

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

Carolina Michalani Ferreira de Sena

Controvérsia no entendimento de “valor venal do imóvel”: a inconstitucionalidade da adoção da base de cálculo do ITBI como base de cálculo do ITCMD no tocante a bens imóveis urbanos no estado de São Paulo

**São Paulo – SP
2023**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Carolina Michalani Ferreira de Sena

Controvérsia no entendimento de “valor venal do imóvel”: a inconstitucionalidade da adoção da base de cálculo do ITBI como base de cálculo do ITCMD no tocante a bens imóveis urbanos no estado de São Paulo

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica-SP como requisito básico para a conclusão do Curso de Direito.

Orientador: Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza

**São Paulo – SP
2023**

RESUMO

Este trabalho aborda a controvérsia relacionada à base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo, com foco na interpretação da Receita Estadual. A principal questão gira em torno da utilização do valor venal do imóvel constante da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) como referência para o cálculo do ITCMD, em vez do valor venal do imóvel constante do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). A majoração do imposto por meio de decretos estaduais tem gerado inúmeras discussões sobre sua constitucionalidade e legalidade. A jurisprudência tem desempenhado um papel relevante na busca por uma interpretação adequada da legislação tributária, com várias decisões judiciais reconhecendo a ilegalidade da majoração da base de cálculo do ITCMD e determinando que o valor venal do imóvel para fins de IPTU seja a referência apropriada. A não unanimidade no entendimento e o acúmulo de ações judiciais e administrativas destacam a necessidade de uma solução definitiva para a controvérsia, promovendo segurança jurídica.

Palavras-chave: ITCMD, base de cálculo, valor venal, controvérsia tributária.

ABSTRACT

This paper addresses the controversy related to the tax base of Inheritance and Donation Tax (ITCMD) in the state of São Paulo, with a focus on the interpretation of the State Revenue Department. The main issue revolves around the use of the market value of the property as stated in the calculation base of the Tax on the Transfer of Real Estate Ownership (ITBI) as a reference for calculating ITCMD, rather than the market value of the property as indicated in the Property Tax (IPTU) assessment. The increase in the tax through state decrees has sparked numerous discussions regarding its constitutionality and legality. Jurisprudence has played a significant role in seeking an appropriate interpretation of tax legislation, with several court decisions recognizing the illegality of increasing the tax base of ITCMD and determining that the market value of the property for IPTU purposes is the appropriate reference. The lack of unanimity in understanding and the accumulation of legal and administrative actions highlight the need for a definitive solution to the controversy, promoting legal certainty.

Keywords: ITCMD, tax base, market value, tax controversy.

DEDICATÓRIA E AGRADECIMENTOS

Este trabalho é dedicado, principalmente, à minha querida mãe Thais (*in memoriam*). Por tudo o que foi, é e sempre será em minha vida, por todo o apoio e amor incondicional, e por tudo que me ensinou. Sua vida e sua morte inspiram minha vontade de mudança e de sempre fazer o certo, independentemente de qualquer situação. Continue olhando por nós, com amor e zelo, do melhor lugar que puder estar.

Ao meu pai, Bisnamut Pedro, por sempre ter demonstrado a mim e aos meus irmãos o caminho mais digno a ser seguido. Por me ensinar a caminhar com as próprias pernas; por ter me mostrado o valor do trabalho digno, e por lutar para que seus filhos pudessem ter uma infância e uma vida mais doces do que as que o senhor teve. Obrigada por me ajudar a chegar até aqui.

Ao Horácio, meu companheiro de mais de meia década. Seu apoio nos momentos mais deleitosos de minha vida, e nos mais difíceis e sombrios me possibilitam estar de pé, com disposição e força, todos os dias. Por tudo o que fomos e somos, por tudo que estamos construindo juntos, e principalmente por todo o amor, companheirismo, respeito e resiliência de todos os dias. Sem o seu apoio e seu amor, jamais teria conseguido chegar até aqui com a maior tranquilidade possível, mesmo em meio aos percalços.

Aos meus avós, Lurdes e Arnaldo, por todo o apoio e ensinamentos ao longo dos anos. Por nunca terem desistido de mim, e por sempre terem acreditado em meu potencial e minhas ideias. Por terem sido parte fundamental na escolha do tema desta tese, e por terem colaborado diretamente com a construção dela. Vou sempre lutar por vocês, defendendo-os de todos os males que puder, da mesma forma que lutaram por mim e minha mãe. Aos meus tios, Eloi e Claudia, por sempre estarem presentes nos momentos bons e ruins, e por agirem como instrumento de luz e amor nas vidas de quem quer que cruze seus caminhos.

À minha querida madrastra Catia, e aos meus irmãos José Francisco, Maria Luiza e Maria Heloisa, pelo amor e pelo suporte de cada dia. Pela troca, pelos ensinamentos, pelo carinho, pelos sentimentos, e pelo acolhimento. Vocês dão cor e alegria a todos os meus dias.

Ao Thiago e à Anne, por terem me garantido teto e afeto durante o período mais conturbado da minha graduação. Por sempre estarem disponíveis para me ajudar e dividir a vida comigo, e por confiarem no meu potencial enquanto futura profissional do Direito e, sobretudo, enquanto pessoa e mulher.

Aos meus avós, Manoel (*in memoriam*) e Ondina, por sempre terem me guiado pelos melhores caminhos, e por terem conduzido nossa família conforme os seus próprios

aprendizados da vida. Aos meus padrinhos, Valéria e José Francisco, deixo o agradecimento e o carinho por terem sempre cuidado para que nossa família pudesse se manter firme e estável, nos passando ensinamentos valiosos como o respeito e o cuidado.

Ao Gian Lucca e à Ana Luiza, meus melhores amigos de vida, e que tive o prazer de acompanhar a jornada até seu noivado. O conforto que a presença de vocês me traz é indescritível, e só posso agradecer por terem segurado minha mão em todos os momentos dos nossos 24 anos (até agora).

À minha sogra, Fátima. O carinho e o acolhimento da senhora foi e permanece sendo algo fundamental na minha vida. Agradeço por todo o direcionamento, pela troca, pelos conselhos, e por permitir que eu ingressasse na família com tanto amor e carinho, sempre me recepcionando como a uma filha.

Ao meu sogro, Horácio (*in memoriam*), agradeço pelo amor incondicional que despendeu a mim desde o primeiro momento, e principalmente por sempre acreditar na minha capacidade de chegar ao fim do Curso de Direito. Que o senhor possa sempre olhar por nós com amor e alegria.

Com profunda gratidão e respeito, dedico esta tese a um dos maiores nomes do Direito Tributário Brasileiro, o Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza, cuja orientação e sabedoria foram fundamentais na realização deste trabalho. Sem sua orientação, certamente não teria sido possível desenvolver ideias sobre esta tese.

Aos meus estimados mestres, o Sr. Emílio Frederico Perilo Kühl, e o Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito Anderson Cortez Mendes, da 9ª Vara Cível do Foro Regional II, de Santo Amaro, quem tanto me ensinaram sobre ética profissional, prática contenciosa, atenção e zelo ao jurisdicionado e, sobretudo, por terem me possibilitado entender que nem sempre podemos mudar a vida das pessoas, mas saber que, em algumas vezes, podemos ter um impacto positivo em suas vidas faz nosso trabalho ter sentido. Obrigada por tanto terem me ensinado nos anos que trabalhamos juntos.

Ao Felipe Yoshio Martins Tsutsui, grande amigo que tive o privilégio de encontrar pelos corredores da Pontifícia, mantenho meu respeito e agradeço a troca que pudemos ter durante estes anos. Sabemos que não foi fácil, mas é com enorme satisfação que superamos nossos desafios dentro e fora da Universidade para que pudéssemos chegar até o fim com êxito.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
1.1. DO CONCEITO DE TRIBUTO E IMPOSTO, E DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	2
1.2. DO ITCMD	6
1.2.1. COMPETÊNCIA	8
1.2.2. INCIDÊNCIA	10
1.2.3. NATUREZA DO ITCMD	12
2. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	14
2.1. CRITÉRIO MATERIAL	15
2.2. CRITÉRIO TEMPORAL	16
2.3. CRITÉRIO PESSOAL	17
2.4. CRITÉRIO ESPACIAL	18
2.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO	20
3. VALOR VENAL	21
3.1. CONCEITO DE VALOR VENAL DO IMÓVEL	30
3.2. BASE DE CÁLCULO DO IPTU NA CIDADE DE SÃO PAULO	30
3.3. BASE DE CÁLCULO DO ITBI NA CIDADE DE SÃO PAULO	32
4. DA ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE IMPOSTOS - DECRETO, LEI ORDINÁRIA OU LEI COMPLEMENTAR?	24
5. DA AVALIAÇÃO DO VALOR DE MERCADO DOS IMÓVEIS PELO FISCO	29
6. DA NÃO UNANIMIDADE NO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A QUESTÃO 32	
6.1. DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A QUESTÃO	46

6.2. DA INTERPOSIÇÃO DE AÇÃO PELA OAB, PUGNANDO PELO RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DO RITCMD E DE SUA ALTERAÇÃO	37
7. CONCLUSÃO E ENCERRAMENTO	53
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como propósito uma análise minuciosa das normas dispostas pelo ordenamento jurídico brasileiro no que concerne à determinação do "valor venal do imóvel" como base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), com especial atenção ao entendimento adotado pelo Estado de São Paulo em relação a essa questão. De forma crítica e embasada, almeja-se uma compreensão profunda sobre a prática recorrente da Receita Estadual de São Paulo, que estabelece que a base de cálculo do ITCMD deve ser equivalente ao valor venal do imóvel urbano utilizado para a apuração do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), em detrimento do valor venal do imóvel urbano estabelecido no lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Nesses termos, considera-se, ainda, que se trata de um dos impostos mais antigos da história da tributação¹. No Direito Romano, já na época de Augusto, segundo a historiadora Carmen López-Rendo², as transmissões *causa mortis* eram tributadas pelo instituto da *vicesima hereditatum*, o qual deduzia a vigésima parte (5%) do valor transferido por herança, existindo ou não testamento para regular a sucessão.

No Brasil, por sua vez, encontra-se a tributação da herança desde a chegada da Família Real ao país, em 1808. O Alvará de 17 de junho de 1809 estabelecia a tributação de heranças e legados sob uma alíquota de 10%, quando referentes a parentes até o segundo grau. A alíquota aumentava para 20%, no caso de parentes além do segundo grau. Grande mudança na aplicação do imposto se verificou a partir da Constituição de 1946, visto que a tributação passou a atingir apenas as transmissões de bens imóveis, disposição que permaneceu na Constituição de 1967. Desse modo, a tributação de bens móveis só voltou a aparecer na atual Constituição Federal de 1988, aplicando-se a "*quaisquer bens ou direitos*", como diz o texto do art. 155, I da Constituição. De certa maneira, é possível afirmar que o tratamento atual do ITCMD é mais semelhante a suas raízes históricas mais antigas, inspiradas nos princípios romanos, ainda que as realidades estatais contemporâneas sejam muito diferentes daquelas verificadas no passado³.

¹ SILVA, Magda Cristiane; SILVA, K. S. A DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NOS PROCESSOS DE INVENTÁRIO E SUAS PROBLEMÁTICAS. Seminário de Iniciação Científica e Seminário Integrado de Ensino, Pesquisa e Extensão (SIEPE), [S. l.], 2018. Disponível em: <https://periodicos.unoesc.edu.br/siepe/article/view/18621>. Acesso em: 14 out. 2023.

² LÓPEZ-RENDO, Carmen. De la vicesima hereditatum al impuesto sucesorio en el derecho español, Revista internacional de derecho romano, abril 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, acesso em 24.11.2016, p. 190.

³ SEGUNDO, Hugo de B. M. e MACHADO, Raquel C. R. Contribuições do Direito Romano ao Disciplinamento do Imposto Sucessório no Brasil. Acesso em 14 out. 2023. Disponível em: https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-R-2021-10103301046

Assim, pois, tem-se que essa problemática é de extrema relevância, uma vez que a adoção da base de cálculo do ITBI como base de cálculo do ITCMD tende a aumentar o ônus tributário de maneira injusta, prejudicando os contribuintes que frequentemente se veem obrigados a arcar com uma carga tributária superior à que deveriam suportar. Essa prática também culmina na crescente judicialização da questão, inundando o sistema judiciário brasileiro com ações judiciais repressivas e protetivas. Tamanho é o reconhecimento dessa inconstitucionalidade que a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) impetrou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) junto ao Supremo Tribunal Federal (STF) questionando a constitucionalidade das leis paulistas 10.705/01 e 10.992/01, bem como do Decreto 46.655/02, que instituíram as normas relativas à aplicação do ITCMD no Estado de São Paulo.

