UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA – UNIARA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E GESTÃO DE CONFLITOS

ANTONIO BRAIDE SERAFIM

O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS (ITCMD) DO ESTADO DE SÃO PAULO E GESTÃO DE CONFLITOS: VIABILIZANDO A CIDADANIA COM O AUMENTO DA ARRECADAÇÃO E REDUÇÃO DAS DEMANDAS JUDICIAIS

ARARAQUARA – SP
2025

ANTONIO BRAIDE SERAFIM

O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS (ITCMD) DO ESTADO DE SÃO PAULO E GESTÃO DE CONFLITOS: VIABILIZANDO A CIDADANIA COM O AUMENTO DA ARRECADAÇÃO E REDUÇÃO DAS DEMANDAS JUDICIAIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, curso de Mestrado Profissional, da Universidade de Araraquara – UNIARA – como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Linha 1- Poder Judiciário e gestão de conflitos.

Orientador: Augusto Martinez Perez Filho

Coorientador: Geralda Cristina de Freitas Ramalheiro

ARARAQUARA – SP

2025

FICHA CATALOGRÁFICA

S487i Serafim, Antonio Braide.
O Imposto de Transição Causa Mortis (ITCMD) do estado de São Paulo e gestão de conflitos: viabilizando a cidadania com o aumento da arrecadação e redução das demandas judiciais/Antonio Braide Serafim. – Araraquara: Universidade de Araraquara, 2026.
68f.

Dissertação (Mestrado)- Programa de Pós-graduação em Direito Curso de Mestrado Profissional- Universidade de Araraquara-UNIARA

Orientador: Prof. Dr. Augusto Martinez Perez Filho

1. Direito tributário. 2. ITCMD. 3. Aumento de arrecadação. 4. Cidadania. 5. Gestão de conflitos. I. Título.

CDU 340

ANTONIO BRAIDE SERAFIM

Dissertação apresentada a Universidade de Araraquara - UNIARA, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Direito e Gestão de Conflitos.

Araraquara, 27 de março de 2025.

BANCA EXAMINADORA

gov.br Documento assinado digitalmente
AUGUSTO MARTINEZ PEREZ FILHO
Data: 02/04/2025 16:13:45-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

PROF. DRª. AUGUSTO MARTINEZ PEREZ FILHO (ORIENTADOR)
UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA - UNIARA

PROF. DR. SÉRGIO DE OLIVEIRA MÉDICI
UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA - UNIARA

gov.br Documento assinado digitalmente
RENAN POSELLA MANDARINO
Data: 08/04/2025 10:39:05-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

PROF. DR. RENAN POSELLA MANDARINO
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS DE FRANCA - UNESP

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Prof. Dr. Augusto Martinez Perez Filho, meu orientador, que tanto me auxiliou neste trabalho e na minha formação acadêmica com seus valorosos ensinamentos. Professor, tenho muito orgulho de tê-lo como meu orientador.

Agradeço à minha esposa Paula e aos meus filhos Antônio Francisco e Felipe José que me apoiaram na realização desse sonho, muitas vezes, compreendendo as limitações do convívio impostas. Agradeço aos meus pais Marlene e Istamir (sempre presentes) que me incentivaram desde a infância a investir na minha formação acadêmica, sendo eternas fontes de inspiração para mim.

Agradeço aos membros da minha banca, Prof. Dr. Sérgio de Oliveira Médici e Prof. Dr. Renan Posella Mandarino pelos apontamentos e correções que muito me auxiliaram na melhoria da minha pesquisa.

Agradeço à Deus que sinto estar sempre ao meu lado em todos os momentos.

RESUMO

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação do Estado de São Paulo (ITCMD) é um dos impostos de competência tributária estadual, ao lado do ICMS e do IPVA, sendo que foi responsável pela arrecadação de R$ 5,65 bilhões no Estado de São Paulo, entre os meses de setembro de 2023 e agosto de 2024, representando pouco mais de 2% das receitas tributárias do Estado de São Paulo. A pesquisa é norteada pela pergunta central: "Como o Estado de São Paulo pode aumentar a arrecadação do ITCMD, a fim obter mais recursos para a promoção da cidadania? O objetivo geral é demonstrar que é possível o aumento da arrecadação do ITCMD do Estado de São Paulo, a fim de se obter mais recursos para maior viabilização da cidadania. Para atingir esse fim foram estabelecidos objetivos específicos, como a análise detalhada da necessidade do aumento da arrecadação tributária para realização de políticas públicas que busquem dar maior acesso à cidadania, o estudo da regra-matriz de incidência tributária, uma análise detalhada da legislação do ITCMD do Estado de São Paulo, com verificação das principais discussões judiciais relativas à legislação aplicável e por fim o estudo do princípio da legalidade tributária. Esse trabalho busca propor instrumentos viáveis e legais para que o Estado de São Paulo possa aumentar a arrecadação do ITCMD, propondo solução com instrumentos legais que indiquem parâmetros interessantes para o Estado de São Paulo. Atualmente, a lei estadual que disciplina o ITCMD no Estado de São Paulo (lei 10.705/2000) estabelece como parâmetros mínimos para base de cálculo do ITCMD os valores venais do IPTU (imposto de propriedade territorial urbana), para propriedades urbanas e ITR (Imposto Territorial Rural), para imóveis rurais. Ocorre que esses parâmetros não têm se mostrado os mais adequados para uma melhor arrecadação de referido imposto. O problema atual é que o Estado não consegue aumentar a arrecadação do ITCMD, de forma sustentada, através da legislação tributária existente. Destarte, busca-se com esse trabalho indicar instrumentos que possam viabilizar de forma legal um aumento de arrecadação do ITCMD e de forma sustentada. Optou-se pelo método dedutivo em razão do rigor metodológico possível de ser atingido a partir de premissas que validam as conclusões alcançadas pelo estudo, mediante raciocínio lógico, reduzindo substancialmente eventual margem de erro. Será feita uma análise de conteúdo de leis, documentos e jurisprudencial. O artefato a ser desenvolvido será a geração de um instrumento legal com parâmetros claros e interessantes para o Estado no aumento da arrecadação do ITCMD e que não deixe margem de contestação pelos contribuintes.

Palavras-chave: Direito Tributário. ITCMD. Aumento de arrecadação. Cidadania. Gestão de conflitos.

ABSTRACT

The Tax on Inheritance and Donation of the State of São Paulo (ITCMD) is one of the taxes under state jurisdiction, along with ICMS and IPVA, and was responsible for the collection of R$5.65 billion in the State of São Paulo, between the months of September 2023 and August 2024, representing just over 2% of the tax revenues of the State of São Paulo. The research is guided by the central question: “How can the State of São Paulo increase the collection of ITCMD, in order to obtain more resources for the promotion of citizenship? The general objective is to demonstrate that it is possible to increase the collection of ITCMD of the State of São Paulo, in order to obtain more resources for the promotion of citizenship. To achieve this goal, specific objectives were established, such as a detailed analysis of the need to increase tax collection to implement public policies that seek to provide greater access to citizenship, a study of the main rule for tax incidence, a detailed analysis of the ITCMD legislation of the State of São Paulo, with a study of the main legal discussions regarding the applicable legislation and, finally, a study of the principle of tax legality. This work seeks to propose viable and legal instruments so that the State of São Paulo can increase the collection of ITCMD, proposing a solution with legal instruments that indicate interesting parameters for the State of São Paulo. Currently, the state law that regulates ITCMD in the State of São Paulo (law 10.705/2000) establishes as minimum parameters for the calculation basis of ITCMD the market values of IPTU (urban property tax), for urban properties and ITR (Rural Land Tax), for rural properties. However, these parameters have not proven to be the most appropriate for improving the collection of said tax. The current problem is that the State is unable to increase ITCMD collection in a sustained manner through the existing tax legislation. Therefore, this work seeks to indicate instruments that can legally enable a sustained increase in ITCMD collection. The deductive method was chosen because of the methodological rigor that can be achieved by using premises that validate the conclusions reached by the study through logical reasoning, substantially reducing any potential margin of error.A content analysis of laws, documents and case law will be carried out. The artifact to be developed will be the generation of a legal instrument with clear and interesting parameters for the State in increasing ITCMD collection and that leaves no room for dispute by taxpayers.

Keywords: Tax Law. ITCMD. Increase in revenue. Citizenship. Conflict management.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Quadro 1. Relatório Resumido da Execução Orçamentária. 43
Gráfico 2 - Quadro 2. Relação do número de contribuintes inscritos no ICMS 45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas

ADR – *Alternative Dispute Resolution*

CF/88 – Constituição da República

CNJ - Conselho Nacional de Justiça

COFECI - Conselho Federal de Corretores de Imóveis

CPC - Código de Processo Civil

DSR - Design Science Research

IBAPE - Instituto Brasileiro de Perícias de Engenharia

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD: Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

ONU – Organização das Nações Unidas

ODS - Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

RMIT - Regra Matriz De Incidência Tributária

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TJ - Tribunal de Justiça

TJSP - Tribunal de Justiça do Estado de São Paulista

UFEMG – Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais

SUMÁRIO

Sumário

1. INTRODUÇÃO 10
2 ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E PROMOÇÃO DA CIDADANIA 15
3 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) 22
3.1 Aspecto temporal do ITCMD no Estado de São Paulo: a legislação aplicável ao longo do tempo 27
3.2 Aspecto material do ITCMD no Estado de São Paulo 31
3.3 Aspecto espacial do ITCMD no Estado de São Paulo 33
3.4 Aspecto pessoal do ITCMD no Estado de São Paulo 38
3.5 Aspecto quantitativo do ITCMD no Estado de São Paulo: base de cálculo do ITCMD e alíquota 42
4 ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA 51
5 GESTÃO DE CONFLITOS 57
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 60
REFERÊNCIAS 62

1. INTRODUÇÃO

O Estado, como entidade soberana encarregado da estruturação e administração da sociedade, exerce uma função crucial na promoção do interesse coletivo e na proteção dos direitos e das liberdades individuais. Para atender a essas responsabilidades, é imprescindível que a nação disponha de recursos financeiros, que são majoritariamente adquiridos através da arrecadação de impostos. Assim, a capacidade de impor tributos se configura como um aspecto fundamental da soberania nacional, viabilizando a coleta de recursos necessários para sustentar as políticas públicas e assegurar o funcionamento eficiente da administração.

