – <i>Recolhimento do imposto no inventário</i>	89
5.2.5 – <i>Recolhimento do imposto: conflito entre os artigos 15 e 18 da Lei nº 10.705/00 (Estado de São Paulo)</i>	91
5.3 – Discussões pertinentes ao aspecto espacial.....	92
5.3.1 - <i>Doador com domicílio ou residência no exterior ou de cujus que possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior</i>	92
5.3.2 – <i>O critério espacial no caso dos bens móveis</i>	97
5.4 – Discussões acerca do aspecto pessoal.....	98
5.4.1 - <i>Poderia ser eleito o espólio?</i>	99
5.4.2 – <i>Eleição do cessionário</i>	100
5.4.3 - <i>Sujeito ativo nas doações feitas no bojo de um processo de inventário, arrolamento ou separação judicial</i>	100

5.4.4 - Sujeito ativo nos inventários extrajudiciais	102
5.4.5 – Doações no regime da comunhão parcial ou universal de bens	104
5.5 – Discussões relacionadas à base de cálculo	105
5.5.1 – Dívidas do falecido	105
5.5.2 - Despesas funerárias	108
5.5.3 - Frutos e rendimentos dos bens do espólio	108
5.5.4 - Prêmio ou remuneração do testamenteiro	109
5.5.5 – Honorários advocatícios contratados pelo inventariante	110
5.5.6 - Transmissão da multa	110
5.5.7 – Utilização do IPTU e do ITBI como base de cálculo	111
5.5.8 - IPTU versus ITBI para imóveis urbanos e ITR versus valor médio da terra-nua e das benfeitorias para imóveis rurais	112
5.5.9 - Valor informado na declaração de imposto de renda.....	116
5.5.10 – Promessa de compra e venda	121
5.5.11 – Alienação fiduciária	123
5.5.12 – Abatimento de dívidas que onerem o bem transmitido.....	124
5.5.13 – Valor patrimonial das cotas e participações societárias	125
5.5.14 – Ativos financeiros mantidos em conta conjunta	127
5.5.15 – Consórcio.....	127
5.6 – Discussões relativas à alíquota.....	128
5.6.1 - Aplicação retroativa da Resolução nº 09, em 07 de maio de 1992	128
5.6.2 - Aplicação automática da alíquota fixada pelo Senado Federal	130
5.6.3 - Progressividade de alíquotas	131
5.6.4 - Progressividade de alíquotas e a alíquota máxima de 8%	135
5.6.5 - Progressividade de alíquotas em função do grau de parentesco do falecido	135
5.7 – Outras discussões relevantes.....	137
5.7.1 – Multa por não instauração do inventário.....	137
5.7.2 – Quem possui competência para reconhecer a isenção do imposto sobre transmissão causa mortis no inventário judicial?	141
5.7.3 – Quem possui competência para reconhecer a isenção do imposto sobre transmissão causa mortis no arrolamento sumário?	142
5.7.4 – Artigo 659, § 2º, do Código de Processo Civil versus artigo 192 do Código Tributário Nacional	145

5.7.5 – Discussão relativa à isenção prevista no artigo 6º, I, “a”, da Lei nº 10/705/00 (Estado de São Paulo)	147
5.7.6 – Questões acerca da isenção disposta no artigo 6º, II, “a”, da Lei nº 10/705/00 (Estado de São Paulo)	149
5.7.7 – Atualização do imposto no caso de óbitos e doações ocorridos antes da Lei Estadual nº 10.705/00.....	150
5.7.8 – Simulações entre familiares.....	153
5.7.9 – Decadência e prescrição	154
6 - CONCLUSÃO.....	157
7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	162

1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo tecer considerações gerais sobre o imposto de transmissão *causa mortis* e doações, analisando, em primeiro lugar, seu contexto histórico e, conseqüentemente, sua ligação com o imposto de transmissão *inter vivos*; em segundo lugar, as teorias que justificam a cobrança do imposto sobre sucessões; e, em terceiro e último lugar, estabelecer a diferença entre os dois tributos, bem como a possibilidade de existência de conflitos de competência entre eles.