Nesse contexto, este trabalho visa não apenas expor a discrepância nas decisões tomadas pela autoridade tributária do Estado de São Paulo quando se trata da avaliação dos valores venais de imóveis urbanos, mas também discutir a inconstitucionalidade do Decreto 55.002, promulgado em 09 de novembro de 2009 pela Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, que objetivou alterar o Decreto 46.655, de 01 de abril de 2002, da mesma autoridade (Regulamento do ITCMD, ou RITCMD), resultando em uma clara majoração da base de cálculo do referido imposto, em contrariedade às diretrizes judiciais.

Consequentemente, este trabalho tem por finalidade principal demonstrar a inconstitucionalidade da adoção do "valor venal do imóvel" com base no ITBI como referência para a base de cálculo do ITCMD, propondo a base de cálculo do IPTU como alternativa mais adequada. Além disso, busca-se compreender os critérios teóricos subjacentes à determinação do valor venal do imóvel para o IPTU na cidade de São Paulo e como esses critérios são aplicados em casos concretos.

1.1. Do Conceito de Tributo e Imposto, e dos Princípios Tributários

Para compreender a complexidade da controvérsia relacionada à base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e sua relação com o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), é fundamental iniciar com uma análise dos conceitos fundamentais de tributo e imposto, tanto em um contexto nacional quanto internacional.

Em primeiro lugar, é importante compreender que o entendimento de tributo, no mundo jurídico, é distinto daquele entendimento tido em outras áreas de conhecimento (Ataliba, p.23). Tendo em vista que o art. 3º do Código Tributário Nacional traz a definição de que o tributo deve ser uma prestação pecuniária *compulsória*, em moeda ou cujo valor nela se possa

exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, e que esteja instituída na legislação, de forma a ser cobrada por autoridade administrativa competente para tanto.

Corroborando a disposição legal apresentada, a doutrina pátria costuma apresentar semelhantes definições de tributo, destacando a posição estatal ativa de instituição do tributo e a posição passiva daqueles a quem a lei designa o cumprimento da obrigação tributária. No entendimento de Geraldo Ataliba⁴, por exemplo:

(...) define-se tributo como obrigação pecuniária, ex-lege, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).(Ataliba, 2000)

No mesmo sentido, o entendimento de Alfredo Augusto Becker⁵ sobre a norma tributária:

A regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de sujeito ativo, um Órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica. A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma determinada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação. O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.(Becker, 2002)

Entende-se, portanto, que o tributo é uma obrigação de natureza tributária imposta aos contribuintes de acordo com as disposições legais e regulamentares, sem a necessidade de uma contraprestação direta do Estado. Os tributos são classificados em várias categorias, divididas pela própria Constituição Federal, ao estabelecer a competência tributária dos entes federativos. O art. 145 da CF/88 dispõe:

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.*

⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2000

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

Uma classificação jurídica dos tributos deve levar em conta a norma jurídica como critério de distinção e, por isso, deve respeitar o texto constitucional anteriormente citado, o qual já estabelece uma classificação tributária e ainda define a competência de cada ente político na instituição dos tributos. Sendo assim, tributo é o gênero do qual são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (Carrazza, 2013), sendo que a própria Constituição Federal dita, em seu art. 145, incisos I, II e III, respectivamente, que os entes federativos são credenciados a criar impostos, taxas e contribuições de melhoria⁶.

No que tange mais especificamente aos impostos, pois, importante salientar que, ainda na visão de Roque Antonio Carrazza, podem ser definidos como “*uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal*”⁷, sendo, portanto, considerado um tipo de tributo não vinculado. Ainda, vale frisar que são arrecadados, principalmente, com o intuito de prover os recursos necessários para que o Estado cumpra suas funções e obrigações perante a sociedade, incluindo a prestação de serviços públicos, a manutenção da ordem pública e o financiamento de políticas sociais, tendo, portanto, natureza predominantemente fiscal.

No Brasil, alguns dos principais princípios que norteiam o âmbito tributário podem ser o (i) princípio da segurança jurídica; (ii) princípio da isonomia; (iii) princípio da capacidade contributiva; e (iv) princípio da legalidade tributária.

A respeito do princípio da segurança jurídica, na visão de Regina Helena Costa⁸, pode-se entender que é lido com reflexo no que pactua o art. 5º, caput, da Constituição Federal, de forma que entendemos que se trata de um direito fundamental e de uma garantia do exercício de outros direitos fundamentais. Ainda, segundo Geraldo Ataliba⁹, a segurança jurídica é “*a essência do próprio Direito*” (Ataliba, 2006), pautando-se nos pilares de certeza e igualdade. Frise-se, ainda, que vários dos princípios constitucionais pautam-se justamente na noção da segurança jurídica nas relações tributárias.

De forma a aprofundar a análise sobre o princípio da isonomia, tendo por base o que considera o art. 5º, caput, CF, bem como seu inciso I, pode ser este considerado um dos princípios mais importantes de todo o ordenamento jurídico. É possível compreender o termo igualdade, ainda, sob dois vieses: no sentido material (ou substancial), podemos entender pelo

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo, Malheiros, 2013.

⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., 14ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 137, in CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, editora, ano, cidade, p. 602

⁸ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

tratamento adequado de cidadãos; enquanto o sentido formal considera as “*legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei*” (Costa, 2019)¹⁰, de forma que torna-se possível entender, portanto, que a igualdade, enquanto tomada por esse sentido, dirige-se imediatamente ao legislador e ao aplicador do Direito. No campo tributário, o legislador e o aplicador do Direito precisam estar atentos às diferenças entre os sujeitos, devendo obedecer às discriminações impostas pela letra da lei tributária.

O princípio da capacidade contributiva aparece definido no art. 145 da Constituição, cujo texto determina que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*” (Costa, 2019). Nesse viés, Regina Helena Costa considera este o princípio que orienta a modulação dos impostos, uma vez que esses tributos não estão vinculados a uma atividade estatal e, por isso, devem estar associados a uma circunstância ligada ao sujeito passivo. Assim, a capacidade contributiva consiste na aptidão de um indivíduo em suportar a carga tributária e efetivamente conseguir pagar os impostos estabelecidos em lei (Costa, 2019).

Ainda de acordo com as considerações de Regina Helena Costa, pode-se dividir a capacidade contributiva em duas formas: absoluta e relativa. A capacidade absoluta é uma manifestação de riqueza, um fato objetivo que pode ser eleito pelo legislador como hipótese de incidência tributária. Já a relativa se refere a uma característica de um indivíduo em específico, a possibilidade desse indivíduo absorver o efeito da tributação. Dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva implica na observação de um limite, já que uma pessoa não pode ser tributada a ponto de chegar à falência ou não puder manter sua subsistência. Observar a capacidade é limitar a cobrança a um ponto em que o indivíduo efetivamente consiga contribuir (Costa, 2019).

O inciso I do art. 150 da Constituição Federal estabelece a vedação à União, Estados e Municípios em exigir ou aumentar tributo sem previsão legal. Trata-se do principal dispositivo legal que coloca em prática o princípio da legalidade para o Direito Tributário, sendo complementado pelo § 6º do mesmo artigo, o qual prevê a necessidade de lei específica que trate das matérias tributárias. Assim, para atender às previsões constitucionais, a lei tributária deve conter a hipótese de incidência (em todos os seus aspectos), as desonerações tributárias, as sanções fiscais, as obrigações acessórias, as hipóteses de suspensão, exclusão e

¹⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

extinção do crédito tributário e de instituição e extinção de débito tributário. Daí decorre a ideia de tipicidade tributária, ou seja, a enumeração de todos os requisitos necessários para que um tributo possa ser exigido (Costa, 2019).

1.2. Do ITCMD

Relembrando a noção proposta por Roque Antonio Carrazza já mencionada anteriormente, temos que o ITCMD é uma obrigação *ex-lege*, não vinculado a uma ação estatal, e que tem como fato gerador a transmissão de bens e direitos *inter-vivos* ou, ainda, por *causa mortis*, ou seja, em decorrência do falecimento de uma pessoa e consequente transmissão de patrimônio para os herdeiros ou fideicomissários (Carrazza, 2013). Ainda, mister pontuar que é um tributo de competência estadual e do Distrito Federal, previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Assim, entende-se que a base de cálculo do ITCMD é o valor do bem ou direito transmitido, e sua alíquota é estabelecida por cada estado ou pelo Distrito Federal, podendo variar significativamente de uma unidade federativa para outra. Cabe ressaltar que, por se tratar de um imposto estadual, as regras e regulamentos do ITCMD podem apresentar diferenças de um estado para outro, levando em consideração a autonomia que as unidades federativas têm para legislar sobre tributação.

A respeito do princípio da autonomia das unidades federativas, bem descreve Roque Antonio Carrazza ao dizer que os Municípios, mesmo não compondo, de fato, a Federação (como ente federativo), haja vista que o art. 18, §4º, da Constituição Federal consagra a autonomia estadual para criar, incorporar, fundir e desmembrar Municípios, ressalvados os limites legais. Nesses termos, a autonomia municipal pode ser entendida, pois, como a opção de que é dotado o Município para, dentro de seus limites legais e territoriais, estabelecer de modo autônomo as próprias regras e ditames jurídicos que incidirão dentro de suas circunscrições (Carrazza, 2013, p. 189/190). É importante ter em mente esse contexto principalmente para entender de que forma ocorre a incidência do IPTU e do ITBI em São Paulo, o que será objeto de avaliação futura.

Já no que diz respeito ao ITCMD, por ser imposto de competência estatal, temos que essa autonomia para estabelecer normas segue a mesma noção da autonomia municipal, com a diferença de que são entes federativos - ou seja, que efetivamente compõem a unidade federativa, quando em conjunto -, de forma que também tem o condão de organizar juridicamente a sua estrutura, de forma a fazer valer, dentro de suas competências, determinadas normas jurídicas que forem elaboradas de acordo com os limites constitucionais.

Outrossim, o ITCMD desempenha um papel relevante na arrecadação de recursos para os estados e o Distrito Federal, contribuindo para o financiamento de serviços públicos, políticas sociais e outras despesas governamentais. No entanto, a forma como a base de cálculo é determinada tem sido objeto de controvérsia e litígio em diversos estados, especialmente em relação aos bens imóveis urbanos. Ainda é importante frisar que a tributação é uma parte essencial das finanças públicas de qualquer nação e é frequentemente usada para regular a economia, promover a justiça fiscal e atingir objetivos econômicos e sociais. Contudo, as especificidades dos sistemas tributários podem variar consideravelmente de país para país, com diferenças nas taxas, bases de cálculo, regras e regulamentações.

Neste contexto, o estudo comparado de institutos jurídicos semelhantes ao ITCMD aplicados em outros países pode oferecer relevantes elementos de análise e compreensão sobre a base de cálculo dessa espécie tributária. Nos Estados Unidos e na Inglaterra, por exemplo, o imposto sobre a herança tem como base de cálculo o valor total dos bens transmitidos, que pode apenas sofrer algumas deduções em casos de doações ou hipotecas existentes sobre tais bens. Na França, por sua vez, utiliza-se como base de cálculo o valor de mercado dos ativos transmitidos; quando necessário estimar o valor de um bem, prevê a lei que o valor tomado como base nunca esteja abaixo do valor de seguro. Em outro país sul-americano, o Chile, são tributadas heranças e doações entre vivos, considerando-se como base de cálculo o valor bruto dos bens tributáveis¹¹.

Em todos os exemplos citados, nota-se que, em regra, o imposto sobre heranças é cobrado com base no valor total dos bens tributáveis. Porém, há variadas hipóteses de deduções ou isenções, que permitem diferenciar a aplicação do tributo à realidade de cada país. Nota-se, entretanto, que tais deduções exemplificam uma aplicação pessoal dos tributos, considerando a natureza e a situação do bem transmitido para avaliar o valor tributado. Essa pessoalidade poderia ser utilizada como exemplo para orientar a aplicação da ITCMD no Brasil, evitando assim algumas das polêmicas que envolvem o modo de aplicação do imposto por cada ente federativo¹².

Voltando ao contexto brasileiro, no Estado de São Paulo, particularmente, a Receita Estadual tem adotado o entendimento de que a base de cálculo do ITCMD deve corresponder ao valor venal do imóvel urbano constante da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Isso significa que, para calcular o ITCMD, o Estado utiliza o valor

¹¹ Chaib, Flávio. Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países. Universidade de Brasília (UnB), 2016. Pág. 83.

¹² Idem, p. 93

venal do imóvel conforme estabelecido para o ITBI, que é um imposto municipal incidente sobre a transmissão de propriedade imobiliária. Essa abordagem tem gerado críticas e controvérsias, uma vez que, em muitos casos, resulta em uma carga tributária mais elevada para o contribuinte do que se fosse utilizada a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), que é outro tributo municipal aplicado sobre propriedades urbanas.