A capacidade de tributar não é total e sem limites. No Brasil, um Estado Democrático de Direito, a tributação é regida por uma série de princípios e normas constitucionais que buscam assegurar a equidade tributária, salvaguardar os direitos dos contribuintes e prevenir o uso abusivo do poder do Estado. No Título VI da Constituição Federal de 1988, um capítulo inteiro é dedicado ao Sistema Tributário Nacional, definindo os fundamentos da tributação no país.

A Constituição de 1988 estabelece que a tributação tem natureza jurídico e econômica, e não é apenas uma relação de poder. Isso implica que o governo não tem permissão para estabelecer e cobrar impostos de forma unilateral e autoritária, como era comum em regimes absolutistas. Para a legitimidade da tributação, o Estado precisa cumprir os princípios e regras definidas na legislação, assegurando a segurança jurídica e a previsibilidade para os contribuintes.

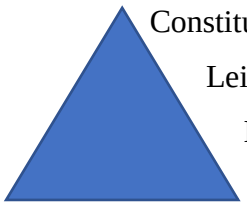
A cobrança de tributos tem como um dos seus principais objetivos a arrecadação de recursos para utilização nas suas atividades estatais. É através da arrecadação que o Estado consegue realizar os serviços públicos essenciais para a população tais como educação, saúde, segurança, transporte, saneamento básico.

A Constituição Federal prevê as competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios e também estabelece as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado, protegendo os direitos dos contribuintes e garantindo segurança jurídica.

É crucial que o Estado cumpra as restrições constitucionais ao poder de tributar para assegurar a equidade fiscal e a salvaguarda dos direitos dos contribuintes. A violação dessas regras pode resultar na anulação de cobranças fiscais, causando danos aos cofres públicos e gerando instabilidade jurídica.

O Sistema Jurídico Nacional é organizado com uma estrutura piramidal: no topo está a norma maior que é a Constituição Federal (CF). A partir dela, derivam as demais regras.

O Sistema obedece a seguinte estrutura representada na figura abaixo:



É através dessa estrutura piramidal que se podem encontrar as regras de tributação, estabelecendo as ações que o administrador público pode ter junto aos contribuintes para buscar receita.

A soberania fiscal faz parte da soberania do Estado e, portanto, ao se elaborar uma Constituição deve ser previsto um Sistema Tributário, como conjunto harmonioso das normas de tributação, com o fito de captar recursos para promover o bem comum. A Constituição prevê a organização do Sistema Tributário, seu exercício, as competências e meios de arrecadação. Coube à Constituição Federal ditar os princípios gerais do Sistema Tributário

O princípio da legalidade é um dos mais importantes do Sistema. Ele estabelece que o poder de exigir tributo só pode ocorrer após a elaboração da lei e, uma vez vigente, tanto o Estado quanto particulares devem a ela se submeter. A finalidade deste princípio é a segurança e a certeza jurídica, para que o direito atinja seu fim, qual seja, normatizar a sociedade, para atender ao bem comum.

O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* de Doação (ITCMD) que é um dos três impostos de Competência dos Estados e do Distrito Federal, previstos no artigo 155 da Constituição Federal, ao lado do ICMS e do IPVA é o objeto do presente estudo.

Foi feito um estudo relativo à legislação tributária do ITCMD do Estado de São Paulo em busca de dar subsídios para o aperfeiçoamento da legislação estadual vigente, com a finalidade de encontrar propostas para aumento de arrecadação desse tributo. Procura-se com essa pesquisa responder à seguinte questão, como fazer para que o Estado de São Paulo possa aumentar a arrecadação do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* de doação?

A atual Lei do Estado de São Paulo que instituiu o ITCMD, aplicável para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2001 é a de n.º 10.705/2000, com as alterações das leis 10.992, de 21/12/2001 e lei 16.050, de 15/12/2015 (São Paulo, 2015a).

Referidas leis estão regulamentadas pelo Decreto n.º 46.655 de 01/04/2002, com alterações dos Decretos 49.015 de 06/10/2015, n.º 55.002 de 09/11/2009, n.º 56.588 de 24/12/2010 e n.º 56.693 de 27/01/2011 (São Paulo, 2015b).

O presente trabalho fez um estudo minucioso sobre a legislação paulista do ITCMD, aplicando-se a regra matriz de incidência tributária preconizada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho. Buscou, a partir desse estudo, identificar lacunas na legislação paulista que diminuem o poder de arrecadação do Estado. A partir da identificação dessas lacunas, foi possível propor alteração legislativa com a finalidade de maximizar a arrecadação do Estado e corrigir distorções do Sistema.

E é da análise dessa legislação que é extraída a regra matriz de incidência tributária do ITCMD do Estado de São Paulo, sob os seus aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Para que o Estado possa de maneira correta, eficaz e eficiente cobrar o ITCMD, é necessário que a legislação sobre ITCMD não somente esteja de acordo com os ditames constitucionais, mas que também se estabeleçam mecanismos facilitadores do cálculo e fiscalização do tributo. O aumento da arrecadação desse tributo necessita de uma legislação bem elaborada e que facilite a ação da Secretaria da Fazenda na sua cobrança

A legislação paulista contém algumas imperfeiçoes que acabam por trazer dificuldades, tanto para o Fisco efetuar a arrecadação de referido tributo, como para o contribuinte que, muitas vezes, busca o Poder Judiciário para corrigir as inconstitucionalidades e ilegalidades contidas na legislação paulista.

Foi demonstrado, neste estudo, que a atual legislação paulista tem gerado milhares de ações judiciais que poderiam ser evitadas com o seu aperfeiçoamento.

Conhecer a legislação paulista e principalmente a suas imperfeições foi um dos objetivos principais desse trabalho, para propor aperfeiçoamentos da legislação, com a finalidade do aumento da arrecadação do ITCMD pelo Estado de São Paulo.

O presente estudo, a partir de uma análise minuciosa da legislação do ITCMD do Estado de São Paulo, e das decisões do Tribunal da Justiça do Estado de São Paulo, verificou a existência de lacunas legais que permitem o contribuinte deixar de recolher o tributo sobre o real valor dos bens transmitidos por herança ou por doação.

Essa legislação falha tem gerado milhares de ações judiciais e causado uma enorme perda de arrecadação para o fisco paulista. Além de gerar situações de desigualdades no tratamento dos contribuintes, privilegiando os que buscam o Poder Judiciário para o pagamento menor de imposto e prejudicando justamente os contribuintes que têm menos acesso à justiça.

O presente trabalho em um primeiro momento aborda a questão da importância da arrecadação tributária, com a finalidade de justificar o escopo desse trabalho que é o de auxiliar o fisco no aumento da arrecadação do ITCMD. E, num segundo momento, estuda a regra matriz

de incidência do ITCMD, a fim de se entender quais critérios devem ser atendidos para que surja a obrigação do contribuinte em pagar o imposto e o direito/dever do Estado de São Paulo de cobrá-lo. E dentro dessa análise (da regra matriz de incidência) é possível entender a legislação do ITCMD e suas principais deficiências. Após, analisa o princípio da legalidade tributária, a fim de demonstrar que a legislação paulista precisa se adequar a este princípio para que atinja o objetivo de aumento de arrecadação desse tributo.

Aponta que um dos principais gargalos da legislação é o desrespeito ao princípio da legalidade, que acaba por gerar perda de arrecadação. Este trabalho dedica-se a delimitar o alcance da atual legislação do ITCMD que é contestada por milhares de contribuintes no judiciário, buscando estudar as principais discussões judiciais relativas à legislação aplicável para a base de cálculo do ITCMD paulista, e, ao final propõe forma de melhorar a arrecadação do ITCMD. Bem com aborda a questão da tributação de da herança de estrangeiros em função da alteração feita pela emenda constitucional 132/2023.

A presente dissertação foi desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito com ênfase em Gestão de Conflitos. O objetivo do Mestrado é promover o aperfeiçoamento de técnicas e processos e, assim, contribuir para o desenvolvimento científico-tecnológico.

O presente estudo foi desenvolvido utilizando-se do método dedutivo. Conforme explica Mezzaroba e Monteiro (2008):

> Método dedutivo parte de argumentos gerais para argumentos particulares. Primeiramente, são apresentados os argumentos que se consideram verdadeiros e inquestionáveis para, em seguida, chegar a conclusões formais, já que essas conclusões ficam restritas única e exclusivamente à lógica das premissas estabelecidas.