Posteriormente, essa monografia visa analisar toda a regulamentação do imposto, começando pela Constituição Federal, seguindo pelo Código Tributário Nacional (nesse ponto, serão abordadas as peculiaridades do Código Tributário Nacional, no que tange à regulamentação desse imposto, discutindo a aplicabilidade dos seus dispositivos) e finalizando pelas legislações dos Estados sobre o tributo em comento.

Na sequência, serão trazidos todos os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações (aspecto material, aspecto temporal, aspecto espacial, aspecto pessoal e aspecto quantitativo), delineando, assim, suas principais características e seus contornos, bem como qual a função do referido tributo (fiscal ou extrafiscal).

Ato contínuo, serão abordadas as diversas discussões existentes perante a doutrina, diante do Poder Judiciário e quando de sua aplicação prática, envolvendo referido tributo, analisando de forma detalhada (i) em quais hipóteses cabe a incidência do aludido imposto (Exemplo: usufruto, doação onerosa, meação, entre outros); (ii) em qual momento ele pode ser cobrado; (iii) qual Estado tem competência para cobrá-lo em algumas situações limítrofes (Exemplo: doador com domicílio ou residência no exterior ou *de cuius* que possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, entre outros); (iv) quem pode ser o sujeito ativo nas doações feitas no bojo de um processo de inventário, arrolamento ou separação judicial; (v) quem pode ser o sujeito passivo da relação tributária (Exemplo: espólio, cessionário, entre outros); (vi) qual a base de cálculo pode ser adotada (Exemplo: IPTU *versus* ITBI, valor indicado na declaração do imposto de renda do falecido, entre outros); (vii) quais as peculiaridades envolvendo a alíquota desse imposto (Exemplo: a alíquota pode ser progressiva?, o Estado pode atrelar genericamente o aumento da alíquota

ao aumento da alíquota pelo Senado Federal?, entre outros); e (viii) quem possui competência para reconhecer a isenção do tributo.

Por fim, após o desenvolvimento de todo o conteúdo anterior, serão tecidas as conclusões finais sobre o imposto de transmissão *causa mortis* e doações, trazendo as principais ponderações que a autora do presente trabalho chegou depois do estudo pormenorizado do tema.

6 - CONCLUSÃO

O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação é um dos impostos mais antigos da história da tributação, tendo origem bem remota tanto no direito estrangeiro (Egito), quanto no direito brasileiro (a partir de 1809).

No direito brasileiro, mencionado tributo era tratado inicialmente de forma conjunta com o imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI), sendo que ambos estavam sobre a competência dos Estados.

A partir da Constituição Federal de 1988, foram segregados os impostos, cabendo aos Municípios o imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) e aos Estados o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, assim como foi ampliada a extensão deste último tributo, passando a incidir inclusive sobre bens móveis.

A Constituição Federal definiu ainda a competência no caso de bem imóvel (Estado onde estiver localizado o bem) e de bem móvel (Estado onde se processar o arrolamento, o inventário ou tiver domicílio o doador), determinou, a fim de evitar conflitos de competência, as hipóteses em que a matéria deve ser regulamentada por lei complementar (quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior e quando o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior) e estabeleceu que as alíquotas máximas seriam fixadas pelo Senado Federal.

A título de normas gerais, existe apenas o Código Tributário Nacional, o qual adveio na Constituição Federal anterior, regulamentando justamente aquele antigo tributo estadual único que incidia tanto sobre as transmissões onerosas, quanto sobre as transmissões gratuitas de imóveis. Tal fato ensejou o questionamento por parte da doutrina, se ele teria sido recepcionado pela Constituição Federal, tendo prevalecido o entendimento de que as disposições contidas nos artigos 35, 38, 39, 40 e 42 do Código Tributário Nacional foram recepcionadas para tratar do aludido imposto, ensejando, contudo, as devidas adaptações.

Diante dessa omissão legislativa da União em editar lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, pode o Estado e o Distrito Federal supri-la, em razão de sua competência concorrente plena, prevista no artigo 24, § 3º, da Constituição Federal, em conjunto com o artigo 34, § 3º, § 4º e § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é o que tem sido feito pelos Estados e pelo Distrito Federal, valendo ressaltar que as legislações ordinárias nem sempre observam uma idêntica estrutura tributária, tratando cada Estado da forma que melhor lhe convém acerca da matéria.