Portanto, a análise do ITCMD é fundamental para entender a controvérsia em foco neste trabalho. O imposto desempenha um papel essencial na tributação do patrimônio, e a definição de sua base de cálculo, em particular no contexto de bens imóveis, impacta diretamente os contribuintes e a arrecadação estadual. A compreensão das regras e práticas relacionadas ao ITCMD em São Paulo é crucial para a avaliação da questão da base de cálculo e a busca por soluções mais justas e conformes com a legislação e os princípios constitucionais.

1.2.1. Competência

A competência tributária pode ser entendida como “*a faculdade de editar leis que criem, in abstracto, tributos*”, sendo uma competência originária e que se funda e se valida na própria constituição. Logo, a CF torna-se a lei tributária fundamental no Brasil, visto que “*contém diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos*” (Carrazza, 2013).

A competência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) está estabelecida no âmbito estadual e no Distrito Federal, de acordo com o que prevê a Constituição Federal de 1988. O artigo 155, inciso I, da Constituição, atribui aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir e arrecadar o ITCMD, conferindo-lhes autonomia para estabelecer as alíquotas e as normas reguladoras desse imposto. Nos dizeres do referido dispositivo constitucional:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal

É importante ressaltar que essa competência, conferida aos estados e ao Distrito Federal, permite que cada unidade federativa estabeleça suas próprias regras de tributação e alíquotas do ITCMD. Dessa forma, as legislações estaduais podem variar significativamente, levando em consideração as características econômicas, sociais e políticas de cada estado.

A competência estadual para instituir o ITCMD engloba a definição dos fatos geradores, das bases de cálculo e das alíquotas, bem como a regulamentação dos procedimentos de arrecadação e fiscalização. Isso implica que, em cada estado e no Distrito Federal, as normas relativas ao ITCMD podem ser distintas, levando em conta aspectos como a natureza dos bens transmitidos, as isenções, as deduções, as alíquotas e os prazos de pagamento.

Para exemplificar, tendo em consideração as informações oficiais apresentadas pelas Secretarias da Fazenda de cada estado, o estado do Rio de Janeiro estabelece uma alíquota que varia de 4 a 8% do valor de mercado do bem ou direito transmitido, nos termos da Lei Estadual 7.174/2015¹³. Em São Paulo, porém, a alíquota é fixa, aplicada no montante de 4% sobre o valor venal do bem transmitido. Estados como Mato Grosso¹⁴, Pará¹⁵ e Paraíba¹⁶, por sua vez, estabelecem alíquotas distintas para bens transmitidos *causa mortis* e por doações.

Nesse contexto, a diversidade das legislações estaduais e do Distrito Federal em relação ao ITCMD é notória. Essa variação pode resultar em situações em que contribuintes em diferentes estados se deparam com tratamentos fiscais significativamente diversos, o que pode impactar a carga tributária incidente sobre as transmissões *causa mortis* e doações, bem como gerar desafios de conformidade e planejamento tributário. Polêmicas acerca da aplicação estadual do ITCMD já suscitaram inclusive decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema, como no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 562045/RS, conforme se observa pela ementa a seguir, no qual o STF deu provimento ao recurso, declarando constitucional a progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos, prevista no art. 18 da Lei Estadual 8.821/89, do Rio Grande do Sul. Tal alíquota progressiva é, inclusive, verificada nas atuais leis de diversos estados da Federação, como o já citado caso do Rio de Janeiro.

¹³ GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (RJ). Lei Estadual nº 7.147, de 2015. DISPÕE SOBRE O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITD), DE COMPETÊNCIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Lei Estadual Nº 7.174. Rio de Janeiro, RJ, 29 dez. 2015. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC205839. Acesso em: 25 out. 2023.

¹⁴ CUIABÁ. SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE MATO GROSSO. Perguntas Frequentes - ITCD. Disponível em: <https://www5.sefaz.mt.gov.br/documents/6071037/8241275/FAQ+ITCD/0538c698-8840-a661-30a1-e52ae0c8f319>. Acesso em: 25 out. 2023.

¹⁵ GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ (PA). Lei Estadual nº 5.529, de 05 de janeiro de 1989. Estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer bens ou direitos.. Lei Nº 5.529, de 5 de Janeiro de 1989. Belém, PA, Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05529.pdf. Acesso em: 25 out. 2023.

¹⁶ GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA (PB). Lei Estadual nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências. Lei Nº 5.123, de 27 de Janeiro de 1989. João Pessoa, PB, 28 jan. 1989. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990>. Acesso em: 25 out. 2023.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

Portanto, a competência do ITCMD nos estados e no Distrito Federal é um elemento essencial a ser considerado na análise das questões tributárias relacionadas a esse imposto. A compreensão das regras e regulamentos específicos de cada unidade federativa é fundamental para a avaliação das implicações tributárias e para a busca de soluções em conformidade com as normas vigentes e os princípios constitucionais.

1.2.2. Incidência

A incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) está regulamentada pela Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000 no estado de São Paulo, sendo que essa legislação estabelece as situações nas quais o ITCMD é devido, descrevendo os elementos que determinam a sua ocorrência.

Nesse tocante, tem-se que o ITCMD incide sobre a transmissão de bens e direitos que ocorrem por sucessão legítima ou testamentária, incluindo sucessão provisória, bem como por doação entre vivos. Dessa forma, frise-se que, para cômputo e incidência do imposto, a cada herdeiro, legatário ou donatário compete o pagamento do imposto, de tal forma que são considerados sujeitos passivos diferentes, ocorrendo, portanto, tantos fatos geradores quanto forem os herdeiros, legatários ou donatários, conforme preconiza o art. 2º, §1º, da Lei 10.705/2000. Assim, a base de cálculo do imposto correspondente ao ITCMD que deverá ser paga por cada sujeito passivo corresponde, justamente, ao seu quinhão, à sua parte na herança ou doação, fazendo-se mister lembrar que a incidência do imposto em comento abarca a transmissão de bens por qualquer título sucessório, incluindo, também, o fideicomisso, nos termos do art. 2º, §2º, da Lei 10.705/2000, bem como dos arts. 1.951 a 1.960 do Código Civil.

Mesmo quando a herança ou doação possui gravames ou encargos, o ITCMD é devido como se tais ônus não existissem. Contudo, uma curiosidade surge quando tratamos da questão da pessoa ausente. Nos termos do art. 22 do Código Civil, pode ser considerado ausente aquela pessoa que deixa seu domicílio e que dela não se tenha notícias, sendo que o juiz determinará curador, a menos que o ausente tenha deixado representante ou procurador apto a administrar os bens. Nesse sentido, decorrido o prazo de um ou três anos da ausência da pessoa,

nos termos do art. 26 do Código Civil, será aberta provisoriamente a sucessão; e, após o trânsito em julgado da referida sentença que determinar a abertura da sucessão provisória, proceder-se-á à abertura do inventário ou testamento, nos termos do art.28 do Código Civil, sendo, portanto, devido o pagamento do ITCMD. Entretanto, no caso de aparecimento do ausente, a lei prevê a restituição do imposto pago na sucessão provisória, nos termos do art. 2º, §4º, da Lei 10.705/2000. Também é importante destacar que, na divisão de patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, se um dos cônjuges, conviventes ou herdeiros receber bens que excedam sua meação ou quinhão, a parcela excedente está sujeita à incidência do ITCMD.

Em outro cenário, além das transmissões por sucessão e doação, a Lei 10.705/2000 estabelece, no art. 3º, incisos I, II e III, as incidências do ITCMD, *in verbis*:

Artigo 3º - Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:

I - qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;

II - dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;

III - bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.

Ainda, a legislação estabelece situações em que o ITCMD não incide, sendo que tais hipóteses de isenção estão compreendidas no art. 6º e incisos da Lei 10.705/2000. Nesse tocante, no que diz respeito aos bens imóveis urbanos, a alínea *a* do inciso I do respectivo artigo menciona que ficam isentos do pagamento de ITCMD *causa mortis* o “*imóvel de residência, urbano (...), cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (...)* e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel”, e ainda o “*imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, desde que seja o único transmitido*”, conforme preconiza a alínea *b* do mesmo artigo. Já no que tange à isenção do ITCMD do tipo doação, no tocante a bens imóveis urbanos, o inciso II do art. 6º da mesma lei dispõe, em sua alínea *a*, que estarão isentos do pagamento do ITCMD “*cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs*”, de tal forma que acredita-se que esta hipótese também abarca bens imóveis urbanos até este limite. Ainda, a alínea *b* do mesmo inciso prega que estará isento de ITCMD o “*bem imóvel vinculado a programa de habitação de interesse social*”, e o “*bem imóvel doado por particular para o Poder Público*”, conforme preconiza a alínea *c*. Entretanto, como se observa do limite de isenção, calculado em UFESPs,

também se torna importante a análise sobre qual a base de cálculo aplicável tanto à incidência do imposto como também à sua isenção.

Assim, considerando o acima exposto, entende-se que a compreensão das disposições da Lei nº 10.705/2000 é de suma importância para determinar quando o ITCMD é devido e para garantir o cumprimento das obrigações fiscais de acordo com a legislação em vigor no estado de São Paulo.

1.2.3. Natureza do ITCMD

A natureza do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) é um elemento essencial para compreender sua aplicação e impacto no cenário tributário. O ITCMD é classificado como um imposto estadual, o que significa que sua competência de instituição e arrecadação recai sobre os estados e o Distrito Federal, de acordo com o disposto na Constituição Federal de 1988.

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

§ 1.º O imposto previsto no inciso I:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

§ 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

A natureza do ITCMD é, em essência, a de um tributo que incide sobre a transferência de bens e direitos decorrentes de heranças (*causa mortis*) ou de doações entre vivos. A característica principal desse imposto é sua ocorrência no momento da transmissão de patrimônio, seja por força de uma sucessão legítima ou testamentária, seja por meio de uma doação.

Nesse cenário, frise-se que os tributos podem ser classificados como *vinculados* ou *não vinculados*. Cuida-se, portanto, de uma classificação que busca entender se a contraprestação pelo pagamento do tributo por parte do contribuinte guarda ou não relação com uma ação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, sendo certo, então, que os impostos são uma

espécie de tributos não vinculados a uma ação estatal (Costa, 2019, p. 519). Isso porque, em suma, a obrigatoriedade de o contribuinte arcar com a prestação pecuniária nasce, justamente, das suas próprias ações serem condizentes com alguma hipótese de incidência tributária elencada pela lei. Nascido o fato gerador, portanto, nasce também a obrigação tributária e o consequente crédito tributário.

Em contrapartida, as taxas e as contribuições de melhoria podem ser entendidas como espécies de tributos *vinculados* a uma ação estatal, de forma que, em contrapartida à contribuição pecuniária por parte do contribuinte, nasce, também, a necessidade de haver uma contraprestação estatal a este ato. Nesses termos, de forma a melhor compreender o raciocínio, podemos guardar a correlação da taxa de pedágio a uma taxa de serviço, haja vista que há uma atuação estatal contraposta que trará benefícios diretos ao contribuinte, como, nesse caso, a conservação das estradas e rodovias (Costa, 2019, p. 172).

Logo, diferentemente de outros tributos que estão vinculados a uma contraprestação direta do Estado, o ITCMD, enquanto imposto, não guarda relação com um serviço ou benefício específico prestado pelo governo. Assim, pois, sua finalidade principal é a de prover recursos financeiros aos cofres dos estados e do Distrito Federal, contribuindo para o financiamento de despesas governamentais, a prestação de serviços públicos e a implementação de políticas sociais, sendo, portanto, um imposto de natureza fiscal, arrecadatória, diferentemente do IPTU, que tem também uma natureza extrafiscal, ou seja, além de também buscar arrecadar fundos financeiros aos cofres públicos, também tem o condão de incentivar o uso da propriedade. Isso se dá por meio da progressividade das alíquotas desse imposto, as quais podem ser maiores para um terreno desocupado, e menores para aqueles que têm áreas produtivas (variando, logicamente, conforme o tamanho dessa propriedade).

Isso posto, a forma como o imposto é calculado e sua base de cálculo, principalmente no que se refere a bens imóveis, tem sido objeto de controvérsia, especialmente no estado de São Paulo, onde a Receita Estadual tem adotado o valor venal do imóvel conforme estabelecido para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) como base de cálculo do ITCMD, em vez de utilizar o valor venal determinado para o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Portanto, a natureza do ITCMD como um imposto de competência estadual, não vinculado a uma contraprestação direta, e a forma como sua base de cálculo é interpretada e aplicada são aspectos cruciais a serem considerados na análise da controvérsia sobre a base de cálculo do ITCMD em relação a bens imóveis urbanos no estado de São Paulo. Essa análise

contribui para a busca de soluções justas e compatíveis com a legislação e os princípios constitucionais.