Optou-se pelo método dedutivo em razão do rigor metodológico possível de ser atingido a partir de premissas que validam as conclusões alcançadas pelo estudo, mediante raciocínio lógico, reduzindo substancialmente eventual margem de erro. Trata-se de método há muito utilizado e que pode ser utilizado com segurança na área das ciências jurídicas, com a vantagem de se obter conclusões objetivas, ao final do trabalho, por ocasião das considerações finais. Neste sentido, Mezzaroba e Monteiro (2008), assim dispõem:

> Enquanto na dedução a certeza das premissas é transferida para a conclusão, em virtude do emprego correto das regras lógicas, na indução, uma vez que as premissas sejam consideradas verdadeiras, a conclusão será provavelmente verdadeira, ou seja, verossímil. Então, quando você adota o método dedutivo, o que irá fazer é ter um conjunto de premissas que deverão fundar todos os procedimentos que você optou por utilizar.

Ao final, os problemas identificados ao longo do trabalho foram enfrentados mediante a sugestão de alterações legislativas que visam mitigar o número de conflitos envolvendo a cobrança do ITCMD no âmbito do Poder Judiciário.

Esse método também permite enfatizar a aplicação do ordenamento jurídico ao caso concreto identificando como as normas, em sua redação atual, são aplicadas e o resultado produzido na efetivação da cidadania. Isso permitiu verificar oportunidades de melhoria no texto legal, bem como na dinâmica verificada na cobrança do ITCMD do Estado de São Paulo.

O método escolhido também permitiu explicar como a ocorre a cobrança e fiscalização do ITCMD na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Buscou-se, ao longo da pesquisa, sistematizar os artigos legais incidentes em relação à legislação paulista do ITCMD, à luz da prática forense para, ao cabo, apontar sugestões de melhoria na gestão dessa espécie de conflito.

Houve preocupação em também analisar o papel da melhoria na gestão de conflitos envolvendo a cobrança do ITCMD e seu impacto na concretização da cidadania com o aumento da arrecadação tributária, que propicia mais recursos para aplicação em políticas públicas.

O trabalho foi realizado a partir do uso da técnica de pesquisa bibliográfica, do tipo exploratória. Isso foi utilizado com o intuito de permitir melhor definição do objeto da pergunta de pesquisa, lançando mão de paradigmas doutrinários e os confrontando com a realidade prática dos Tribunais, no caso, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e Tribunais superiores (STJ e STF).

2 ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E PROMOÇÃO DA CIDADANIA

A arrecadação de tributos é um dos alicerces essenciais de qualquer Estado contemporâneo. Ela tem um papel fundamental não só no financiamento das ações governamentais, mas também na distribuição de riqueza, na regulação da inflação e na promoção da justiça social. Os impostos constituem a principal receita governamental, permitindo a manutenção das instituições e a execução de políticas públicas fundamentais para o bem-estar da população. Santos (2022) dispõe que há entre o Estado e o cidadão um contrato, que prevê direitos e deveres para ambos. Por um lado, o cidadão financia o Estado e, por outro, o Estado protege os direitos do cidadão que estão definidos no acordo celebrado, propiciando assim o bem comum a todos, sendo este o objetivo principal.

Segundo Ribeiro e Gesteiro (2013), o tributo não deve ser entendido como uma mera obrigação do cidadão, mas como um preço da cidadania. A receita pública é fundamental para o desenvolvimento, econômico, social e cultural do país, principalmente aquela originada da arrecadação de tributos. Dispõe o autor que o Estado tem a responsabilidade de destinar aplicação adequada e prestar contas à sociedade da forma como foram aplicados os recursos.

A demanda por arrecadação de impostos ultrapassa a simples obtenção de fundos financeiros. Ela atua como um instrumento de gestão, habilitando o Estado a cumprir suas obrigações constitucionais, tais como oferecer segurança, educação, saúde, infraestrutura e assistência social. Nesse sentido, Valadão (2000) ensina que para auferir as receitas necessárias ao desempenho das funções que lhe são inerentes o Estado utiliza-se do poder de tributar, que lhe é intrínseco. Sem essa receita, não seria possível a manutenção da estrutura estatal e a garantia do funcionamento regular da sociedade.

No dizer de Oliveira, Santos e Torres (2020):

> Além da satisfação das necessidades sociais, como garantir acesso à educação, ao transporte, à segurança, à saúde, etc., a atividade financeira, sob a espécie “atividade tributária” tem como objetivo de contribuir com a diminuição das desigualdades entre os indivíduos, por meio de programas e projetos públicos, de atenção social.

Esses autores enfatizam que várias sociedades ruíram em consequência de revoltas sociais quando a alta carga tributária não viesse acompanhada de uma devolução dos recursos arrecadados no suprimento das carências e clamores dos contribuintes e da sociedade em geral.

Para justificar a necessidade da arrecadação tributária de Carvalho (2009) dispõe o seguinte:

> A verdadeira cidadania somente é exercida quando é garantido ao indivíduo igualdade de condições para que o indivíduo desenvolva suas racionalidades e potencialidades. Para o efetivo exercício desta atividade pelo Estado, se faz necessário o financiamento por meio dos impostos. Neste sentido, pretende-se utilizar destes impostos, como

> ferramenta de promoção do desenvolvimento econômico, gerando prosperidade social, transformadora da realidade social, de modo garantir e assegurar o desenvolvimento pleno do indivíduo, para que este tenha lhe assegurado sua plena cidadania.

A necessidade do aumento da arrecadação tributária também se insere no contexto da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas. Referida agenda é um plano de ação global adotado em 2015 pelos 193 Estados-membros das Nações Unidas, incluindo o Brasil, com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável até 2030. Ela é composta por 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e 169 metas que abrangem diversas áreas, como erradicação da pobreza, educação de qualidade, igualdade de gênero, ação contra a mudança global do clima e promoção da paz e justiça.

Dentre estes objetivos estão o de acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares, o de acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável, reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles, assegurar a educação inclusiva e equitativa de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos e assegurar a disponibilidade e gestão sustentável da água e o saneamento para todos. Todos esses objetivos necessitam de políticas públicas que, para serem implementadas, dependem da arrecadação tributária. O que justifica a necessidade de um estudo sobre maneiras de se aumentar a tributação, principalmente de forma a privilegiar a progressividade do tributo, fazendo com que aqueles que mais têm paguem proporcionalmente mais.

O preâmbulo da agenda prevê um plano de ação para erradicação da pobreza, que necessita da implementação de políticas públicas.

> Esta Agenda é um plano de ação para as pessoas, para o planeta e para a prosperidade. Ela também busca fortalecer a paz universal com mais liberdade. Reconhecemos que a erradicação da pobreza em todas as suas formas e dimensões, incluindo a pobreza extrema, é o maior desafio global e um requisito indispensável para o desenvolvimento sustentável (ONU, 2015).

No dizer de Nabais (2009), os tributos, então, tornam-se deveres fundamentais dos indivíduos, que estão fundamentados na finalidade estatal de proteção da dignidade da pessoa humana. O dever fundamental de pagar tributos integrará o Estatuto Constitucional do Indivíduo, junto com os direitos, ligado diretamente a ideia de cidadania, sendo o preço pelo direito de liberdade, na qual todos serão chamados a colaborar na medida de sua capacidade contributiva. (Nabais, 2007).

Assim, o tributo será um “pressuposto funcional” do Estado Democrático de Direito, diante da necessária arrecadação de recursos para o financiamento de políticas públicas, a fim

de concretizar as promessas constitucionais. (Buffon; Matos, 2015). A mesma necessidade se dará para a concretização dos ODS's, uma vez que muitas das metas previstas dependem de políticas que importarão em gastos aos Estados. (ONU, 2015). Aliás, é função estatal a harmonização para o desenvolvimento sustentável entre as suas três dimensões: social, ambiental e econômica. (Sachs, 2008). A tributação será, então, um mecanismo indispensável para a concretização dos ODS's, servindo como meio de financiamento das políticas públicas em prol deles.

Essa alteração do papel da tributação se deve ao advento do Estado Social, uma vez que passa tal dever, assim como toda a atividade estatal, a incluir um fundamento ético ou moral para sua justificação: a solidariedade. Tal elemento não estava presente no Absolutismo e no Liberalismo, baseando-se a tributação na imposição da autoridade soberana para financiar o Estado (Cardoso, 2014). A solidariedade vai atuar como fator de conciliação da heterogeneidade das vidas nas sociedades contemporâneas, sendo consagrada pelo Estado Democrático de Direito (Contipelli, 2010). A solidariedade irá impor que a atuação estatal não beneficie somente algum dos indivíduos, devendo buscar o bem comum. Há um dever solidário de contribuir para a manutenção e o desenvolvimento da sociedade.

A coleta de impostos desempenha várias funções em um Estado contemporâneo, que podem ser sintetizadas em três categorias principais: função fiscal, função de alocação e função de distribuição.

A função tributária mais evidente e imediata é a função fiscal, isto é, a geração de receitas para financiar as atividades do Estado. O dinheiro obtido através de impostos, taxas e contribuições é empregado para financiar setores vitais do governo, tais como:

a) Educação: Apoio a instituições públicas de ensino, universidades e programas de capacitação.

b) Saúde: Conservação de hospitais públicos, centros de saúde e iniciativas de prevenção à saúde.

c) Segurança Pública: Sustentação de forças de segurança, corpos de bombeiros e instituições judiciais.

d) Infraestrutura: Implantação e conservação de estradas, serviços de saneamento, portos, ferrovias e outros empreendimentos públicos.