Após terem sido estudadas as normas que disciplinam o imposto em questão, com o intuito de delinear o tributo, foi definida a regra-matriz de incidência tributária. A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a transmissão *causa mortis* é composta da seguinte forma: (i) aspecto material – transmissão *causa mortis* de quaisquer bens e direitos; (ii) aspecto temporal – abertura da sucessão (morte do *de cuius*); (iii) aspecto espacial – no caso de bem imóvel, Estado onde se localizar o bem e, no caso de bem móvel, Estado onde se processar o arrolamento ou o inventário; (iv) aspecto pessoal – Estado ou Distrito Federal (sujeito ativo) e herdeiro ou legatário (sujeito passivo); e (v) aspecto quantitativo – valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim entendido seu valor de mercado (base de cálculo) e varia de Estado para Estado, podendo chegar em até 8% (alíquota).

Por outro lado, a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a transmissão por doação é composta do seguinte modo: (i) aspecto material – transmissão por doação de quaisquer bens e direitos; (ii) aspecto temporal - se se tratar de bem imóvel, é o registro e, se se tratar de bem móvel, é a tradição, seguida, dependendo do caso, do respectivo registro; (iii) aspecto espacial - no caso de bem imóvel, Estado onde se localizar o bem e, no caso de bem móvel, Estado onde tiver domicílio o doador; (iv) aspecto pessoal – Estado ou Distrito Federal (sujeito ativo) e donatário ou doador (sujeito passivo); e (v) aspecto quantitativo – valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim entendido seu valor de mercado (base de cálculo) e varia de Estado para Estado, podendo chegar em até 8% (alíquota).

No que tange ao aspecto material, não incide o imposto de transmissão *causa mortis* e doação sobre (i) a renúncia da herança pura e simples, salvo se destinada a uma pessoa em específico; (ii) a meação, mas, havendo excesso de meação ou de quinhão, o excesso é tributado como doação; (iii) a extinção do usufruto em razão do falecimento do usufrutuário; (iv) a extinção do fideicomisso, provocando a transmissão do direito ao fideicomissário (há a incidência na instituição do fideicomisso); (v) a doação onerosa; (vi) o reconhecimento da nulidade de uma doação e colação do valor recebido em adiantamento de legítima, incidindo, contudo, na revogação de uma doação; (vii) os alimentos; (viii) morte presumida; (ix) o seguro de vida; e (x) o VGBL (o PGBL é tributado).

Em relação ao aspecto temporal, observou-se que (i) a Súmula nº 113 do Supremo Tribunal Federal não impede que uma lei estadual fixe a data da morte do autor da herança como o instante correto para cálculo do montante devido; (ii) o artigo 10, § 2º, da Lei nº 10.705/00 (Estado de São Paulo), apesar de ter seguido o quanto disposto na Súmula nº 113 do Supremo Tribunal Federal, violou o artigo 155, I, da Constituição Federal, combinado com o artigo 1.784 do Código Civil, dos quais se extrai que a data do óbito do falecido é o

aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis*; (iii) constata-se que o aspecto temporal se dá com a abertura da sucessão (data do falecimento), mas a exigibilidade do tributo fica condicionada a precisa identificação do patrimônio e dos herdeiros, consoante artigo 192 do Código Tributário Nacional; (iv) considerando que a exigibilidade do tributo fica condicionada a precisa identificação do patrimônio e dos herdeiros, nos moldes do artigo 192 do Código Tributário Nacional, o Estado pode fixar um prazo para recolhimento do tributo e, sendo desrespeitado esse prazo, aplicar multa e juros, desde que também admita a suspensão desse prazo nas hipóteses em que a demora ocorrer por motivos inerentes ao Poder Judiciário; e (v) apesar de o artigo 18 da Lei nº 10.705/00 admitir a antecipação do pagamento do tributo para antes da celebração do contrato, deve ser considerado como ocorrido o fato gerador apenas e tão-somente na data da celebração do contrato de doação, consoante artigo 15 da Lei nº 10.705/00.