2. Da Hipótese de Incidência Tributária

Conforme anteriormente considerado, “*competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos*” (Carrazza, 2013). Os tributos, por sua vez, são criados por meio de lei (conforme pactua o art. 150, I, CF), ao passo que a lei que cria os tributos deve descrever todos os “*elementos essenciais da norma jurídica tributária*”, sendo eles (i) o fato gerador; (ii) o sujeito ativo; (iii) o sujeito passivo; (iv) a base de cálculo; e (v) a alíquota.

Antes de passar a uma análise mais detalhada sobre os aspectos da hipótese de incidência tributária, é importante entender o que é, de fato, uma hipótese de incidência tributária. Nesse viés, tendo em vista que não haverá tributação sem lei anterior que assim o defina (pelo próprio princípio da anterioridade), lógico é que a lei em comento precisa, de alguma forma, definir o tributo em questão, de tal forma que seja possível identificar uma situação hipotética em que se dará a sua incidência. Para tanto, Geraldo Ataliba entende que “*uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo*” (Ataliba, 2006, p. 53), de forma que é possível comprovar, por essa posição, a necessidade de especificação do tributo por meio do texto legal e positivado no ordenamento jurídico.

A respeito dos aspectos da hipótese de incidência tributária, no que tange ao ITCMD, bem se assinala que o Código Tributário Nacional não traz especificidades sobre esse imposto, haja vista que foi elaborado à luz da Constituição Federal de 1946, a qual deixou uma lacuna nesse sentido, não prevendo suas características no texto legal, mas tão somente a do ITBI, nos artigos 35 a 42. Nesse viés, a Constituição Cidadã buscou repartir a competência tributária no tocante à transmissão de bens entre Estados e Municípios, ou seja, àqueles coube a competência de legislar sobre o ITCMD, enquanto a estes coube a competência tributária sobre o ITBI (Costa, 2019, p. 438/439).

O ITCMD, assim, é um imposto estadual que incide sobre a transferência de bens e direitos por sucessão legítima ou testamentária (*causa mortis*) e por meio de doação entre vivos. Além disso, o imposto se aplica a outras transmissões, abrangendo títulos e direitos representativos do patrimônio, dinheiro, bens incorpóreos e diversos ativos. É um tributo que desempenha um papel significativo na arrecadação dos estados, contribuindo para o

financiamento de despesas governamentais, a prestação de serviços públicos e a implementação de políticas sociais.

A Hipótese de Incidência do ITCMD compreende quatro elementos-chave: (i) o elemento material, (ii) o elemento temporal (momento em que a transmissão ocorre), (iii) o elemento pessoal (quem é o sujeito passivo) e (iv) o elemento quantitativo (base de cálculo e alíquota). Cada um desses elementos desempenha um papel fundamental na determinação de quando o ITCMD é devido, quem deve pagá-lo e como o valor do imposto é calculado, o que será objeto de futura análise.

Neste contexto, esta seção busca fornecer uma análise mais aprofundada dos componentes da Hipótese de Incidência Tributária do ITCMD, bem como seus componentes e de como eles se aplicam à realidade do imposto. A compreensão desses elementos é crucial para avaliar a conformidade das práticas tributárias com os princípios legais e constitucionais, bem como para entender as controvérsias que cercam a base de cálculo do ITCMD em diferentes estados, incluindo o estado de São Paulo. Portanto, a análise detalhada da Hipótese é essencial para uma compreensão abrangente do ITCMD e de seu contexto legal e fiscal.

2.1. Critério Material

O Critério Material, na Hipótese de Incidência Tributária do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), refere-se aos elementos que definem a situação que desencadeia a obrigação de pagamento do imposto. Esse critério abrange o fato gerador do tributo em comento, que são aspectos fundamentais na identificação das circunstâncias em que o ITCMD deve ser recolhido.

O fato gerador é o primeiro componente do Critério Material do ITCMD, representando o evento ou a ação que desencadeia a obrigação de pagamento do imposto. No contexto do ITCMD, o fato gerador está associado à transmissão de bens e direitos por sucessão legítima ou testamentária (*causa mortis*) e por doação entre vivos. Em outras palavras, o fato gerador ocorre quando ocorre a transmissão de propriedade de um bem ou direito de um sujeito para outro, seja devido a um evento de sucessão ou à realização de uma doação.

Considerando, ainda, a diferença de hipótese de incidência tributária para fato gerador (ou fato imponible), podemos dizer que consiste, basicamente, em uma diferença terminológica para diferenciar a disposição normativa do fato concreto que ensejou o nascimento do tributo. Assim, a hipótese de incidência tributária é uma parte da própria norma tributária, a qual narra e busca descrever uma hipótese abstrata de um fato que dará ensejo à relação jurídico-tributária (Ataliba, 2006, p. 66). Já o fato imponible, ou fato gerador, consiste na concretização, em fato

de estrutura realista e efetiva, do que foi anteriormente descrito pela hipótese de incidência tributária.

Logo, a nomenclatura do fato gerador determinará em que situações surgirá a obrigatoriedade de recolher o imposto. Sendo assim, a análise da hipótese de incidência tributária num total é fundamental para identificar as situações em que o imposto deve ser pago e para garantir o cumprimento das obrigações fiscais relacionadas ao ITCMD.

Portanto, o Critério Material desempenha um papel crucial na definição das circunstâncias em que o ITCMD é aplicável. A correta interpretação e aplicação desses elementos são essenciais para a determinação das obrigações tributárias relacionadas a esse imposto, e sua análise contribui para a compreensão abrangente do ITCMD e de suas implicações no contexto fiscal.

2.2. Critério Temporal

O Critério Temporal, como parte da Hipótese de Incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), desempenha um papel fundamental na determinação do momento em que a obrigação de pagamento do imposto é acionada. Este critério se refere ao aspecto temporal da incidência do ITCMD, ou seja, quando o imposto deve ser pago em relação a uma transmissão de bens ou direitos.

No contexto do ITCMD, o Critério Temporal varia de acordo com a natureza da transmissão, seja por sucessão *causa mortis* ou por doação entre vivos:

a. Transmissão *Causa Mortis*:

O Critério Temporal para a transmissão *causa mortis*, que envolve a sucessão legítima ou testamentária, está vinculado ao momento do falecimento do autor da herança. Assim, a obrigação de pagamento do ITCMD é acionada na data do óbito, quando os bens e direitos do falecido são transferidos aos herdeiros ou legatários. É nesse momento que a base de cálculo do imposto é determinada, com base no valor dos bens e direitos transmitidos.

Este Critério Temporal fundamenta-se no próprio ordenamento jurídico brasileiro e em sua maneira de tratar heranças e sucessões. O art. 1.784 do Código Civil, por exemplo, expressa o entendimento de que a herança é transmitida desde a sucessão, determinando:

Art. 1784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários

Ressalta-se a importância de delimitar o próprio momento da sucessão como critério de aplicação do ITCMD, a fim de que não se coloque a aceitação da herança como requisito necessário para a incidência do imposto. Como destaca Maria Helena Diniz, a aceitação da herança apenas confirma a posse ou a propriedade dos bens transmitidos¹⁷, não sendo necessária para que se estabeleça, inicialmente, a obrigação de pagar o ITCMD.

b. Doação Entre Vivos:

No caso das doações entre vivos, o Critério Temporal é acionado no momento da realização da doação. Quando uma pessoa doa um bem ou direito a outra durante sua vida, a obrigação de pagar o ITCMD é acionada nesse instante. A base de cálculo do imposto é definida com base no valor do bem ou direito doado. Se o bem for um imóvel, o Critério Temporal levará em conta o momento de registro do referido bem; no caso de bem móvel, é necessária apenas a tradição para dar início à incidência do imposto (Costa, 2019).

A correta interpretação do Critério Temporal é essencial para a determinação do momento exato em que o ITCMD deve ser recolhido. Além disso, a análise desse critério é crucial para o cumprimento das obrigações fiscais e o correto pagamento do imposto nos prazos estabelecidos pela legislação estadual. A definição precisa do momento de pagar o imposto também é relevante para evitar penalidades, juros e multas relacionadas a atrasos no recolhimento do ITCMD. Portanto, o Critério Temporal desempenha um papel crítico na aplicação prática do ITCMD e na conformidade com as normas tributárias.

2.3. Critério Pessoal

O Critério Pessoal, na Hipótese de Incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), trata das partes envolvidas na obrigação tributária, distinguindo o sujeito ativo do sujeito passivo. Essa distinção é essencial para identificar quem tem o direito de receber o imposto (sujeito ativo) e quem é responsável por pagá-lo (sujeito passivo).

O sujeito ativo é a entidade governamental responsável por receber o ITCMD, ou seja, a autoridade fiscal competente para arrecadar o imposto. No caso do ITCMD, o sujeito ativo varia de acordo com a jurisdição, uma vez que esse imposto é de competência estadual e do Distrito Federal. Portanto, o sujeito ativo do ITCMD é o governo estadual ou do Distrito

¹⁷ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Sucessões. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 6v

Federal que promulga a legislação específica e estabelece as normas para a arrecadação do imposto.

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que tem a obrigação legal de pagar o ITCMD. O sujeito passivo pode variar de acordo com a natureza da transmissão e os envolvidos. Nos casos de transmissão *causa mortis*, os sujeitos passivos frequentemente incluem os herdeiros legítimos, os herdeiros testamentários e os legatários, pois são aqueles que recebem os bens e direitos transmitidos. No contexto das doações entre vivos, os sujeitos passivos geralmente são os donatários, ou seja, as pessoas que recebem os bens ou direitos doados.

Importante salientar que, na falta de uma determinação específica do sujeito passivo pela Constituição, o legislador ordinário tem liberdade para definir quem comporá o polo passivo da relação. Diante disso, Hugo Brito Machado¹⁸ entende que, em caso de herança, o herdeiro deve ser o sujeito passivo, mas em caso de doação, tanto doador, quanto donatário, poderiam ocupar esse papel. Nas palavras do eminente doutrinador:

Na ausência de dispositivo constitucional a respeito, o legislador da entidade tributante tem relativa liberdade para definir o contribuinte desse imposto. Em se tratando de herança, logicamente deve ser o contribuinte o herdeiro, ou legatário. Em se tratando de doação, o contribuinte pode ser, em princípio, tanto o doador como o donatário (Machado, 2015)

2.4. Critério Espacial

O Critério Espacial é uma dimensão crucial da Hipótese de Incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), e determina qual entidade estadual é competente para arrecadar o imposto em casos de transmissão *causa mortis*. A competência espacial refere-se à jurisdição do estado ou do Distrito Federal, os quais têm o direito de cobrar o ITCMD quando ocorre uma sucessão legítima ou testamentária, ou seja, quando um indivíduo falece, e seus bens e direitos são transmitidos a seus herdeiros ou legatários.

A determinação do Critério Espacial deste imposto é regulada pela Constituição, que estabelece no §1º do art. 155:

§ 1.º O imposto previsto no inciso I:
I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal
II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

Dessa forma, segundo a regra constitucional, existem diferentes abordagens para determinar qual estado é competente para arrecadar o ITCMD, e as três principais considerações espaciais incluem:

a. Localização dos Bens Imóveis:

Para bens imóveis, a competência para arrecadar o ITCMD é determinada com base na localização dos bens imóveis do de cujus, ou seja, do falecido. Se o falecido possuía bens imóveis em um determinado estado, esse estado pode alegar competência para arrecadar o ITCMD sobre a transmissão desses bens imóveis.

b. Local de Tramitação do Inventário:

Na transmissão de bens móveis, títulos ou créditos, a competência é baseada no local em que o inventário do falecido é processado. Se o inventário está sendo tratado em um estado específico, esse estado pode considerar-se competente para arrecadar o ITCMD sobre a transmissão dos bens do de cujus, independentemente da localização dos bens.

c. Regulação determinada por Lei Complementar:

Nos casos que envolvam bens no exterior ou domicílio do doador ou do *de cujus* no exterior, a Constituição estabelece a competência da Lei Complementar para regular a competência espacial de incidência do ITCMD. Porém, não há uma lei específica para regulamentar essas hipóteses constitucionais, o que leva a uma aplicação diferenciada entre os estados da federação. No caso do estado de São Paulo, por exemplo, uma lei estadual foi criada para regulamentar o tema - a Lei nº 10.705 - estabelecendo, em seu art. 4º, os seguintes critérios:

Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado

2.5. Critério Quantitativo

O Critério Quantitativo, como parte da Hipótese de Incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), é fundamental para determinar o valor do imposto a ser pago. Esse critério envolve a alíquota e a base de cálculo do ITCMD, que juntas determinam a quantia devida.

a. Alíquota:

A alíquota é a taxa ou porcentagem aplicada sobre a base de cálculo para calcular o valor do ITCMD. Cada estado tem a autoridade para estabelecer suas próprias alíquotas, o que significa que as taxas podem variar consideravelmente de uma jurisdição para outra. As alíquotas costumam ser definidas em função do valor dos bens ou direitos transmitidos e podem ser progressivas, com taxas mais elevadas para valores mais elevados, ou fixas, com uma única taxa para todas as transmissões.