Sem essa receita, o governo não conseguiria manter serviços indispensáveis e fornecer bens públicos que não podem ser fornecidos pelo setor privado com eficácia. O ITCMD paulista tem como principal função, a fiscal, buscando recursos para que o Estado possa financiar suas atividades.

A função alocativa diz respeito à função dos impostos em corrigir falhas de mercado e promover uma distribuição mais eficaz dos recursos. O mercado não é capaz de fornecer adequadamente certos bens e serviços de interesse coletivo, como saúde pública, educação básica e segurança. Em tais circunstâncias, o Estado atua através da arrecadação de tributos para financiar tais bens e serviços, assegurando que sejam acessíveis ao público.

Adicionalmente, a tributação pode ser empregada para promover ou reprimir determinados comportamentos econômicos. Os impostos têm a capacidade de corrigir externalidades negativas, como a poluição, ou de incentivar investimentos em áreas estratégicas. Se destacam nessa categoria os incentivos fiscais, através de isenções ou reduções de tributos que investem em áreas como tecnologia, inovação e sustentabilidade. Nesse contexto, de certa forma, até mesmo o ITCMD paulista se utiliza dessa função. Há renúncia fiscal por parte do Estado de São Paulo nas transmissões *causa mortis* e nas doações de quaisquer bens e direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente. Esta isenção está prevista no § 2º do artigo 6º da Lei n.º 10.705/2000, do Estado de São Paulo. Nesse aspecto, age de forma acertada o Estado de São Paulo ao incentivar transmissão à título gratuito para entidades que promovem o bem estar social. Não deve, portanto, eliminar estes benefícios para ampliar a sua arrecadação, sob pena de desestimular tal comportamento por parte dos doadores.

Por fim, a função distributiva dos impostos é crucial para a justiça social. A coleta de impostos possibilita ao Estado a redistribuição de riqueza entre os diversos segmentos da sociedade, corrigindo assimetrias sociais e fomentando a igualdade. Através da progressividade de determinados impostos, como o imposto de renda, o governo pode cobrar mais daqueles com maior capacidade de contribuir e investir em programas sociais direcionados aos mais vulneráveis. Nesta função distributiva, o ITCMD paulista não é utilizado, uma vez que não há ainda alíquotas progressivas na legislação paulista. A alíquota é única de 4% (quatro) por cento. Mas conforme sé detalhado em capítulo próprio há projeto de lei em tramite prevendo a progressividade das alíquotas.

Costa (2016) expõe acerca das possíveis soluções para combater a excessiva concentração de renda e de riqueza que separa as classes sociais e acentuam a desigualdade, propondo três funções econômicas do orçamento moderno: função distributiva que busca promover o ajustamento na distribuição da renda e ofertar bens e serviços para a população menos assistida ou em situação de pobreza; a função alocativa que busca promover ajustamentos na alocação de recursos; e a função estabilizadora que busca promover a manutenção da estabilidade econômica. Segundo esse autor, das três funções, a função que

busca primordialmente utilizar a política orçamentária para reduzir as desigualdades é a função distributiva, em que pese as demais funções contribuírem também para o alcance deste objetivo.

Ocorre que um dos fundamentos da justiça fiscal é o princípio da capacidade contributiva, que determina que cada indivíduo deve financiar as ações do Estado de acordo com sua capacidade financeira. Este preceito está intrinsecamente ligado à progressividade do sistema fiscal, isto é, ao conceito de que aqueles com mais recursos devem contribuir de forma proporcional para o financiamento das despesas públicas.

A progressividade fiscal tem como objetivo assegurar que a carga tributária seja repartida de forma equitativa entre os cidadãos. Em um sistema de tributação progressiva, impostos como o imposto de renda são organizados de forma que as taxas sobem conforme a renda ou o patrimônio do contribuinte cresce, diminuindo dessa forma as disparidades sociais e econômicas.

Em contrapartida, sistemas de tributação regressiva, onde os tributos incidem proporcionalmente mais sobre os mais desfavorecidos (como os impostos indiretos sobre consumo), podem intensificar as disparidades sociais, prejudicando a função redistributiva da tributação.

Fize (2022) em tradução livre, dispõe que a tributação progressiva da riqueza ou da renda de capital é um complemento necessário ao imposto sobre herança, para reduzir a concentração de riqueza no topo da pirâmide e garantir que todos comecem com alguma dotação patrimonial mínima na vida.

Um princípio consagrado por estudiosos e escrito na nossa Carta Magna é o da capacidade contributiva – requisito essencial para o critério de justiça fiscal – que, associado aos princípios da progressividade e da seletividade, tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem aufere rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais.

Conforme é estudado nesse trabalho a legislação paulista no ano de 2001 estabeleceu alíquotas progressivas ao ITCMD, mas vigorou somente para o ano de 2001, uma vez que sobreveio lei neste mesmo ano unificando as alíquotas em 4% (quatro por cento). Essa alteração foi motivada por decisões judiciais no Tribunal de Justiça de São Paulo que estavam jugando inconstitucional a progressividade das alíquotas, em função do imposto recair sobre transmissão de coisas e a doutrina dominante entendia que a progressividade deveria recair somente sobre impostos que incidam sobre as pessoas, tal como o imposto de renda.

Neste aspecto, inovou a Emenda Constitucional n.º 132/2023, inserindo o inciso VI, do § 1º, do artigo 155 da Constituição Federal que dispõe que o ITCMD será progressivo em razão do quinhão, do legado ou da doação.

Com essa recente alteração constitucional, o ITCMD paulista, espera-se, em breve, terá também essa função distributiva. Essa é também mais uma possibilidade para o Estado de São Paulo aumentar a arrecadação do ITCMD, através da previsão de alíquotas progressivas que podem chegar até a 8% (oito por cento), alíquota máxima fixada pelo Senado Federal, a teor do que dispõe o inciso, IV, do § 1º, do artigo 155 da Constituição Federal.

A arrecadação de impostos, além de suas funções fiscais, alocativas e distributivas, tem um papel crucial no progresso econômico de uma nação. Um sistema fiscal eficaz possibilita que o governo aplique recursos em infraestrutura, tecnologia e educação, estabelecendo as bases para um crescimento econômico sustentável.

A infraestrutura custeada por impostos (como vias, portos, energia e telecomunicações) é vital para o avanço das atividades econômicas, uma vez que promove a circulação de mercadorias e serviços, aumentando a competitividade das empresas. Ademais, o aporte em educação, saúde e capacitação profissional é crucial para incrementar a eficiência do trabalho e assegurar que a população esteja apta a enfrentar os obstáculos de um mercado globalizado.

Um dos maiores obstáculos que os governos enfrentam é a sonegação, a evasão fiscal e a elisão fiscal que prejudicam a habilidade do Estado em captar fundos e implementar suas políticas públicas. A sonegação fiscal acontece quando os contribuintes deliberadamente omitem ganhos ou prestam informações inverídicas à autoridade fiscal, com a finalidade de pagar menos impostos do que o devido. No dizer de Pereira, Aparecido, Santos e Oliveira (2022):

> A prática de sonegar impostos no Brasil vem se mostrando um enorme desafio à ordem social e econômica, e os efeitos causados pela sonegação apresentam-se como um desrespeito a toda a população que contribui devidamente com seus tributos para um país mais justo e digno. Não há possibilidade de qualquer país se sustentar sem a implantação de políticas públicas por parte do Estado. Assim, muitos fatores são necessários para que isso aconteça e um deles é impedir a prática de crimes contra a ordem econômica, em especial, a sonegação fiscal.

Moreira (2003), bem define a distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal:

> Assim, existem contornos básicos que diferenciam elisão de evasão. Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos

Tanto a evasão fiscal (fraude, sonegação, simulação), quanto a elisão fiscal causam um efeito destrutivo na receita fiscal, uma vez que diminuem os fundos disponíveis para investimentos em setores vitais como saúde, educação e infraestrutura. Ademais, gera uma distorção no sistema fiscal, uma vez que os contribuintes que cumprem seus deveres fiscais acabam suportando um peso tributário mais elevado para compensar as perdas provocadas pela evasão fiscal e elisão fiscal.

Para reduzi-las, é imprescindível que o governo aplique não somente uma fiscalização eficaz e estabelecendo mecanismos de controle que assegurem que todos os contribuintes recolham seus impostos conforme a lei, mas também que tenha leis adequadas e eficazes com o intuito de maximizar e facilitar a arrecadação.

A fim de se verificar se a lei do ITCMD paulista é adequada no atendimento dos requisitos de combate à sonegação e à evasão fiscal ela é minuciosamente estudada neste trabalho.

Este trabalho tem como escopo buscar propostas de alterações legislativas que façam com que o Fisco aumente a arrecadação do ITCMD. Verificando, inclusive, de que forma pode o fisco diminuir a sonegação e a elisão fiscal. A indicação de valores menores que os reais para os bens transmitidos é uma prática comumente adotada pelos contribuintes, o que acaba por diminuir a arrecadação desse imposto. Como evitar essas práticas adotadas por muitos contribuintes é um dos escopos desse trabalho.

Para responder a essa pergunta faz-se necessário o estudo da legislação paulista do ITCMD.

No entanto, antes de se adentrar à lei do ITCMD paulista, é necessário o conhecimento da teoria da regra-matriz de incidência tributária, Através do domínio dessa regra será facilitado o entendimento da legislação paulista. Passa-se na próxima sessão ao estudo da regra-matriz de incidência tributária, suporte teórico necessário para o estudo posterior da lei do ITCMD paulista.