No que concerne ao aspecto espacial, constatou-se que (i) enquanto não houver a edição de uma lei complementar para regulamentar o quanto disposto no artigo 155, § 1º, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal não podem exigir o imposto no caso de o doador ter domicílio ou residência no exterior ou de o falecido possuir bens, ser residente ou domiciliado ou tiver o seu inventário processado no exterior; e (ii) não pode prevalecer a prática de alguns Estados de cobrar o imposto de transmissão por doação quando o critério fixado estiver em desacordo com o artigo 155, § 1º, I e II da Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade, de modo que a doação será sempre tributada pelo Estado onde o doador residir, independentemente do local em que ocorra a entrega do objeto da doação, onde seja aperfeiçoado o contrato ou onde resida o donatário.

Quanto ao aspecto pessoal, apurou-se que (i) os herdeiros e legatários são os sujeitos passivos do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, podendo, no máximo, o espólio ser o responsável tributário; (ii) tendo em vista que a legislação elege o donatário como sujeito passivo do imposto sobre a transmissão por doação, não faz qualquer sentido a legislação dispor sobre a eleição do cessionário como sujeito passivo; (iii) em relação ao imposto devido em decorrência de doação de bens móveis, formalizada no bojo de um processo de inventário, de arrolamento ou de separação judicial, o sujeito ativo poderá, a depender da corrente doutrinária adotada, ser o Estado em que estiver tramitando o processo (já que a doação ocorreu no seio do processo) ou o Estado onde o doador tiver seu domicílio, pois se trata de doação e, nas doações, o imposto cabe ao Estado em que o doador tem domicílio; (iv) com base no artigo 8º da Lei nº 8.935/94, combinado com o artigo 155, §1º, II, da Constituição Federal, no caso de inventário extrajudicial, o contribuinte pode livremente

escolher o tabelião de notas, independentemente do domicílio das partes e da situação dos bens, e, por conseguinte, em qual Estado serão tributados os bens móveis pelo imposto sobre a transmissão *causa mortis*; e (v) nas doações a terceiros realizadas por cônjuges ou companheiros que tenham adotado o regime da comunhão parcial ou universal de bens, o casal será considerado como um único doador, de modo que ocorrerá só um fato gerador.

No que se refere ao aspecto quantitativo (base de cálculo), verificou-se que não compõe a base de cálculo do imposto sobre a transmissão *causa mortis* (i) as dívidas do falecido; (ii) as despesas funerárias; (iii) os frutos e rendimentos dos bens do espólio; (iv) o prêmio ou remuneração do testamenteiro; (v) honorários advocatícios contratados pelo inventariante. Ademais, os herdeiros respondem pelo pagamento da multa fiscal se esta tiver sido inscrita em dívida ativa anteriormente ao falecimento do *de cuius*. Além disso, a base de cálculo deverá ser apurada sobre (i) o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel; (ii) o valor das prestações pagas até a data do óbito, no caso de alienação fiduciária, salvo se ela contiver cláusula de seguro, hipótese em que será considerado o valor total do bem; (iii) o desconto das dívidas que onerem o bem, na hipótese de doação de bem com dívidas; (iv) no caso de ações de empresas negociadas na Bolsa de Valores, a cotação média alcançada na Bolsa de Valores na data do óbito, e, no caso de ação, quota social ou participação em empresas de capital fechado, valor apurado por meio do balanço patrimonial; (v) o extrato bancário da data do óbito, presumindo a solidariedade entre os correntistas; e (vi) apenas as parcelas pagas antes da abertura da sucessão, na hipótese de consórcio. Acrescente-se que, apesar de o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) incidirem sobre o valor de mercado, tais bases de cálculo não se aplicam ao imposto ora estudado. Constatou-se também que a utilização como base de cálculo do valor venal de referência do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), divulgado ou utilizado pelo Município, em se tratando de imóvel urbano e dos valores médios da terra-nua e das benfeitorias divulgados pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade, em se tratando de imóvel rural, viola o princípio da legalidade. Por fim, não deve ser utilizado como base de cálculo o valor indicado na informação de rendimento isento e não tributável da declaração de imposto de renda, já se que se tratam de impostos distintos, com regras próprias.