Nesse sentido, a alíquota desempenha um papel crucial na determinação do montante do ITCMD que deve ser pago. Portanto, é importante conhecer as alíquotas vigentes no estado onde a transmissão ocorre para calcular adequadamente o imposto devido. No Brasil, ainda, conforme disciplina o art. 59, VII, da CF, as alíquotas máximas do ITCMD são fixadas por meio de Resolução, sendo que esse tipo legislativo, enquanto fonte do Direito Tributário, tem sua importância para o Senado Federal justamente por tratar das alíquotas dos impostos estaduais (Costa, 2019).

b. Base de Cálculo:

A base de cálculo é o valor sobre o qual a alíquota é aplicada para determinar o valor do ITCMD. No caso da transmissão *causa mortis*, a base de cálculo geralmente é o valor dos bens e direitos transmitidos na data do óbito. Para doações entre vivos, a base de cálculo é o valor do bem ou direito doado no momento da doação. É fundamental calcular a base de cálculo de forma precisa, uma vez que qualquer subavaliação ou superavaliação pode afetar o valor do imposto devido. Utiliza-se como base para estimar o valor de tais bens, a ideia de valor venal, ou seja, o valor de mercado estabelecido para o bem objeto do imposto, seguindo a regra do art. 38 do CTN.

O Critério Quantitativo, portanto, estabelece como a quantia a ser paga de ITCMD é calculada, levando em consideração a alíquota e a base de cálculo. A compreensão desses

elementos é crucial para garantir que o imposto seja pago corretamente e que as obrigações fiscais sejam cumpridas de acordo com a legislação estadual.

3. VALOR VENAL

Superados os amiúdes supra, passaremos a uma análise mais detalhada a respeito do conceito de "valor venal do imóvel" e sua relevância para a base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo. Além disso, exploraremos a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) no mesmo estado.

3.1. Conceito de Valor Venal do Imóvel

O "valor venal do imóvel" é um conceito fundamental no contexto dos impostos sobre a transmissão de bens imóveis, como o ITCMD, o IPTU e o ITBI. Esse valor representa o valor de mercado de um imóvel, ou seja, o preço que ele alcançaria em uma transação de compra e venda entre partes independentes, em condições normais de mercado e sem qualquer influência atípica. Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira¹⁹:

Valor venal, a grosso modo, é o valor pelo qual determinado bem possa ser vendido, algo correspondente ao valor de mercado que se possa obter se o bem for vendido, ou se fosse vendido na data em condições normais de mercado. Pode-se também dizer que valor venal corresponde ao que na contabilidade é denominado "valor justo" (fair value). Portanto, trata-se sempre de um dado a ser avaliado, suscetível de avaliações conflitantes e passível de gerar contencioso tributário (Oliveira, 2022).

Isso posto, tem-se que o valor venal é determinado com base em critérios específicos, incluindo características do imóvel, sua localização, uso e demanda do mercado. É um indicador importante para a determinação da base de cálculo de vários impostos imobiliários, incluindo o ITCMD. Porém, como ressalta Oliveira no trecho anteriormente citado, é também um fator que pode gerar grandes discussões, visto que diferentes avaliações podem resultar em quantias bastante discrepantes.

3.2. Base de Cálculo do IPTU na Cidade de São Paulo

Em primeiro lugar, é importante frisar que o IPTU tem como fato gerador, conforme pactuado pelo *caput* do art. 32 do CTN, "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem

¹⁹ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). Revista Direito Tributário Atual, n. 50. p. 555.

imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”. Ainda, considerando que a definição de “zona urbana” é trazida pelo §1º do mesmo artigo, tem-se que o mero fato de ter a propriedade de um bem imóvel situado em zona urbana já enseja, por si só, o pagamento do referido imposto.

Nesse viés, entende-se, então, que o direito real de propriedade, conforme trazido pelo art. 1.225, I, do Código Civil, é tributado por meio do IPTU, imposto de competência dos municípios, conforme disposição dos arts. 153 e 158 da própria Constituição Federal. Já com relação à identificação da base de cálculo do tributo, partindo do pressuposto de que é parte fundamental da hipótese de incidência tributária descrita em lei, conforme menciona Ataliba, pode-se entender que guarda estreita relação com a própria materialidade do tributo (aspecto material) (Ataliba, 1968, p. 108).

Continuando na mesma esteira de pensamento, Elizabeth Nazar Carrazza e Carlos Augusto Daniel Neto²⁰ ensinam, tomando por ponto a lição de Paulo de Barros Carvalho, que a base de cálculo de um tributo tem como uma de suas funções “*afirmar o verdadeiro critério material*” (Carvalho, 2017, p. 341, *in* Carrazza; Neto, 2020, p. 4), de forma que, ao comparar a materialidade do IPTU (“*a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel (...) localizado na zona urbana do Município*”) com a materialidade do ITBI (“*transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis (...) como definidos na lei civil*”), tem-se, aí, uma primeira divergência entre as duas bases de cálculo, o que também não justifica a adoção da base de cálculo do ITBI como base de cálculo do ITCMD, e tampouco a equivalência do termo “valor venal do imóvel” no tocante ao IPTU e ao ITBI concomitantemente.

Isso pois, caso tivessem uma mesma base de cálculo aplicável, correto estaria supor que ambos os tributos guardariam uma mesma materialidade, o que não se traduz na realidade. Assim, Elizabeth Nazar Carrazza e Carlos Augusto Daniel Neto compreendem que haveria, portanto, duas suposições lógicas nesse sentido: “*a) a existência de um conflito ou sobreposição entre duas competências tributárias instituídas pelo Constituinte (art. 156, I e II da CF/88); ou b) o influxo constitucional sobre o conteúdo semântico de “valor venal” implica em sentidos diferentes, compatíveis com distintos arquétipos superiores.*” (Carrazza; Neto, 2021), de forma que é, no mínimo, mais razoável entender que há uma discrepância entre o entendimento de valor venal do imóvel (enquanto base de cálculo do IPTU e do ITBI) do que

²⁰ DANIEL NETO, Carlos Augusto; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. As bases de cálculo do IPTU e do ITBI- aproximações e distanciamento. 2021.

entender que houve uma criação equivocada de impostos ou, pelo menos, um erro na disposição da base de cálculo dos tributos em questão.

Superada essa análise, e passando a um estudo mais aplicado às incidências do IPTU no estado de São Paulo, temos que a base de cálculo do IPTU é estabelecida com base no valor venal do imóvel que atualmente é determinado pelo Fisco, tomando por base alguns amiúdes que serão explorados adiante. O seu lançamento é feito anualmente, tendo o contribuinte a faculdade de parcelamento do valor ou, então, do pagamento à vista com desconto. Ainda, mister se faz pontuar que a alíquota aplicada ao valor venal pode variar de acordo com a legislação municipal, mas a base de cálculo é o valor venal do imóvel.

Ao relacionar isso com o IPTU em São Paulo, observamos que a base de cálculo, conforme estabelecida pela legislação municipal, é o valor venal do imóvel. Essa determinação do valor venal não apenas influencia diretamente o montante devido a título de IPTU, como também reflete a dinâmica das relações entre o contribuinte, o fisco municipal e as normativas tributárias.

3.3. Base de Cálculo do ITBI na Cidade de São Paulo

O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é um tributo municipal que incide sobre a transferência de propriedade de bens imóveis, sendo certo que, no município de São Paulo, a base de cálculo do ITBI também é o valor venal do imóvel transmitido. Isso significa que o imposto é calculado com base no valor de mercado do imóvel que está sendo transferido, o qual é determinado com base nas características do imóvel e nas condições de mercado.

Porém, apesar de aparentemente haver equivalência na base de cálculo deste tributo e do IPTU, o entendimento jurisprudencial acerca do tema tem se consolidado na percepção de relevantes diferenças. O Supremo Tribunal de Justiça (STJ) foi chamado a se manifestar sobre o assunto no Recurso Especial n. 1.937.821/SP, que julgou a base de cálculo do ITBI. Dentre as teses sustentadas pelo STJ em seu acórdão, destaca-se a desvinculação da base de cálculo do ITBI em relação ao IPTU e a presunção de que o valor declarado pelo contribuinte seja o real valor de mercado, presunção que só poderia ser afastada após realização de processo administrativo para apuração do real valor do imóvel (Oliveira, 2022).

A decisão do STJ tem relevância por evidenciar as diferenças na base de cálculo do IPTU e do ITBI. Afinal, o valor venal considerado no ITBI é apurado pelo próprio contribuinte, desvinculado, portanto, de uma determinação do Poder Público, diferentemente do que ocorre com o IPTU, cujo valor se baseia, majoritariamente, em dados registrados pelo próprio órgão

lançador do imposto, os quais geram um valor venal genérico, muitas vezes distante do valor específico pelo qual poderia ser vendido um imóvel. É exatamente essa possível discrepância no valor venal utilizado como base para o IPTU que embasa a crítica central deste trabalho, visto que há controvérsias, ainda, sobre qual a base de cálculo mais acertada para se utilizar no tocante ao ITCMD aplicável a bens imóveis urbanos: a do ITBI ou a do IPTU.

4. DA ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE IMPOSTOS - DECRETO, LEI ORDINÁRIA OU LEI COMPLEMENTAR?

Neste capítulo, analisaremos a questão da alteração da base de cálculo de impostos, com ênfase na legislação e jurisprudência aplicáveis ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo. A controvérsia gira em torno da possibilidade de alterar a base de cálculo por meio de decreto, lei ordinária ou lei complementar.

Nesse ínterim, mister se faz propor uma primeira análise sobre o conceito de decreto, lei ordinária, e lei complementar, todas fontes do Direito Tributário; contudo, não as únicas. Decreto é o nome dado aos atos do chefe do Poder Executivo, enquanto o Regulamento é “*a categoria de ato administrativo normativo, de competência privativa de Chefe do Poder Executivo*” (Costa, 2019). Logo, todo regulamento é veiculado por decreto, mas nem todo decreto trata de regulamento. O regulamento é subordinado à lei, conforme art. 49, V, da CF.

Já no que se refere à lei ordinária, pode-se entender que constitui uma das principais fontes do Direito Tributário, especialmente quando se trata do ITCMD. A Constituição Federal, em seu artigo 97, estabelece que apenas por meio de lei complementar podem ser instituídas normas gerais em matéria tributária. Assim, a lei ordinária, em consonância com o artigo 146 da Constituição, define as especificidades de cada tributo, como no caso do ITCMD, que é regulamentado por legislação ordinária estadual, determinando suas hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas. Logo, a lei ordinária é essencial para a regulamentação dos mencionados impostos, assegurando a adequada arrecadação e observância dos princípios constitucionais no contexto do Direito Tributário.

Prevista nos arts. 59, II, e 69, ambos da Constituição Federal, a lei complementar se difere da ordinária em dois aspectos fundamentais: (i) um critério formal, consistindo no quórum qualificado para sua aprovação; e (ii) um critério material, como se observa nas matérias específicas do âmbito. Mesmo havendo um revés doutrinário sobre a existência ou não de hierarquia entre lei complementar e ordinária, acredita-se que não deve haver uma hierarquia necessária (isto é, eventualmente pode se verificar hierarquia, mas não em todas as ocasiões) entre elas, visto que ambas se fundamentam na Lei Maior (Costa, 2019).

4.1. Breve histórico - Da alteração da base de cálculo do ITCMD no Estado de São Paulo

A questão da alteração da base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo tem gerado debates e controvérsias ao longo dos anos. O ITCMD é um tributo estadual que incide sobre a transmissão de bens e direitos por sucessão legítima ou testamentária, bem como por doação.

Historicamente, a base de cálculo do ITCMD no estado de São Paulo era estabelecida com base no valor venal do imóvel, que, por sua vez, era determinado de acordo com o valor de mercado dos bens transmitidos, como previsto pelo art. 9º da Lei Estadual nº 10.75/00. No entanto, a questão central que se apresenta é qual valor venal do imóvel deve ser adotado como base de cálculo: o valor venal do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) ou o valor venal do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Maior direcionamento a respeito dessa controvérsia foi dado pelo art. 13 da mesma lei, o qual instituiu que:

Artigo 13 - No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior: I - em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU.