3 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT)

Após a análise da função da arrecadação tributária em que se demonstra a necessidade dessas receitas para promoção de políticas públicas, é analisada nesta sessão a regra matriz de incidência tributária preconizada por (Carvalho, 2017). A utilidade do conhecimento dessa regra é na sua aplicação no ITCMD paulista. Isto leva a um melhor entendimento do imposto e auxilia na identificação das lacunas deixadas pela lei, que fazem com que a arrecadação do ITCMD paulista não seja otimizada.

A análise dessa regra matriz de incidência permite identificar em quais aspectos a legislação paulista é falha e a partir dessa constatação propor alterações para otimizá-la com o fito de aumento de arrecadação, combatendo sonegação e evasão fiscais.

Caliendo (2015) bem destaca sua importância:

> O modelo de análise mais sofisticado de uma norma jurídica completa em nosso sistema foi apresentado por Paulo de Barros Carvalho, que superou em muito os modelos de análise anteriores que se assentavam no estudo do antecedente da norma (fato gerador, suporte fático ou hipótese de incidência) ou no consequente da norma (base de cálculo). Este propôs o estudo completo da norma jurídica, denominando-a de Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT). Este modelo é perfeitamente adequado ao nosso modelo constitucional, que prevê a incidência sob um regime de severas limitações à constituição de obrigações tributárias.

A respeito da RMIT, Fischer (2019) destacou que o jurista Paulo de Barros Carvalho:

> Procurou demonstrar que na norma jurídica tributária, ao contrário do que pensavam os glorificadores do fato gerador, há determinados critérios que não se encontram na hipótese. Desenvolveu-se uma proposta de revalorização de toda a norma jurídica tributária para preservar a sua integridade, procurando deixar para a hipótese somente os critérios que servem de identificação do fato jurídico tributário e lançando para a consequência os critérios de identificação da relação jurídica, tal como já sustentava a melhor doutrina estrangeira, a exemplo de Karl Engish: “Pertence... à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a que vai conexionado o dever-ser..., e à consequência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser.

Ainda segundo esse autor, as regras-matrizes de incidência possuem uma hipótese, onde se encontra a previsão de um fato lícito, que não acordo de vontades, e uma consequência, com a prescrição de determinada relação jurídica, onde determinada pessoa estará obrigada a pagar certa quantia de dinheiro ao Estado.

Segundo a regra-matriz, a ocorrência de uma situação, condicionada no tempo e no espaço poderá gerar a obrigação de um sujeito passivo (contribuinte) a uma prestação pecuniária ao sujeito ativo (Estado). Referida prestação pecuniária será aferida através de uma base de cálculo e alíquota.

É o que prevê a regra-matriz de incidência tributária, ou seja, um descritor da norma (critérios material, temporal e espacial) cuja consequência está ligada aos critérios pessoal

(sujeito passivo e ativo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) (Carvalho, 2017). Para o Autor, tanto uma (hipótese) quanto a outra (consequência) possuem referências a critérios que possibilitam identificar, de um lado, o fato jurídico previsto normativamente e, de outro, a relação jurídica, instaurada pela ocorrência daquele fato (Carvalho, 2017).

No caso do ITCMD do Estado de São Paulo, o critério material é a transmissão de quaisquer bens ou direitos a título gratuito, seja pela morte, seja por doação.

O critério espacial, em regra, é que referida transmissão tenha ocorrido no âmbito do território paulista. Que o bem imóvel transmitido esteja situado no Estado de São Paulo ou que o doador ou autor da herança sejam domiciliados em referido território. Ressaltam Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2021) que não sendo conhecido o domicílio do autor da herança, será competente o foro da situação de qualquer dos bens imóveis ou, se não houver bem imóvel, o foro de qualquer dos bens do espólio.

O critério temporal está relacionado ao momento exato da ocorrência do fato gerador. Muito importante para análise de qual deve ser a legislação aplicável. Por exemplo, para aplicação da Lei estadual nº 10.705/2000, com suas alterações, é necessário que a doação ou a transmissão *causa mortis* tenha ocorrido a partir de primeiro de janeiro de 2001 (São Paulo, 2000).

O momento do fato gerador é que estabelece quais são os herdeiros legítimos. Neste sentido, dispõem Ferreira e Rodrigues (2016) que a partilha de bens deve necessariamente obedecer à legislação vigente na data do falecimento do autor da herança.

Segundo Sanches (2022), consiste o *droit de saisine* no reconhecimento, ainda que por ficção jurídica, da transmissão imediata e automática do domínio e posse da herança aos herdeiros legítimos e testamentários, no instante da abertura da sucessão.

O Código Civil de 2002 alterou a ordem da sucessão legitima até então estabelecida pelo Código Civil de 1916. Assim, por exemplo, caso tenha ocorrido o falecimento em 2001, deve ser aplicada para a regra da sucessão legítima o código de 1916 (Brasil, 2002).

Tendo ocorrido o descritor da norma, a consequência será a obrigação do sujeito passivo (critério pessoal) pagar certa quantia ao Estado de São Paulo (critério pessoal – sujeito ativo).

Referida quantia a ser paga, tem como base de cálculo, em regra, o valor do bem ou do direito transmitido, aplicando-se um percentual (alíquota). Sendo estes o critério quantitativo do ITCMD.

A regra matriz de incidência traz no seu antecedente a descrição do fato jurídico tributário e em seu consequente a prescrição ao sujeito passivo do dever em pagar certa quantia para o Estado.

Segundo Ferragut (2009) tem como conteúdo a descrição de um fato típico tributário prescrevendo uma relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativos e passivo, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nessa se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).

A teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é uma das mais relevantes para a compreensão do direito tributário no Brasil. Ela se propõe a reconhecer os componentes estruturais da norma jurídica tributária, desmembrando-a em seus componentes fundamentais. Está teoria não só simplifica o entendimento dos processos de cobrança de impostos, mas também fornece uma fundamentação teórica robusta para a análise das relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes.

A teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), ao estruturar a análise da legislação tributária, proporciona uma compreensão mais acurada de como os impostos são aplicados, auxiliando na definição das circunstâncias em que o Estado pode exercer sua autoridade para tributar. O pensamento de Paulo de Barros Carvalho baseia-se em uma perspectiva lógica e linguística, com o objetivo de descrever a estrutura das leis fiscais sob uma visão formal, isto é, empregando critérios de validade lógica para a compreensão do fenômeno tributário

Portanto, a norma tributária é um tipo particular de legislação que estabelece a relação entre o Estado, na condição de credor, e o contribuinte, como devedor da obrigação fiscal (Carvalho, 2017). Conforme Paulo de Barros Carvalho, a legislação fiscal se divide em duas partes fundamentais: a) Critério Material: Refere-se ao evento ou circunstância que, uma vez ocorrido, provoca a obrigação fiscal e b) Critério Formal: Determina os termos e as etapas para a execução da obrigação, incluindo o sujeito passivo, a base de cálculo e a taxa (Carvalho, 2017).

A Regra-Matriz de Incidência Fiscal é um modelo teórico que sintetiza os componentes estruturais da legislação tributária, com o objetivo de estruturar o intrincado processo de incidência do imposto, desde a ocorrência do evento gerador até a determinação do montante a ser pago pelo contribuinte.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária é dividida em dois grandes segmentos, que dizem respeito às condições para a aplicação do imposto e ao comportamento esperado após essa aplicação. Estes blocos podem ser segmentados em cinco critérios, quais sejam: hipótese de ocorrência (descritor) e norma subsequente (prescritor), cada um contendo seus subelementos correspondentes.

A hipótese de incidência é a parte da norma que descreve o fato ou a situação que, uma vez realizada, faz surgir a obrigação tributária. Ela é composta pelos, critério material, critério espacial e critério temporal. O critério material refere-se à descrição do fato imponível, ou seja, aquilo que uma vez ocorrido de fato, dá origem ao pagamento do tributo. No caso do ITCMD, o critério material é a transferência gratuita de um bem, seja *inter vivos* ou *causa mortis*.

O critério espacial diz respeito ao lugar em que deve ocorrer o fato imponível, para que seja gerada a obrigação tributária. É através desse critério que é possível saber se o ITCMD será devido ao Estado de São Paulo ou à outra unidade da federação. A reforma tributária de 2023 alterou através da emenda constitucional n.º 132 de 20/12/2023 (emenda que modificou o Sistema Tributário Nacional) a competência dos Estados relativamente a bens móveis, títulos e créditos, nos casos de transmissão *causa mortis* modificando a competência do Estado de onde se processa o inventário, para o Estado onde era domiciliado o *de cujus*, abrindo caminhão para o fechando uma importante lacuna de perda de arrecadação.

E o critério temporal indica o momento em que o fato gerador ocorre, ou seja, é através desse critério que se pode aferir qual a legislação aplicável e em que momento a obrigação tributária surge. No caso do ITCMD, a data do falecimento é um exemplo do momento da ocorrência do fato gerador.

Visto os critérios da hipótese de incidência passe-se ao estudo do consequente normativo, que é a parte da norma que indica o comportamento a ser seguido quando o fato descrito na hipótese de incidência ocorre. Possui o critério pessoal e o quantitativo.

O critério pessoal dispõe quem são os sujeitos da relação jurídica tributária, sendo o sujeito ativo, o estado credor, e o sujeito passivo, o contribuinte ou responsável tributário. No caso do ITCMD, o sujeito Ativo é, por exemplo, o Estado em que se situa o imóvel que foi doado, e o sujeito passivo, via de regra, é o contribuinte que recebeu o imóvel em doação.