Quanto ao aspecto quantitativo (alíquota), averiguou-se que (i) a Resolução nº 09/92 somente passou a ser válida, a partir do exercício de 1993, quando então os Estados ficaram autorizados a fixar as alíquotas dos impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação em

até 8%; (ii) não pode o Estado ou o Distrito Federal editar lei, afirmando genericamente que a alíquota do seu imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação é igual à alíquota máxima fixada pelo Senado Federal, de forma que, se este alterar a alíquota máxima, imediatamente a alíquota estadual se tenha por alterada; (iii) é admitida a progressividade de alíquotas, mas a Resolução do Senado Federal nº 9/92, ao fixar uma alíquota máxima muito baixa de, no máximo, 8%, não se ateu ao perfil constitucional do imposto de transmissão *causa mortis* e doações, impedindo uma efetiva progressividade; e (iv) não é admitida a progressividade de alíquotas em função do grau de parentesco.

Outras questões que também foram levantadas e, a partir delas, concluiu-se que (i) não cabe multa, nos inventários feitos por escritura pública, desde que os herdeiros façam uma escritura de nomeação de inventariante dentro do prazo de sessenta dias; (ii) as Leis Estaduais não podem aplicar sanções pecuniárias a não abertura da sucessão; (iii) compete ao juiz do processo de inventário declarar a isenção; (iv) nos casos de arrolamento sumário, o juiz não tem competência para reconhecer a isenção, mas o processo deve ficar sobrestado até que haja a prolação de despacho administrativo, apreciando o pedido da isenção; (v) não há conflito entre o disposto no artigo 659, § 2º, do Código de Processo Civil e o previsto no artigo 192 do Código Tributário Nacional; (vi) existem discussões sobre qual a interpretação mais correta a ser dada ao artigo 6º, I, “a”, da Lei Estadual nº 10.705/00 (Estado de São Paulo), a fim de evitar que a aplicação pura e simples da norma cometa injustiças; (vii) as doações ocorridas durante o ano civil após o donatário e/ou o doador mudarem de domicílio, seja pra outro Estado, seja para o exterior, e as doações feitas de imóveis situados em outros Estados não poderiam ser consideradas para observância do limite de 2.500 UFESPs necessários para a concessão da isenção prevista no artigo 6º, II, “a”, da Lei Estadual nº 10.705/00 (Estado de São Paulo); (viii) para os óbitos ocorridos entre 1966 a 2001, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, apesar da omissão legislativa, admite a correção monetária, divergindo como essa deva ser viabilizada: (viii.a) base de cálculo da data do óbito corrigida pela UFESP ou (viii.b) base de cálculo do momento do efetivamente recolhimento do tributo; (ix) simulações entre familiares devem ser adotadas com o devido cuidado; e (x) a doutrina diverge muito acerca de qual a natureza jurídica do lançamento no caso do imposto sobre transmissão *causa mortis* e, por conseguinte, qual o prazo decadencial e prescricional que tal tributo se sujeita, bem como a data de início de cada um desses prazos.

7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7. Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

ALMEIDA, Ingrid Noetzold de. *ITCMD: a competência espacial para arrecadação do ITCMD na transmissão causa mortis de bens móveis, títulos e créditos no inventário extrajudicial*. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/40864/itcmd-a-competencia-espacial-para-arrecadacao-do-itcmd-na-transmissao-causa-mortis-de-bens-moveis-titulos-e-creditos-no-inventario-extrajudicial>. Acesso em 16.01.2020.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

AMORIM, Sebastião; e OLIVEIRA, Euclides de. *Inventários e Partilhas – Direito das Sucessões: Teoria e Prática*. 23. Ed. São Paulo: LEUD, 2013.

ARAÚJO, Petrônio Baptista de. *O imposto sobre a transmissão de propriedade*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

_____. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – CTN Comentado*. 14 Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17. Ed. atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Método, 2006.

BARROS, Hamilton de Moraes e. *Comentários ao código de processo civil*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

_____. *Curso de Direito Constitucional*. 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: Teoria e Comentários*. 2. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Edição do próprio autor, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *A alíquota do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação*. Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário Constitucional e Administrativo, São Paulo, nº 13, 1ª quinzena de julho, 1992.