Assim, o IPTU passou a ser utilizado como referência na base de cálculo do ITCMD, ainda que não fosse diretamente indicado como o valor da base de cálculo. Tal foi a regra aplicada até a entrada em vigência do Decreto Estadual nº 55.002/09, o qual estabeleceu o valor venal de referência do ITBI como base de cálculo para o ITCMD. Como será aprofundado adiante, a instituição de tal decreto agravou a polêmica acerca da base de cálculo do imposto e ainda levantou questões sobre a constitucionalidade dessa alteração.

A escolha pela utilização do valor venal do ITBI ou do IPTU, entretanto, também gerou discussões doutrinárias de maior relevância, as quais ilustram a controvérsia quanto ao tema. De um lado, alega-se que a utilização do valor venal do ITBI, como estabelecido pelo Decreto nº 55.002/09, representa uma majoração indevida do tributo, uma vez que o valor venal do ITBI, frequentemente, supera o valor venal do IPTU, que é a base de cálculo tradicional do ITCMD. Oliveira esclarece a diferença entre o valor venal considerado em cada espécie de tributo, afirmando que:

O valor venal a que alude o art. 33 do CTN, por ser pertinente ao IPTU, é o valor possível de venda no mercado, ou o preço que o imóvel tem no mercado, ou teria se vendido no mercado, valor este estimativo e mutável a ponto de que o poder tributante tem que estabelecer uma data para ser a de ocorrência do fato gerador; (...)
o valor venal referido no art. 36 do CTN, por ser relativo ao ITBI, é o preço efetivo de um negócio jurídico de transmissão dos direitos sobre um bem imobiliário (não poderia ser outro), valor este concreto e imutável, existente no momento do negócio (momento de ocorrência do fato gerador) porque pactuado pelas partes com base nas circunstâncias objetivas e subjetivas relativas ao bem e às pessoas. (Oliveira, 2022)

A diferenciação feita pelo autor mostra por que é possível interpretar que o valor venal tomado pelo ITBI é mais oneroso que aquele tomado pelo IPTU. Por se consolidar no momento da transmissão do imóvel, o ITBI utilizará como parâmetro o valor de negócio, geralmente mais alto do que o estimado pelo Poder Público, uma vez que o proprietário do bem, ao transmiti-lo a outro indivíduo, certamente procura fazê-lo pelo melhor valor possível. O valor venal tomado pelo IPTU, em comparação ao do ITBI, apenas estimado e não tão rapidamente atualizado, comporia assim uma base de cálculo mais vantajosa ao contribuinte. Dessa maneira, ao se pensar na aplicação ao ITCMD, o valor venal do IPTU resultaria em menor onerosidade ao sujeito passivo.

A controvérsia chegou ao Poder Judiciário do estado de São Paulo, que tem se manifestado em diversos casos, reconhecendo a ilegalidade da utilização do valor venal do ITBI como base de cálculo do ITCMD e determinando que a base de cálculo seja o valor venal do imóvel para fins de IPTU. Nesses termos²¹, de forma a exemplificar esse entendimento, pode-se observar a ementa da Remessa Necessária Cível em Mandado de Segurança nº. 1003440-46.2020.8.26.0079, julgado pela 7ª Câmara de Direito Público do Foro Central da Fazenda Pública, e da 14ª Vara da Fazenda Pública do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme o que se segue:

REMESSA NECESSÁRIA - MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD - AÇÃO EM QUE OS IMPETRANTES VISAM O AFASTAMENTO DA EXIGIBILIDADE DO RECOLHIMENTO DO ITCMD NOS TERMOS DO DECRETO ESTADUAL 55.002/09 - SENTENÇA QUE CONCEDEU A SEGURANÇA - A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVE SER O VALOR VENAL DO IMÓVEL PARA FINS DE IPTU - INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 9º, § 1º, E 13, I, DA LEI 10.705/00 - SENTENÇA MANTIDA - RECURSO DESPROVIDO. (TJSP; REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL 1003440-46.2020.8.26.0079; RELATOR (A): EDUARDO GOUVÊA; ÓRGÃO JULGADOR: 7ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES - 14ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA; DATA DO JULGAMENTO: 25/2/21; DATA DE REGISTRO: 25/2/21)

²¹ DRAGO, Florence Cronemberger Haret; ALMEIDA, Beatriz Correia Santana. Base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do imóvel para fins de IPTU. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/395971/base-de-calculo-do-itcmd-valor-venal-do-imovel-para-fins-de-iptu>. Acesso em: 25 out. 2023.

Ainda tendo em vista o posicionamento supra, vem também corroborar essa questão a Remessa Necessária Cível em Mandado de Segurança nº 1038182-78.2020.8.26.0053, conforme julgado pela 2ª Câmara de Direito Público do Foro Central da Fazenda Pública, da 15ª Vara da Fazenda Pública, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, *in verbis*:

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS - ITCMD. BASE DE CÁLCULO QUE DEVE CORRESPONDER AO VALOR VENAL PARA FINS DE COBRANÇA DO IPTU. INTELIGÊNCIA DO ART. 38 DO CTN E ARTS. 9º E 13 DA LEI 10.705/00. IMPOSSIBILIDADE DE SE MAJORAR TRIBUTOS POR MEIO DA ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PROMOVIDA PELO DECRETO 55.002/09. POSSIBILIDADE, CONTUDO, DE O FISCO, POR MEIO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E RESPEITANDO O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA, APURAR O CORRETO VALOR, CASO NÃO CONCORDE COM O VALOR DECLARADO OU ATRIBUÍDO AO BEM. PRECEDENTES. SENTENÇA MANTIDA. REMESSA NECESSÁRIA CONHECIDA E NÃO PROVIDA, COM OBSERVAÇÃO. (TJSP; REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL 1038182-78.2020.8.26.0053; RELATOR (A): VERA ANGRISANI; ÓRGÃO JULGADOR: 2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; FORO CENTRAL - FAZENDA PÚBLICA/ACIDENTES - 15ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA; DATA DO JULGAMENTO: 24/2/21; DATA DE REGISTRO: 24/2/21)

Em âmbito nacional, o Supremo Tribunal Federal (STF) emitiu uma decisão relevante que ratifica o princípio da legalidade tributária e veda a alteração da base de cálculo por meio de decreto, ressaltando a importância de que a definição da base de cálculo de tributos seja uma competência exclusiva do legislador, em conformidade com a Constituição Federal. Tal decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário 1.381.261, conforme ementa a seguir:

Recurso extraordinário. Direito tributário. Contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga ou creditada a transportadores autônomos. Inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo por meio do Decreto nº 3.048/99 e da Portaria MPAS nº 1.135/01. Necessidade de o reconhecimento da inconstitucionalidade observar os princípios da congruência e da devolutividade. Precedente do Tribunal Pleno: RMS nº 25.476/DF. Reconhecimento da repercussão geral e reafirmação da jurisprudência da Corte.

Esse breve histórico demonstra que a questão da base de cálculo do ITCMD no estado de São Paulo é um tema relevante e em constante evolução, sendo objeto de debates tanto no âmbito administrativo quanto no judiciário, com implicações significativas para contribuintes e a arrecadação de impostos no estado. Assim, parte da jurisprudência tem se posicionado em favor da utilização do valor venal do IPTU como base de cálculo do ITCMD, destacando a importância da legalidade e da segurança jurídica no sistema tributário.

4.2. Da inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo do ITCMD pelo estado de São Paulo, da forma como ocorreu

A questão da alteração da base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo, especificamente quanto ao uso do valor venal referencial do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) como base de cálculo, suscita a discussão sobre sua inconstitucionalidade, considerando a forma como esse processo ocorreu.

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso I, estabelece o princípio da legalidade tributária, como já mencionado anteriormente, sendo que, tendo em vista o referido princípio, cabe o entendimento de que a instituição ou majoração de tributos só pode ocorrer por meio de lei. Esse princípio é fundamental para garantir a segurança jurídica e a proteção dos contribuintes contra aumentos abusivos de tributos, evitando a possibilidade de decisões arbitrárias por parte do Poder Executivo.

A alteração da base de cálculo do ITCMD, por meio do Decreto Estadual nº 55.002/09, que passou a adotar o valor venal referencial do ITBI como base de cálculo, levanta sérias preocupações quanto à inconstitucionalidade desse procedimento. A razão para isso é afrontar diretamente o princípio da legalidade tributária, uma vez que a mudança na base de cálculo não foi promovida por lei, mas sim por meio de regulamentação infralegal.

A inconstitucionalidade desse procedimento é corroborada pela jurisprudência, que tem se manifestado em diversos casos a favor da legalidade da utilização do valor venal do IPTU como base de cálculo do ITCMD, conforme já bem demonstrado anteriormente e também segundo análise futura.

Além disso, a utilização do valor venal do ITBI como base de cálculo do ITCMD tem sido vista como uma majoração indevida do imposto, uma vez que o valor venal do ITBI frequentemente supera o valor venal do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Isso coloca os contribuintes em desvantagem, obrigando-os a arcar com um ônus pecuniário maior do que o devido, o que vai contra os princípios da justiça fiscal e da capacidade contributiva²².

Portanto, a alteração da base de cálculo do ITCMD no estado de São Paulo, da forma como ocorreu, viola a Constituição Federal e os princípios que regem o sistema tributário

²² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 959- 960. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito Constitucional Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 293-296, *in* CORTEZ, Maria Eugênia Chiampi. A controvérsia sobre a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis ITBI no município de São Paulo. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2019/4/art20190411-05.pdf>. Acesso em 17 de setembro de 2023

brasileiro. A segurança jurídica e a legalidade tributária são fundamentais para garantir um ambiente tributário estável e justo, e a utilização do valor venal do ITBI como base de cálculo do ITCMD não está em conformidade com esses princípios. A inconstitucionalidade desse procedimento tem sido reconhecida pelo Poder Judiciário, o que reforça a necessidade de retomar a base de cálculo tradicional do ITCMD, baseada no valor venal do IPTU, por meio de legislação específica e em conformidade com a Constituição.

5. DA AVALIAÇÃO DO VALOR DE MERCADO DOS IMÓVEIS PELO FISCO

O arbitramento do valor de mercado dos imóveis pelo Fisco Municipal é uma questão de relevância no contexto da tributação de bens imóveis, notadamente no que diz respeito ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). O presente tópico abordará a prática do arbitramento adotada pelos órgãos fiscais municipais, bem como suas implicações e desafios.

Em primeiro lugar, o valor de mercado de um imóvel desempenha um papel crucial na determinação da base de cálculo principalmente do IPTU; no entanto, a determinação desse valor nem sempre é uma tarefa simples e objetiva, sendo o Fisco Municipal responsável por arbitrar o valor de mercado do imóvel quando os contribuintes não fornecem informações precisas ou quando há discrepâncias entre o valor declarado e o valor real do bem.

No que se refere ao arbitramento do valor venal do imóvel para fins de IPTU, a prática mais comum dos municípios consiste no estabelecimento de uma Planta Genérica de Valores, a qual utiliza variados padrões de avaliação do imóvel, como antiguidade, localização, tipo de construção, tamanho, entre outros. Todos esses indicadores são resumidos em cálculos que estabelecem um valor venal para cada imóvel. A legalidade dessa forma de arbitramento já foi discutida em algumas ocasiões na jurisprudência brasileira e os julgamentos resultantes trouxeram importantes delineamentos à melhor forma de aplicação desse instrumento. Segundo precedentes do STJ, por exemplo, os critérios da Planta Genérica de Valores devem ser publicados em lei, à exceção de imóveis construídos posteriormente à lei, o que autorizaria a discricionariedade da Administração Pública no estabelecimento dos critérios para apuração do valor venal do imóvel. São exemplos da jurisprudência do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. PLANTA DE VALORES. PUBLICAÇÃO. NECESSIDADE. 1. O recorrente demonstra mero inconformismo em seu agravo regimental, que não se mostra capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada. 2. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica quanto à obrigatoriedade da publicação oficial da planta de valores imobiliários, sob pena de inviabilidade da cobrança do IPTU, uma vez que esta

possui dados indispensáveis para a devida apuração da base de cálculo do tributo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1107509/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/05/2009, DJe 12/06/2009)

TRIBUTÁRIO. IPTU. PLANTA DE VALORES. PUBLICAÇÃO. NECESSIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. SÚMULA N. 280/STF. 1. A tabela de valores imobiliários, dado necessário à apuração da base de cálculo do IPTU, deve, necessariamente, ser objeto de publicação oficial. Precedentes. 2. Não se conhece de recurso especial fundado na alínea "c", se, para tanto, faz-se necessário interpretar lei local (Súmula n. 280/STF). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 253.654/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2005, DJ 06/03/2006, p. 269)

Já no que se refere ao valor venal do imóvel para fins de ITCMD, já não é a mesma prática. Isso porque quando o contribuinte recolhe o valor desse imposto utilizando como base de cálculo o valor venal de IPTU, frequentes são as intimações, por parte da Receita Estadual, para que o imposto seja recolhido a maior utilizando o valor venal do imóvel para fins de ITBI. Contudo, como fazer essa análise se o imóvel não está sendo vendido, de fato?