E o critério quantitativo é dividido em base de cálculo e alíquota. Esta última estabelece o percentual ou valor fixo a ser aplicado sobre a base de cálculo a fim de se estabelecer o quanto devido. No Estado de São Paulo a alíquota do ITCMD é de 4% (quatro por cento). Já a base de cálculo é valor a partir do qual será aplicada a alíquota para se chegar ao montante devido. No ITCMD, por exemplo, na transferência de um imóvel a título gratuito é o seu valor de mercado. E este aspecto é minuciosamente estudado nesse trabalho, uma vez que é a partir da falha em sua determinação que ocorrem grandes perdas de arrecadação por parte do Estado de São Paulo.

Portanto, o normativo subsequente estabelece a obrigação fiscal resultante da ocorrência do fato gerador, definindo quem deve pagar e o montante a ser pago.

O vínculo tributário é uma obrigação estabelecida entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo) após a ocorrência do fato gerador. Este vínculo é formado com base nos critérios estabelecidos pela regra-matriz de incidência e se concretiza na exigência do imposto, que pode ser contestada, debatida ou executada judicialmente, de acordo com os direitos e garantias garantidos pela legislação vigente.

A teoria da RMIT oferece uma perspectiva sistemática de como a obrigação fiscal se organiza e como a lei atua para concretizar essa relação de obrigação. Ao detalhar a hipótese de incidência e a normativa subsequente, o direito tributário ganha mais clareza e previsibilidade, permitindo que contribuintes e autoridades fiscais entendam suas obrigações e direitos.

Assim, a incidência tributária se dá quando um evento concreto se assemelha ao descrito na hipótese de incidência da legislação tributária. Este procedimento é automático: a simples ocorrência do fato gerador gera a obrigação de pagar o imposto, de acordo com os critérios estabelecidos pela legislação.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária de Paulo de Barros Carvalho tem um papel crucial no direito tributário do Brasil, uma vez que simplifica a análise e interpretação das leis fiscais, possibilitando aos acadêmicos e aplicadores do direito identificar, de forma clara e direta, os elementos indispensáveis para a cobrança do imposto.

A Regra-Matriz de Incidência possui diversas utilizações práticas no âmbito do direito tributário, tais como: interpretação de normas tributárias, controle de legalidade dos tributos e planejamento tributário.

Ou seja, a divisão da norma em critérios materiais, temporais, espaciais, pessoais e quantitativos simplifica a interpretação e implementação das normas tributárias, possibilitando que os profissionais do direito (dentre os quais o próprio Fisco) determinem as circunstâncias precisas para a aplicação do imposto.

E também, a estrutura lógica da RMIT possibilita a verificação do cumprimento de todos os requisitos legais para a criação de um imposto, garantindo a observância dos princípios constitucionais, particularmente o da legalidade.

Bem como ao entender os componentes da RMIT, os contribuintes e seus advogados podem organizar operações econômicas de forma mais eficaz, com o objetivo de reduzir a carga fiscal dentro dos parâmetros legais.

A Regra-Matriz de Incidência é um dos instrumentos mais relevantes para entender o direito tributário no Brasil. Ao desmembrar a norma jurídica tributária em seus componentes

fundamentais, a RMIT possibilita uma avaliação nítida e precisa das circunstâncias em que um imposto é devido, simplificando a compreensão e a implementação das leis fiscais.

Esta teoria tem sido amplamente aceita pela doutrina e pela jurisprudência, exercendo um grande impacto na forma como o direito fiscal é analisado e implementado.

A RMIT persiste como um recurso valioso para juristas, advogados e contribuintes, oferecendo uma base teórica robusta para a avaliação da incidência tributária e possibilitando que o sistema tributário brasileiro funcione de forma mais transparente e previsível.

Visto os aspectos gerais sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária passa-se a analisá-la à luz do Imposto de Transmissão *Causa mortis* e doação do Estado de São Paulo. Para, a partir do seu estudo, compreender de que forma pode ser possível otimizar o aumento de arrecadação desse tributo por parte do Estado de São Paulo. Passa-se a estudar cada um dos cinco critérios elencados anteriormente, à luz da legislação do ITCMD paulista, a fim de se identificar lacunas na legislação paulista e propostas de solução, sempre com o objetivo desse trabalho de propor meios de aumento de arrecadação para o Estado de São Paulo.

3.1 Aspecto temporal do ITCMD no Estado de São Paulo: a legislação aplicável ao longo do tempo.

Feito o estudo da teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, nesta sessão é estudado o aspecto temporal do ITCMD, sua relevância a fim de se verificar a necessidade de algum aperfeiçoamento.

Nas palavras de Hilú Neto (2002) o aspecto temporal determina o momento em que se considera ocorrido evento social, o qual, vertido em linguagem competente, fará ocorrer o fato jurídico tributário. Antes desse tempo o evento social não possui elementos necessários para que se dê o fenômeno da incidência.

Acerca do aspecto temporal, Souza (2024) explica que:

> No ITCMD causa mortis o momento da ocorrência do fato jurídico tributário é o momento da morte do inventariado. Neste momento abre-se a sucessão e os bens do requerido são transmitidos, conforme prescreve o artigo1.784 do Código Civil: "aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários". Esta norma opera no ordenamento pátrio o princípio da saisine, segundo o qual os bens do de cujus são de propriedade imediata de seus herdeiros e legatários no momento do seu óbito.

Até 01/01/2001, com a entrada em vigor da Lei estadual nº 10.705/2000, a Lei que vigorava no Estado de São Paulo era a de nº 9.591 de 30/12/1966, que dispunha a respeito do

imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a ele relativos, com as alterações da Lei Estadual nº 3.199 de 23/12/1981.

Esta Lei é anterior a CF/88 e, somente com a promulgação da Lei estadual nº 10.705/2000 é que a legislação paulista se compatibilizou com o preconizado no artigo 155, inciso I, da CF. Até então, por exemplo, não havia hipótese de incidência, na legislação paulista, para transmissões gratuitas de bens móveis.

No caso de uma pessoa que tenha falecido em 31 de dezembro de 2000 e que tenha deixado uma enorme quantia, em dinheiro, no banco, a transmissão desse numerário aos seus herdeiros não acarretaria hipótese de incidência do imposto de transmissão.

Se essa mesma pessoa tivesse falecido, no dia 01 de janeiro de 2001 (um dia apenas de diferença), os seus herdeiros estariam sujeitos ao pagamento do ITCMD sobre o numerário transmitido, uma vez que a Lei 10.705/2000 estabeleceu a incidência do imposto sobre a transmissão de qualquer bem (móvel ou imóvel).

Extraísse a importância de se verificar corretamente o aspecto temporal do imposto de transmissão.

E o operador do direito, seja o advogado, seja o procurador do estado, seja o próprio juiz de direito e o auditor fiscal do Estado, deve estar muito atento em qual é a legislação aplicável na data da ocorrência do fato gerador, pois o impacto econômico a depender do critério temporal pode ser enorme.

O que se percebe, na prática, é que muitos inventários são feitos após anos e até mesmo décadas da ocorrência do óbito do autor da herança. De forma que não é tão raro aplicação da Lei nº 9.591/1966, para cálculo do imposto de transmissão.

Para delimitar a questão acerca do aspecto temporal do imposto de transmissão de bens no Estado de São Paulo, aplicam-se as seguintes leis, conforme a data da ocorrência dos fatos geradores:

Para fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1966 até 31 de dezembro de 2000, aplica-se a Lei nº 9.951/1966 (São Paulo, 1966);

Para fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2001, aplica-se a Lei estadual nº 10.705/2000 (São Paulo, 2000);

Para fatos geradores ocorridos de 01 de janeiro de 2002 até a data atual aplica-se a Lei estadual nº 10.705/2000, com as alterações da Lei nº 10.992/2001 e posteriores (São Paulo, 2000).

Destaca-se a alteração efetuada pela Lei nº 10.992/2001, a partir de 01 de janeiro de 2001, porque houve considerável modificação no aspecto quantitativo (alíquota).

A Lei nº 10.705/2000 estabelece que o imposto não incide sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou legado. Essa não incidência sequer precisaria estar disciplinada, uma vez que a transmissão do bem ocorre, pelo princípio da "saisine" na data do óbito. Ou seja, após a morte os rendimentos não são do falecido.

Uma questão relevante, relativa a este critério temporal, é a da decadência. É que o CTN em seu art. 173 estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Amparando-se neste artigo, muitos herdeiros, que deixavam para efetuar o inventário após seis ou mais anos, pleiteavam o direito de não mais recolher o tributado, uma vez que já passados mais de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao falecimento do autor da herança.

Argumentam que, após a morte do *de cujus*, a Fazenda Pública já poderia efetuar o lançamento do ITCMD, cujo fator gerador ocorre justamente com a morte. E, portanto, a partir desse momento já poderia se iniciar a contagem do prazo para decadência.

No entanto, apesar do aspecto temporal ocorrer com o falecimento (aplica-se a lei da data do óbito), o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que o termo inicial da decadência flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Entendeu o STJ no (AgRg no REsp 1.274.227/MS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda turma, DJe 13/4/2012) que, embora a herança seja transmitida, desde logo, com a abertura da sucessão (art. 1.784 do Código Civil), a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação do patrimônio transferido e dos herdeiros ou legatários, para que sejam apurados os "tantos fatos geradores distintos" a que alude o citado parágrafo único do art. 35, sendo essa a lógica que inspirou a edição das Súmulas 112, 113 e 114 do STF.