_____. *Imposto estadual sobre doações*. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD: Estudo das Regras-Matrizes de Incidência. In *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). Rio de Janeiro, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNEIRO, Cláudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Imposto sobre Doação – Entidades Filantrópicas – Imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal – Inconstitucionalidade da Lei Paulista n. 10.085/00 – Questões Conexas*. Revista de Direito Tributário nº 81. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Pythagoras; SILVA, Priscila Stela Mariano da; e SOUZA, Luiz Fernando Lockmann e. *Estado de São Paulo tem entendimento controverso na cobrança de ITCMD*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jul-01/opinio-estado-sp-tese-controversa-cobranca-itcmd>. Acesso em 14.01.2020.

CASSETTARI, Christiano. *Separação, divórcio e inventário por escritura pública: teoria e prática*. 2. Ed. São Paulo: Método, 2007.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até EC nº 42, de 19-12-2003*. 16. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 15. Ed, São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COELI, Andréa Medina. *Código tributário nacional: lei 5.172, de 25 de outubro de 1996: comentado e anotado*. Volney Zamenhof de Oliveira Silva (Coord.). Campinas: Interlex Informações Jurídicas, 2001.

COSTA, Alcides Jorge. História do direito tributário – I e II. In: Roberto Ferraz (Coord.). *Princípio e limites da tributação*. São Paulo: Quartier latin, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. Ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotação ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DIAS, Maria Berenice. *Manual das Sucessões*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 6: Direito das sucessões. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. 2. Ed. anotada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

_____. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FEDERIGHI, Wanderley José; e NISHIYAMA, Adolfo Mamoru. *Direito tributário*. 4. Ed. Alexandre de Moraes (Coord.). São Paulo: Atlas, 2008.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERNANDES, Odmir. *Código Tributário Nacional Comentado*. Vladimir Passos de Freitas (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Impuesto a la transmisión gratuita de bienes*. Buenos Aires: El Ateneo, 1937.

FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 4. Ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Aspectos do imposto sobre a transmissão de bens “causa mortis” e doação (ITBCMD)*. Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo nº 18. São Paulo, 2ª quinzena de setembro de 2001.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2019.

GODOY, Cláudio Luiz Bueno de. *Código Civil comentado*. César Peluso (org.). São Paulo: Manolé, 2017.

GOMES, Orlando. *Sucessões*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

GRECO, Marco Aurélio; e LORENZO, Anna Paola Zonari de. *Lançamento no ICMS; Imposto estadual de transmissão e doação de bens ou direitos*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). Curso de direito tributário. 7. Ed. São Paulo: Saraiva.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 16. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de Direito Tributário*. Elizabeth Nazar Carrazza, prefácio. Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery (coords). 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

JÚNIOR, Antônio Carlos Petto. *Causa perplexidade a manutenção de multa ilegal do ITCMD pelo Fisco paulista*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-16/antonio-petto-cobranca-multa-ilegal-itcmd-fisco-sp>. Acesso em 09.01.2020.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de direito processual civil*. Vol. II. 52. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

JÚNIOR, Nelson Nery; e NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil anotado*. 2. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

JÚNIOR, Roberto Biava. *A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o 'de cujus' possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior – análise da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses*. Revista de Direito Tributário Atual nº 26, 2011.

KRUKOSKI, Cristiane Aparecida Moreira. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2002.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Marcelo Magalhães Peixoto; e Rodrigo Santos Masset Lacombe (Coord.). São Paulo: MP Editora, 2005.

LONGO, José Henrique. *Planejamento sucessório*. São Paulo: Noeses, 2014.

LOPES, Lafredo Lisboa Vieira. *Imposto sobre transmissão "causa mortis" – decadência*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais (25-26), 1983.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário brasileiro*. Niterói: Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 1º a 95*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Curso de direito tributário*. 37. Ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MAGALHÃES, Humberto Piragibe; e MALTA, Christovão Piragibe Tostes. *Dicionário jurídico*. Rio de Janeiro: Edições Trabalhistas S/A, s/d.

MARINUCCI, Sidnei Camargo. *Imposto de Renda e imposto causa mortis no processo de inventário*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-07/sidnei-marinucci-imposto-renda-imposto-causa-mortis-processo-inventario>. Acesso em 09.01.2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão “Causa Mortis” e por doação de bens e recursos recebidos do exterior – inteligência do artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 99. São Paulo: Escrituras, 2003.

MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*. Dissertação (mestrado em direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1998.

MEDINA, José Miguel Garcia. *Novo Código de Processo Civil comentado*. 5. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. Ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 3. Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1973, Vol. LX.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 1975, Tomo I.

MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 5. Ed. São Paulo: Martins, 1974.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NADER, Paulo. *Curso de direito civil: direito das sucessões*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NICÁCIO, Antonio. *Imposto sobre a transmissão de bens móveis e de direitos a ele relativos: comentários ao CTN*. In: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; e MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). V. 2. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Debates tributários [por] Ruy Barbosa Nogueira e colegas*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1975.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. *Tributação da transmissão de bens por sucessão hereditária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 68. São Paulo: Dialética, maio de 2001.

PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRRF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. Ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: direito das sucessões*. Atualização de Carlos Roberto Barbosa Moreira. 24. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PETRY, Rodrigo Caramori. *Direito Constitucional Tributário Comparado: a Tributação nas Constituições do Brasil e Outros Países*. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, 2014.

PIKETTI, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014.

PRADO, Clayton Eduardo. *O imposto sobre transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos – Regra-matriz de incidência, isenção, lançamento, decadência e prescrição*. Dissertação (mestrado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007.

ROCHA, João Marcelo. *Direito Tributário*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2008.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Curso de direito tributário*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: direito das sucessões*. 26. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

ROSAS, Roberto *A base de cálculo do ITBI*. Revista Tributária e de Finanças Públicas 35/103. Direito Sumular. São Paulo: RT, 1986.

ROTHMANN, Gerd Willi. *O princípio da legalidade tributária*. São Paulo: Revista Forense V. 248, 1974.

SALABERRY, Fernando de Moraes; e FERREIRA, Samuel Alves. *ITCMD – Reflexões sobre a hipótese de incidência na doação*. In Estudos em homenagem a José Monteiro de Barros: direito tributário. CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; e FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (Coords.). 1. ed. São Paulo: MP Ed., 2010.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 11. Ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. Discriminação de competências e competência residual. In *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). São Paulo: Dialética, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

SOARES, Milton Delgado. *O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SOUSA, Leandro Eloy. *A não incidência de ITBI e ITCMD na cessão de direito de superfície para Fundos de Investimento imobiliário (FII)*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 231, Dezembro de 2014.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional e as Normas Gerais do Sistema Tributário. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

_____. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. *Proposta de adicional de ITCMD da União é inconstitucional*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-31/proposta-adicional-itcmd-uniao-inconstitucional>. Acesso em 09.01.2020.

_____. *Regime constitucional do ITCMD nas doações de bens, créditos e direitos*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-24/consultor-tributario-regime-constitucional-itcmd-doacoes-bens-creditos-direitos>. Acesso em 09.01.2020.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário – atualizado até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC*. 20. Ed. Rev. e atual. por Silvia Faber Torres. Rio de Janeiro: Editora Processo, 2018.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VELOSO, Zeno. *Lei n. 11.441, de 04.01.2007 – aspectos práticos da separação, divórcio, inventário e partilha consensuais*. Belém: Anoreg, 2008.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema no direito positivo*. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; e TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil: Processo Cautelar e Procedimentos Especiais*. 13. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

WEISS, Fernando Lemme. *O imposto de transmissão causa mortis e a partilha extrajudicial*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 146. São Paulo: Dialética, abril de 2007.

WHITACKER, Fernando Brandão. Perfil Constitucional do ITCMD e o seu Tratamento pela Legislação do Estado de São Paulo. In: Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa (Coord.). Julcira Maria de Mello Vianna Vianna e Claudio de Abreu (Org.). *Impostos em espécie: perspectiva sistemática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

XAVIER. Alberto. *Manual de direito fiscal*. V. 1. Lisboa: s.n., 1981.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

Sítios eletrônicos:

<http://www.stf.jus.br>

<http://www.stj.jus.br/>

<http://www.tjsp.jus.br/>

<http://www.tjrj.jus.br/>

<https://www.tjmg.jus.br/portal-tjmg/>

<https://www.tjms.jus.br/>