Bom, correto seria, pela parte do Fisco Estadual, informar ao contribuinte, três valores de comercialização diferentes para imóveis situados na mesma região que o imóvel controvertido, e que tenham aproximadamente a mesma metragem, e isso com fundamentação técnica e se valendo de diversos dados que permitissem chegar a uma conclusão de equivalência de valores. Ocorre que, no geral, não só não são fornecidas as bases técnicas que se espera de uma avaliação feita pelo próprio Fisco como, se forem fornecidos os referidos valores comparativos, os imóveis comparados não somente estão situados em lugar diverso daqueles próximos ao local do imóvel objeto do ITCMD, como também não são levados em consideração as características físicas de ambos os imóveis: por exemplo, pode o imóvel objeto do ITCMD ser menor e estar em pior estado de conservação do que aquele tomado por comparação pelo Fisco, de forma que o valor da base de cálculo do ITBI, como é de entendimento da Receita, seria obviamente distinto se comparados dois imóveis distintos em metragem e em localização, e em condições de conservação diferentes.

Nesse sentido, cabe a ênfase à ementa do Recurso Especial 1937821 SP 2020/0012079-1, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, entendendo que, partindo do princípio da boa fé objetiva, somente poderá o Fisco se opor à base de cálculo declarada pelo contribuinte caso seja verificado que esse valor é totalmente incompatível com a realidade e, para tanto, outros fatores além da localização e dimensões físicas do terreno deverão ser consideradas nessa apuração, tais como a existência de benfeitorias e/ou as condições de conservação do imóvel. Ademais, os magistrados também compreenderam que, no caso em comento, que trata

justamente da terminologia de “valor venal do imóvel” aplicável ao ITBI e ao IPTU, por serem impostos diferentes, com fatos geradores e materialidades distintas, não deverá ser entendida da mesma forma.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI). BASE DE CÁLCULO. VINCULAÇÃO COM IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). INEXISTÊNCIA. VALOR VENAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. REVISÃO PELO FISCO. INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. PRÉVIO VALOR DE REFERÊNCIA. ADOÇÃO. INVIABILIDADE. 1. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior é no sentido de que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) o "valor venal", a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos. 2. Os arts. 35 e 38 do CTN dispõem, respectivamente, que o fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões e que a base de cálculo do tributo é o "valor venal dos bens ou direitos transmitidos", que corresponde ao valor considerado para as negociações de imóveis em condições normais de mercado. 3. A possibilidade de dimensionar o valor dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação e os interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço. 4. O ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento originário: por declaração, se a norma local exigir prévio exame das informações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, ou por homologação, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante. 5. Os lançamentos por declaração ou por homologação se justificam pelas várias circunstâncias que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio, sendo essa a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido. 6. Em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado (art. 148 do CTN). 7. A prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo. 8. Para o fim preconizado no art. 1.039 do CPC/2015, firmam-se as seguintes teses: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser

afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente. 9. Recurso especial parcialmente provido.

(STJ - REsp: 1937821 SP 2020/0012079-1, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 24/02/2022, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 03/03/2022) (grifei)

O arbitramento do valor de mercado é uma prática necessária para garantir a justiça fiscal e evitar a subavaliação de bens imóveis com o intuito de reduzir o valor do ITCMD devido. No entanto, essa prática também apresenta desafios e controvérsias. Um dos principais desafios reside na subjetividade envolvida na determinação do valor de mercado, o que deve (ou, ao menos, deveria) ser feito pelos Fiscos Municipal e Estadual levando em conta elementos de ordem técnica, tais como o preço médio dos imóveis semelhantes naquela região, a conservação, a existência ou não de benfeitorias no imóvel, entre outros fatores. Vale frisar, nesse sentido, que o Fisco deveria trazer tais elementos tendo como embasamento as análises técnicas e apurações feitas por profissionais qualificados, e não informando ao contribuinte um valor supostamente avaliado sem qualquer sustentação que valide a posição adotada.

Outro desafio relacionado ao arbitramento do valor de mercado é garantir a transparência e a imparcialidade do processo. É essencial que os contribuintes tenham a oportunidade de contestar o valor atribuído pelo Fisco e que haja um processo de revisão justo e equitativo, o que é garantido pelo princípio do contraditório e, em outro caso, pelo princípio do duplo grau de jurisdição. A falta de transparência ou a arbitrariedade no processo de arbitramento pode levar a disputas e litígios.

Em resumo, o arbitramento do valor de mercado dos imóveis pelo Fisco Municipal desempenha um papel fundamental na tributação do ITCMD. No entanto, essa prática deve ser realizada de forma transparente, imparcial e consistente para garantir a justiça fiscal e evitar litígios desnecessários. É essencial que os contribuintes compreendam o processo de arbitramento e tenham mecanismos de contestação disponíveis para garantir que o valor de mercado atribuído ao imóvel seja preciso e justo.

6. DA NÃO UNANIMIDADE NO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A QUESTÃO

No contexto da tributação do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo, observa-se a existência de uma não unanimidade no entendimento entre as autoridades fiscais, os contribuintes e o Poder Judiciário. Além disso, é

comum o acúmulo de ações judiciais que versam sobre o mesmo tema, o que gera uma série de desafios e controvérsias na aplicação do imposto.

A não unanimidade no entendimento se refere às diferentes interpretações e práticas adotadas no que diz respeito à base de cálculo do ITCMD, mais especificamente, ao valor venal do imóvel. Fato é que a Receita Estadual de São Paulo adota a posição de que a base de cálculo deve corresponder ao valor venal do imóvel urbano constante da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), conforme disposição do art. 1º do Decreto 55.002/09, o qual alterou a base de cálculo do ITCMD, fazendo constar que o valor venal deverá ser o tido para fins de ITBI, mesmo que a jurisprudência discorde veementemente sobre a majoração da base de cálculo de um tributo por meio de Decreto, conforme veremos a seguir.

Além disso, é notório o acúmulo de ações judiciais que tratam do mesmo tema relacionado ao ITCMD no estado de São Paulo, haja vista que o entendimento das cortes tem se reafirmado muitas vezes sobre a interpretação de “valor venal do imóvel” que deveria ser adotada para o ITCMD. Dessa forma, contribuintes que se sentem prejudicados pela prática adotada pela Receita Estadual buscam a esfera administrativa e, posteriormente, o Poder Judiciário para obter decisões favoráveis que lhes permitam pagar um valor menos oneroso a título de imposto, sendo certo, aliás, que, por conta do moroso sistema judiciário brasileiro, essas ações judiciais muitas vezes se acumulam, gerando sobrecarga nos tribunais e um acúmulo de processos semelhantes.

A não unanimidade no entendimento e o acúmulo de ações que versam sobre o mesmo tema no que se refere à base de cálculo do ITCMD destacam a necessidade de maior clareza e consistência na aplicação do imposto. É importante que as autoridades fiscais, os contribuintes e o Poder Judiciário busquem soluções que reduzam as controvérsias e garantam uma aplicação justa e equitativa do imposto, evitando litígios desnecessários e garantindo a segurança jurídica no sistema tributário. Dessa forma, passamos a um estudo e demonstração mais aprofundados sobre o entendimento jurisprudencial da questão, bem como o posicionamento da própria Ordem dos Advogados do Brasil sobre o tema.

6.1. Do entendimento jurisprudencial sobre a questão

A controvérsia em torno da base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo tem gerado uma significativa produção jurisprudencial ao longo dos anos. Diversos tribunais e instâncias judiciais têm sido acionados para dirimir conflitos relacionados a essa questão, o que resultou em uma variedade de entendimentos por parte dos magistrados.

É importante ressaltar que a jurisprudência é uma fonte fundamental de interpretação do direito e contribui para a formação de precedentes que orientam as decisões judiciais em casos semelhantes. Nesse contexto, o entendimento jurisprudencial sobre a base de cálculo do ITCMD no estado de São Paulo tem evoluído ao longo do tempo e reflete as diferentes interpretações dos tribunais sobre essa matéria.

Em parte significativa das decisões judiciais, tem prevalecido o entendimento de que a base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do imóvel, conforme determinado no lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Essa interpretação considera que a utilização do valor venal do imóvel constante da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) representa uma majoração do tributo por ato administrativo, o que contraria a legalidade tributária.

Nesse sentido, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo proferiu decisão relevante, argumentando que o valor venal do imóvel para fins de ITCMD deve ser o mesmo utilizado para a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), e não o do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Isso foi fundamentado na ilegalidade de utilizar a base de cálculo do ITBI, que contraria o ordenamento jurídico, conforme se pode perceber pela ementa do Recurso de Ofício em Auto de Infração e Imposição de Multa nº 4.095.095-5, *in verbis*:

EMENTA ITCMD. Decadência. Termo Inicial é o momento em que se poderia efetuar o lançamento. Portanto, não há decadência pelo artigo 173, I do CTN. Mérito. Deve-se considerar como base de cálculo o valor da Tabela do IPTU, pois a utilização da Tabela do ITBI representa uma majoração do tributo por Portaria, o que contraria o ordenamento jurídico. Dou parcial provimento ao Recurso Ordinário para reduzir a base de cálculo para aquela constante da Tabela do IPTU. Ressalto que em seu pagamento, nem sequer tal valor foi utilizado como base de cálculo. Em relação à meação permanece válida a segregação feita pela fiscalização. Conheço e dou parcial provimento ao Recurso de Ofício. (Recurso de Ofício – AIIM nº 4.095.095-5) – 5ª Câmara Julgadora, julgada em 28.08.2018, Rel. Flávio Nascimbem de Freitas) (grifei)

Seguindo essa linha, outros tribunais também têm se manifestado no sentido de que a majoração da base de cálculo do ITCMD por meio de regulamentação infralegal, como decretos, viola princípios constitucionais e o Código Tributário Nacional. Em razão disso, diversas decisões judiciais têm reconhecido a ilegalidade dessa prática e determinado que a

base de cálculo do ITCMD seja o valor venal do imóvel definido para fins de IPTU. Em diversos casos, mandados de segurança questionaram a majoração da base de cálculo do ITCMD, utilizando o valor venal de referência do ITBI. A jurisprudência tem mantido a decisão de que a base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do imóvel lançado para fins de IPTU, conforme previsto na legislação vigente, e que a alteração da base de cálculo por meio de decreto é ilegal, conforme entendimento da 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo no julgamento da Apelação/Reexame Necessário nº 1037378-86.2015.8.26.0053, conforme o que se segue:

MANDADO DE SEGURANÇA ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação). Majoração. Base de cálculo Valor venal de referência do ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis) Nova base de cálculo por simples decreto - Ilegalidade (arts.150, I da CF e 97, II e IV c.c §1º do CTN) R. SENTENÇA CONCESSIVA MANTIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO E REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDOS." (Apelação/Reexame Necessário nº 1037378-86.2015.8.26.0053 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo) (grifei)

Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal se manifestou em situação semelhante. Ainda que o Supremo Tribunal não julgue diretamente questões atinentes ao ITCMD, uma vez que se trata de legislação local, em Sessão Plenária nos autos do Recurso Extraordinário nº 648.245/MG, seus ministros seguiram por unanimidade o voto do Relator, que dispôs:

O princípio constitucional da reserva legal, previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, é claro ao vedar a exigência e o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Trata-se de prescrição fundamental do sistema tributário, que se coliga à própria ideia de democracia, aplicada aos tributos ("no taxation without representation").

Afora as exceções expressamente previstas no texto constitucional, a definição dos critérios que compõem a regra tributária – e, entre eles, a base de cálculo – é matéria restrita à atuação do legislador. Não pode o Poder Executivo imiscuir-se nessa seara, seja para definir, seja para modificar qualquer dos elementos da relação tributária.

*Nesse mesmo diapasão, é cediço que os Municípios não podem alterar ou majorar, por decreto, a base de cálculo do imposto predial. Podem tão somente atualizar, anualmente, o valor dos imóveis, com base nos índices oficiais de correção monetária, visto que a atualização não constitui aumento de tributo (art. 97, § 1º, do Código Tributário Nacional) e, portanto, não se submete à reserva legal imposta pelo art. 150, inciso I, da Constituição Federal. (Grifou-se)
(STF. Sessão Plenária. Recurso Extraordinário nº 648.245/MG, Relator Ministro Gilmar Mendes, Julgamento: 01/08/2013, DJE: 21/02/2014) (grifei)*

Com base nessa análise, é evidente que a alteração da base de cálculo de impostos, como o ITCMD, deve ser feita por meio de lei, em conformidade com o princípio da legalidade tributária e com o princípio da anterioridade. A utilização do valor venal do imóvel para fins de cálculo do ITCMD deve ser regida por legislação específica, não por decretos ou regulamentos. A jurisprudência reforça a importância do respeito à legislação tributária e ao devido processo legal na determinação da base de cálculo do ITCMD.