O regime do ITCMD revela, portanto, que apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento (cf. REsp 752.808/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.5.2007, DJ 4.6.2007, p. 306 e AgRg no REsp 1257451/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 6.9.2011, DJe 13.9.2011) (Brasil, 2012).

Mesmo que o autor tenha falecido há várias décadas, somente após o primeiro dia do exercício seguinte ao da homologação da partilha é que começa a fluir o prazo de cinco anos para ocorrência da decadência.

Entende-se acertado este posicionamento, uma vez que de fato não teria a Fazenda Pública como efetuar o lançamento sem identificação dos aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese de incidência.

Parece exagerado o argumento de que a Fazenda Pública ao receber a informação de que houve o falecimento do autor da herança já teria condições de constituir o crédito tributário.

Em primeiro lugar porque a Fazenda Pública não recebe as informações de todos os falecidos que estão aptos a transferir bens e em segundo lugar, mesmo que recebesse, não teria como aferir quem são os herdeiros e quais são os valores recebidos por cada um. Em sentido contrário Souza (2024) entende que

> Fundamentados nas regras jurídicas que envolvem o tema, nosso entendimento é de que o ITCMD *causa mortis* é um tributo sujeito ao lançamento por declaração e como tal seu prazo decadencial obedece à regra do art. 173 do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco poderia ter lançado, nestes casos, o primeiro dia do exercício seguinte ao óbito, regra geral. O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Fazenda poderia ter feito o lançamento somente não será o primeiro dia do ano após o óbito quando houver decisão judicial que determine que os herdeiros da sucessão são diversos dos existentes no momento da morte do inventariado.

O objeto do presente estudo limitou o seu escopo à análise da atual legislação do ITCMD aplicável aos fatos geradores ocorridos após a vigência da lei nº 10.705/2000 e mais especificamente após a vigência do Decreto nº 55.002/09.

Com relação a este aspecto temporal, é que a grande perda de arrecadação do fisco paulista ocorre nas transmissões por heranças ocorridas anteriores ao ano de 2000. As transmissões de todos os bens móveis que ocorreram até o ano de 2000 não pagaram imposto por falta de previsão legal. Somente doze anos depois de promulgada a Constituição de 1998 é que o Estado de São Paulo editou lei prevendo a cobrança do ITCMD nas transmissões de bens móveis. A perda de arrecadação nesse período foi enorme, uma vez que se deixou de tributar vultuosas quantias de aplicações financeiras, veículos, e quotas e ações de empresas. Este é um exemplo de como é importante haver uma legislação adequada a fim de se aumentar a arrecadação.

Feitas estas considerações sobre qual a legislação do ITCMD aplicável no Estado de São Paulo, a depender do momento do fato gerador (morte ou doação), a próxima seção demonstra quais são os fatos em que aplicáveis as normas do ITCMD paulista.

3.2 Aspecto material do ITCMD no Estado de São Paulo

Cabe analisar quais são os comportamentos previstos na legislação tributária que podem dar origem ao fato gerador do ITCMD. Segundo Souza (2024):

> Da análise do artigo 155 da Constituição Federal de 1.988, podemos extrair o critério material da RMIT do ITCMD *causa mortis*, qual seja: transmitir quaisquer bens ou direitos mediante sucessão, sendo "transmitir" o verbo, núcleo do critério, que caracteriza a incidência do imposto. Importante destacar que, ainda que o núcleo do critério material seja o verbo citado, fundamental na caracterização do imposto que a transmissão do bem ou direito seja não onerosa, oriunda de uma pessoa falecida.

Muito embora desde a atual CF/88, está previsto que compete aos Estados o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, somente a partir de 01 de janeiro de 2001 é que o Estado de São Paulo passou a exercer sua competência plena, fazendo incidir o imposto de transmissão não somente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos, como também sobre qualquer outro bem ou direito havido por sucessão ou doação.

A Lei estadual aplicável até então era a de nº 9.591/66, que estabelecia a incidência somente sobre a transmissão relacionada a bens imóveis.

A partir da Lei estadual nº 10.705/2000, o aspecto material do imposto de transmissão no Estado de São Paulo foi ampliado para abarcar todas as hipóteses previstas na CF/88. Até então houve uma grande perda de arrecadação por parte do Estado de São Paulo.

Quantias milionárias de bens móveis, o que incluem dinheiro, veículos, ações e cotas de empresas, foram transmitidas até 31 de dezembro de 2000, sem o pagamento de um centavo sequer a título de imposto de transmissão. Essa perda de arrecadação tem reflexo até os dias de hoje, uma vez que muitos inventários de falecimentos ocorridos antes de 31 de dezembro de 2000 ainda não foram concluídos ou sequer iniciados.

Se iniciado um inventário no ano de 2024 de uma pessoa falecida no ano de 2000, o ITCMD não incidirá sobre os bens móveis (dinheiro, ações de empresas), mas tão somente sobre bens imóveis. Isso porque a legislação do imposto de transmissão aplicável é a do momento do óbito e não da realização do inventário.

A legislação paulista, a partir do ano de 2001, fez previsão da incidência sobre quaisquer bens ou direitos, desde que transmitidos de forma não onerosa, incluindo a incidência inclusive na sucessão provisória, assegurando a restituição do imposto recolhido no caso de aparecimento do ausente.

Para análise da incidência do ITCMD, faz-se necessário o entendimento de como ocorrem as transmissões não onerosas seja por *causa mortis* seja por doação. Conforme dispõe

Paulsen (2020), de semelhante nestas transmissões está o fato de que o ITCMD irá incidir sobre uma revelação de riqueza transmitida gratuitamente, sem que o seu titular (doador/falecido) tenha recebido qualquer valor em troca.

Com relação à transmissão *causa mortis* é no momento da morte é que é aberta a sucessão, transmitindo-se a herança, nesta exata ocasião, aos herdeiros. Este é o princípio da saisine.

Com relação à doação, elas podem ser judiciais ou extrajudiciais e tem como características a natureza contratual, a intenção de fazer uma liberalidade, a transferência de bens para o patrimônio do donatário. A necessidade da aceitação desta doação é controversa. O art. 538 do CC/2002 deixou de mencionar a locução "que os aceita". No código civil de 2016, em seu artigo 1.165, constava tal locução, trazendo dúvidas se, atualmente, a aceitação do donatário é ou não requisito essencial do contrato. A doutrina atual encontra-se dividida diante do tema. Ainda segundo Gomes (2024):

> o *animus donandi*, indispensável à caracterização da doação é, com efeito, a intenção de praticar um ato de liberalidade. O doador deve ter a vontade de enriquecer o donatário, a expensas próprias. Se lhe falta esse propósito, o contrato não será de doação. É o *animus donandi* que o caracteriza. Não basta a gratuidade. Traço decisivo da doação é a liberalidade, a vontade desinteressada de fazer benefício a alguém, empobrecendo-se ao proporcionar à outra parte uma aquisição lucrativa causa. A intenção liberal concretiza-se, em suma, no intuito de enriquecer o beneficiário.

No mesmo sentido Gagliano (2014) informa que a pedra de toque do contrato de doação é o *animus donandi*, ou seja, a intenção de beneficiar ou favorecer o donatário por mera liberalidade.

A doação pode ser feita por escritura pública, por instrumento particular e até mesmo verbalmente, tudo a depender do bem a ser doado e do seu valor. Segundo Farias, Braga Netto e Rosenvald (2022), a doação é um contrato unilateral, pois impõe obrigações a apenas uma das partes, principalmente o doador. A unilateralidade está presente mesmo nas doações onerosas (doações pagas e doações com contrapartida), pois o ônus do recebedor não pode suportar o peso da indenização solicitada, a ponto de desvirtuar o pacto.

Tanto a legítima dos herdeiros, ainda que gravadas, quanto as doações com encargos sujeitam-se ao imposto como se não o fossem.

Uma situação que ocorre muito nas partilhas de inventário e divórcio é a atribuição de bens acima do quinhão ou meação dos herdeiros ou cônjuges, conforme o caso. Estes casos de excesso de meação ou de herança também são fatos geradores do ITCMD e compõem, portanto, o seu aspecto material. Conforme preconizado por Pereira (2021), na maioria das vezes, o fim do casamento, significa também o fim da sociedade patrimonial. Dá-se o nome de partilha à

efetiva repartição dos bens, seja judicial ou administrativa, que importa no rateamento do patrimônio amealhado pelo casal em obediência ao regime de bens por eles adotado quando da habilitação para o casamento ou pacto pós-nupcial, a não ser que as partes, de comum acordo, estabeleçam diferente.

O excesso de meação ou de herança pode se dar a título gratuito ou oneroso. Não é raro constar nas partilhas de inventário e de divórcio a menção de que a parte recebida a maior pelo herdeiro está sendo compensada por uma prestação pecuniária.

Neste caso, não incide o ITCMD sobre o excesso da meação ou da herança, pois este não está sendo transmitido a título gratuito. Se o caso, incidirá o Imposto de Transmissão *inter vivos*, por ato oneroso de Bens Imóveis (ITBI), previsto no art. 156 da CF/88 e de competência dos Municípios (Brasil, 1988).

O legislador paulista se preocupou em enumerar situações em que a transmissão também se sujeita ao imposto (Artigo 3º da lei nº 10.705/2000). Todas estas situações já estariam compreendidas dentro da definição ampla de quaisquer bens ou direitos.