No entanto, é importante mencionar que o entendimento jurisprudencial sobre essa questão ainda não é completamente uniforme, e há decisões judiciais que se alinham ao entendimento da Receita Estadual de São Paulo, que defende a utilização do valor venal do imóvel constante da base de cálculo do ITBI como referência para o ITCMD. É nesse sentido, inclusive, que se manifesta um entendimento do STJ, no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1176337 SP 2017/0239842-9, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. DECLARAÇÃO INCOMPATÍVEL. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E RESPALDADO NA LEI LOCAL. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional. 2. A **jurisprudência desta Corte Superior firmou o entendimento de que o valor venal a que se refere o art. 38 do CTN, base de cálculo do imposto de transmissão, é o real valor de venda do bem, o qual pode coincidir com o valor de mercado, não se confundindo com o valor venal adotado para fins de IPTU ou ITR, cuja incidência se dá sobre o valor estaque da propriedade.** 3. O fisco está autorizado à realização de lançamento suplementar, nos termos dos arts. 148 e 149 do CTN, caso comprove a incompatibilidade do valor indicado pelo contribuinte ou sua declaração, por qualquer motivo, não se apresente idônea. 4. Hipótese em que o acórdão recorrido, adotando entendimento coincidente com as referidas diretrizes jurisprudenciais, assentou que a lei local contempla esse mesmo conteúdo normativo, no sentido de que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, assim compreendido como aquele que corresponde ao valor de mercado, permitindo ao fisco que proceda ao arbitramento da base de cálculo quando o valor declarado pelo contribuinte seja incompatível com os preços usualmente praticados no mercado (art. 148 do CTN), de modo que a revisão desse entendimento esbarra, in casu, nos óbices estampados nas Súmulas 83 do STJ e 280 do STF. 5. Agravo interno não provido.*

(STJ - AgInt no AREsp: 1176337 SP 2017/0239842-9, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 01/06/2020, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 09/06/2020) (grifei)

Portanto, o entendimento jurisprudencial sobre a base de cálculo do ITCMD em São Paulo é caracterizado pela sua diversidade, refletindo a complexidade da questão e a busca por uma interpretação coerente com os princípios constitucionais e legais. A controvérsia persiste,

e a busca por uma uniformização desse entendimento continua a ser uma preocupação dos contribuintes e do sistema judiciário.

6.2. Da interposição de ação pela OAB, pugnano pelo reconhecimento da inconstitucionalidade do RITCMD e de sua alteração

A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) tem desempenhado um papel relevante no contexto da controvérsia envolvendo a base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo. Em busca de garantir a segurança jurídica e o respeito aos princípios constitucionais, a OAB interpôs uma ação visando o reconhecimento da inconstitucionalidade do Regulamento do ITCMD (RITCMD) e de sua alteração. Tal ação constituiu a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4409.

A base da ADI 4409 se sustenta na alegação de que o Decreto 55.002/09, o qual altera o art. 16 do RITCMD, aprovado pelo Decreto 46.655/02, ao modificar a base de cálculo do ITCMD de forma não respaldada pela legislação vigente, viola princípios constitucionais, notadamente o princípio da legalidade tributária. Conforme disposto na Constituição Federal, a exigência e a majoração de tributos só podem ser realizadas mediante lei, o que implica que somente o Poder Legislativo pode estabelecer ou modificar as regras que compõem a relação tributária, incluindo a base de cálculo. Nesse sentido já se posicionou, também, o Supremo Tribunal Federal, conforme já pontuado anteriormente.

A utilização da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) como referência para o ITCMD, por meio de regulamentação infralegal, como o RITCMD, representa uma majoração do tributo por ato administrativo, o que contraria o ordenamento jurídico e afronta a Constituição Federal. Nesse sentido, a OAB busca a declaração de inconstitucionalidade dessa prática, de modo que foi decidido unanimemente pela impetração de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn), perante o Supremo Tribunal Federal, em face das Leis 10.705/01 e 10.992/01, bem como em face do Decreto 46.655/02, legislações que instituíram a cobrança do ITCMD em São Paulo²³.

DIREITO CONSTITUCIONAL. FEDERALISMO E COMPETÊNCIA CONCORRENTE (CF, ART. 24, XI). DISPOSITIVOS DA LEI 10.705/2000 DO ESTADO DE SÃO PAULO, QUE REGULAMENTAM A INTERVENÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA NOS PROCESSOS DE INVENTÁRIO E ARROLAMENTO PARA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS” E DOAÇÃO DE

²³ OAB/SP, Ordem dos Advogados do Brasil Seccional São Paulo -. OAB SP QUER ADIN CONTRA ITCMD. 2010. Disponível em: <https://www.oabsp.org.br/noticias/2010/03/16/5994>. Acesso em: 25 out. 2023.

QUAISQUER BENS E DIREITO - ITCMD. LEGÍTIMO EXERCÍCIO ESTADUAL DE COMPETÊNCIA COMPLEMENTAR EM MATÉRIA PROCEDIMENTAL. 1. Os legitimados listados no art. 103, I a VII, da Constituição têm capacidade postulatória na ação direta de inconstitucionalidade. A exigência de procuração com poderes específicos e indicação do ato normativo impugnado é vício sanável. 2. A ação direta de inconstitucionalidade é o meio processual inadequado para o controle de decreto regulamentar de lei estadual (Decreto 46.655/2002). 3. Disposições legais sobre a forma de cobrança do ITCMD pela Procuradoria-Geral do Estado, e de sua intervenção em processos de inventário, arrolamento e outros de interesse da Fazenda Pública, são regras de procedimento que complementam as normas previstas no Código de Processo Civil, conforme previsto no artigo 24 da Constituição Federal. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (STF - ADI: 4409 SP, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 06/06/2018, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 23/10/2018)

Nesse viés, tem-se que a ação interposta pela OAB visa a restabelecer a legalidade na cobrança do ITCMD e a garantir que a base de cálculo desse imposto seja determinada de acordo com o que estabelece a legislação aplicável, respeitando os princípios constitucionais e proporcionando segurança jurídica aos contribuintes, ou seja, que venha a ser considerada oficialmente a base de cálculo do IPTU ao invés da base de cálculo do ITBI nessa questão. A atuação da OAB nesse contexto é um importante instrumento na busca pela correção de práticas tributárias que podem gerar insegurança e litigiosidade, visando a assegurar que a arrecadação de tributos ocorra de forma justa e de acordo com as disposições legais vigentes.

A ADI 4409, porém, foi julgada improcedente. A decisão do STF não foi pautada na negação de razão à alegação proposta pela OAB, mas na inadequação do meio processual utilizado para controle de decreto estadual. Dessa maneira, o julgamento afastou outras possíveis contestações a polêmicas legislações estaduais em matéria tributária, como poderia ocorrer em relação à base de cálculo do ITCMD, evidenciando a necessidade de serem procurados outros meios judiciais para discutir essas questões.

7. CONCLUSÃO E ENCERRAMENTO

O presente trabalho buscou analisar a controvérsia relacionada à base de cálculo do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo, com um enfoque crítico na interpretação adotada pela Receita Estadual. Durante essa análise, discutimos a evolução histórica da legislação e regulamentação envolvendo o ITCMD, assim como os desdobramentos jurídicos e as implicações dessa controvérsia.

Assim, ficou evidente ao longo deste trabalho que a utilização do valor venal do imóvel constante da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) como referência para o cálculo do ITCMD, em detrimento do valor venal do imóvel constante do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), tem sido alvo de contestação. A

majoração do imposto por meio de regulamentação infralegal, como decretos, tem suscitado preocupações quanto à sua constitucionalidade e legalidade.

Nesse contexto, a jurisprudência tem desempenhado um papel relevante na busca por uma interpretação adequada da legislação tributária. Diversas decisões judiciais têm reconhecido a ilegalidade da majoração da base de cálculo do ITCMD e determinado que o valor venal do imóvel para fins de IPTU seja a referência apropriada. Logo, pois, a não unanimidade no entendimento sobre essa questão e a existência de um acúmulo de ações judiciais e administrativas evidenciam a necessidade de se alcançar uma solução definitiva para a controvérsia, a fim de evitar o excesso de litigância e a insegurança jurídica.

Diante do exposto, buscou-se fundamentar o ponto de vista de que é imperativo que as autoridades competentes reavaliem a interpretação adotada e busquem conformidade com a legalidade e os princípios constitucionais. A uniformização do entendimento sobre a base de cálculo do ITCMD é essencial para proporcionar segurança jurídica aos contribuintes e evitar o acúmulo de processos judiciais e administrativos.

Em última análise, o estudo dessa controvérsia ressalta a importância da observância estrita dos princípios da legalidade, da isonomia e da segurança jurídica na aplicação da legislação tributária, contribuindo para o fortalecimento do Estado de Direito e para a garantia dos direitos dos cidadãos.

Com isso, encerramos esta análise, reconhecendo a complexidade e a importância desse tema, e ressaltando a necessidade de diálogo e reflexão contínuos para aprimorar o sistema tributário e garantir o respeito aos princípios constitucionais que o regem.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- Lei 10705 de 2000. Sp.gov.br. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>>. Acesso em: 8 nov. 2023.
- Supremo Tribunal Federal. Stf.jus.br. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4105978&numeroProcesso=648245&classeProcesso=RE&numeroTema=211>>. Acesso em: 8 nov. 2023.
- BRIZOLA, Alan. *Decreto que mudou base do ITCMD em São Paulo é ilegal*. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jul15/alan-brizola-decreto-mudou-base-itcmd-sao-paulo-ilegal>. Acesso em: 25 abr. 2023.
- *TJSP pacifica o uso do valor venal para fins do IPTU como base de cálculo do ITCMD*. Innocenti Advogados. Disponível em <https://innocenti.com.br/tjsp-pacifica-o-uso-do-valor-venal-para-fins-doiptu-como-base-de-calculo-do-itcmd/>. Acesso em 10 de maio de 2023.
- STF: *Mantidas normas que regulamentam imposto sobre transmissão causa mortis em SP*. Instituto de Registro Imobiliário do Brasil, 2018. Disponível em <https://www.irib.org.br/noticias/detalhes/stf-mantidasnormas-que-regulamentam-imposto-sobre-transmissao-causa-mortis-emsp>. Acesso em 20 de abril de 2023.
- MARIZ DE OLIVEIRA, R. *Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD)*. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 50, p. 554–568, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2174>. Acesso em: 20 de abril de 2023.
- GALLOTTI, C., BIANCHINI, G. *A Inconstitucionalidade do Valor Venal de Referência do ITBI como Base de Cálculo do ITCMD: Imóveis Urbanos em São Paulo*. Instituto Matonense Municipal de Ensino Superior. Programa de divulgação científica do Immes, 2019. Disponível em: <https://immes.edu.br/wp-content/uploads/2021/08/8.-Ainconstitucionalidade-do-valor-venal.pdf>. Acesso em 8 de maio de 2023.

- CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *IPTU e Progressividade, Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2 ed. São Paulo: Quartim Latin, 2015.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DERZI, Misabel. Notas de Atualização a BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- SILVA, Magda Cristiane; SILVA, K. S. *A Determinação da Base de Cálculo do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação nos Processos de Inventário e Suas Problemáticas*. Seminário de Iniciação Científica e Seminário Integrado de Ensino, Pesquisa e Extensão, [S. 1.], 2018. Disponível em: <https://periodicos.unoesc.edu.br/siepe/article/view/18621>. Acesso em 15 de abril de 2023.
- GOYA, Haroldo. *O Procedimento Administrativo Tributário Do Itcmd Do Estado De São Paulo*. 2011. 78 f. Tese de Conclusão de Curso - Curso de Direito, Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente, 2011. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/Direito/article/view/2830>. Acesso em: 03 maio 2023.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *As bases de cálculo do IPTU e do ITBI-aproximações e distanciamento*. 2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2013.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, P. de B. (2003). *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 98, 159-180. Recuperado de <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo, Malheiros, 2006.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário, Volume I*. São Paulo, Quartier Latin do Brasil. 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral Do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

- CHAIB, Flávio. *Estudo comparado do regime jurídico da tributação do imposto sobre a herança e doações – ITCMD brasileiro com a prática de outros países*. Universidade de Brasília (UnB), 2016. Pág. 83.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Sucessões*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 6 v
- LÓPEZ-RENDO, Carmen. *De la vicesima hereditatum al impuesto sucesorio en el derecho español*, Revista internacional de derecho romano, abril 2015. Disponível em www.ridrom.uclm.es, p. 190.