Existem as imunidades, não incidências legalmente previstas e isenções. O conhecimento dessas é de salutar importância ao operador de direito a fim de se evitar recolhimentos indevidos. Fato que, na prática, ocorre.

Verifica-se que, via de regra o aspecto material está ligado à transmissão gratuita de quaisquer tipos de bens. Percebe-se a infinidade de situações que este imposto abarca. Como adequar a legislação do ITCMD para evitar que inúmeras transmissões sejam evadidas do pagamento do imposto é um dos escopos desse trabalho.

Para responder a essa pergunta é necessário também o conhecimento do aspecto espacial desse tributo, que conforme se verá já é fonte de muita evasão fiscal, que está em processo de solução com a entrada em vigor da emenda constitucional 132/2023.

3.3 Aspecto espacial do ITCMD no Estado de São Paulo

Por ser o ITCMD um imposto de competência estadual, a análise do critério espacial é de suma importância. Em ocorrendo a transmissão causa mortis ou a doação de qualquer bem ou direito, qual será o Estado destinatário do imposto? O recolhimento deverá ser feito para qual Estado e a legislação de qual Estado deve ser aplicada? Estas questões devem estar muito bem esclarecidas a fim de se evitar tributação por dois ou mais Estados ao mesmo tempo.

A Constituição Federal em seu artigo 155, parágrafo primeiro, dispõe, em termos gerais, sobre essa regra de competência. Se imóvel, compete ao Estado (Distrito Federal) da situação

do bem, se móvel, e até o advento da Emenda Constitucional 132/2023, ao Estado em que se processava o inventário ou arrolamento.

A Lei Maior dispõe também que, no caso de bens móveis, cabe ao Estado (Distrito Federal) em que o doador tiver domicílio.

Com relação ao aspecto espacial duas são as lacunas que foram parcialmente resolvidas com a Emenda Constitucional 132/2023, necessitando que sejam implementadas alterações na legislação do ITCMD paulista, para a efetiva solução da perda de arrecadação. As duas lacunas eram a questão dos bens móveis transmitidos pelo *de cujus* e a questão das transmissões envolvendo conexão com o exterior:

3.3.1 A questão dos bens móveis transmitidos pelo de cujus:

A lei paulista, em consonância com o que dispunha a Constituição Federal até o advento da emenda constitucional n.º 132/2023, estabelece que se o inventário ou arrolamento processar-se em São Paulo o imposto de transmissão de bens móveis incide para o Estado de São Paulo. No dizer de Valentin (2024), a competência para cobrar o ITCMD sobre bens móveis, títulos e créditos que, nas transmissões *causa mortis* era conferida ao local de processamento do inventário ou arrolamento, passa, agora, para o estado onde era domiciliado o falecido.

O Código de Processo Civil em seu artigo 48 estabelece o foro de domicilio do autor da herança o competente para o inventário. Dessa forma, a legislação aplicável para a incidência do ITCMD, no caso de bens móveis, é a do último domicilio do autor da herança e segundo Câmara (2016) pouco importando o lugar em que se tenha dado o falecimento (art. 48).

Ocorre que desde a Lei 11.441/07 foi autorizada a realização de inventários extrajudiciais. Foi permitido que referidos inventários pudessem ser realizados em qualquer tabelionato de notas do país, independentemente do local de domicilio do autor da herança. Nestes casos, até antes da emenda constitucional n.º 132/2023, o contribuinte podia escolher o local de processamento do inventário e recolher o ITCMD sobre os bens móveis para o Estado que ele escolhesse lavrar a escritura de inventário. Isso dava a possibilidade de o contribuinte escolher o Estado de menor recolhimento de ITCMD. Criou-se com essa regra, uma fonte de guerra fiscal entre os Estados, o que acaba por contribuir com a diminuição da arrecadação do tributo. Segundo Alan e Valentin (2024):

> Embora a interpretação histórica do dispositivo constitucional nos pareça mais razoável, o fato é que inúmeros inventários foram lavrados extrajudicialmente, em Estados distintos do domicílio do doador, para aproveitar alíquotas menores ou outros tratamentos tributários mais vantajosos. As poucas ações do Fisco no sentido de exigir o pagamento do imposto conforme a regra de competência do CPC resultaram em

> decisões judiciais favoráveis aos contribuintes, permitindo-lhes escolher o Estado para o qual pagar o imposto ao escolher o Tabelião

Com o advento da emenda constitucional n.º 132/2023 esta lacuna foi parcialmente fechada passando a estabelecer a norma constitucional que relativamente aos bens móveis compete cobrar o tributo o Estado onde era domiciliado o *de cujus*, diminuindo-se a possibilidade de o contribuinte escolher o melhor Estado-membro para recolher o tributo. Este é mais um exemplo de aperfeiçoamento da legislação tributária que contribui para o aumento global da arrecadação do ITCMD. No entanto, explicam Alan e Valentim (2024)

> Com a referida alteração e a previsão no art. 17 da EC 132 de que a alteração do art. 155, § 1º, II, da Constituição Federal, aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional nos parece restar convalidada a interpretação literal do referido dispositivo, desta forma, nos fatos geradores ocorridos até a data da promulgação da EC 132/2023, o ITCMD é devido ao Estado onde se processar o inventário enquanto nos fatos geradores posteriores, ao estado do domicílio do *de cujus.*

Os autores enaltecem a alteração contida na referida emenda constitucional uma vez que referida prática elisiva para pagarem uma menor alíquota nas transmissões hereditárias de automóveis, quotas societárias, ações de companhias, depósitos bancários, aplicações financeiras, entre outros bens móveis, títulos e créditos poderá deixar de existir. Mas advertem que não basta a alteração na Constituição Federal para resolver o problema.

A lei paulista 10.705/2000, no artigo 3º § 2 dispõe:

> Art.3º - § 2º - O bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também ficam sujeitos ao imposto de que trata esta lei, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se neste Estado ou nele tiver domicílio o doador.

Como se verifica pelo teor da lei, o Estado de São Paulo ainda não possui em sua lei a nova dicção constitucional, vale dizer, não há previsão na lei paulista de que, quanto aos bens móveis, o ITCMD será devido ao Estado de São Paulo, caso o domicílio do de cujus fosse em São Paulo. Sendo necessária sua alteração, para evitar lacunas. Alan e Valentin (2024) dispõem que:

> Para evitar tais lacunas, é fundamental que todos os Estados e o Distrito Federal alterem suas leis do ITCMD, estabelecendo que o imposto devido nas transmissões *causa mortis* compete ao Estado onde era domiciliado o de cujus. Se houver agilidade na tramitação perante os poderes legislativos estaduais, essa mudança só poderá valer a partir de 1º de janeiro de 2025. Isso porque, devem ser respeitados os prazos da anterioridade (anual e nonagesimal), ou seja, a lei precisa ser aprovada antes do último trimestre de 2024

Faz-se necessária a inclusão no artigo 3º de um parágrafo § 3 da lei paulista 10.705/2000, para constar que: o ITCMD da transmissão bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado de São Paulo, quando o *de cujus* era domiciliado no Estado de São Paulo.

Enquanto essa inclusão não for feita, uma empresa que vale milhões, cujo sócio/acionista falecido era domiciliado no Estado de São Paulo poderá ser transferida sem o pagamento de ITCMD algum, caso os herdeiros optem por realizar o inventário extrajudicial em outro Estado. É uma brecha que precisa ser fechada. E é contemplado nesse trabalho essa proposta de alteração na lei paulista.

3.3.2 A questão das transmissões envolvendo conexão com o exterior:

Com relação ao aspecto espacial, havia ainda outra grande discussão que foi estabelecida pela doutrina e jurisprudência que diz respeito à constitucionalidade ou não do artigo 4º da lei paulista do ITCMD.

Referido artigo dispõe sobre a incidência do tributo nos casos em que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, nos casos em que o falecido possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado no exterior.

Houve a declaração de inconstitucionalidade de referido dispositivo legal pelo Órgão Especial, na Arguição de inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000. Entendeu o órgão julgador que é imprescindível lei complementar para disciplinar a incidência do ITCMD, para os casos acima relatados.

Houve reconhecimento da repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, (Repercussão geral no recurso extraordinário 851.108/São Paulo) a fim de se definir, para as hipóteses do artigo 155, parágrafo primeiro, III, letras a e b, da Lei Maior, devido a omissão do legislador em editar lei complementar sobre o assunto, se é possível aos Estados-membros utilizarem-se de sua competência legislativa plena.

O Plenário Corte, por maioria de votos, firmou o entendimento de que os Estados não poderiam cobrar o ITCMD sem a lei complementar, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 851108, com repercussão geral reconhecida (Tema 825), em sessão virtual encerrada em 26/2/2021.

O controvertido artigo 4º da lei paulista faz distinção entre os bens corpóreos e incorpóreos para a possibilidade de cobrança pelo Estado de São Paulo nos casos de o doador residir ou ter domicílio no exterior, ou no caso do falecido que possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país. Esse artigo foi declarado inconstitucional e o

Estado de São Paulo deixou de tributar as situações de transmissões com conexão com o exterior.

Para solucionar esse problema, a emenda constitucional 132/2023 assim dispõe no seu artigo 16, *in verbis*:

> Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:
> I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;
> II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:
> a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;
> b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;
> III - relativamente aos bens do *de cujus*, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Com esse artigo fica suprida essa falta de edição de lei complementar regulando a matéria, pois são estabelecidas normas de transição (no ADCT), para que o ITCMD possa ser exigido, independentemente da edição de lei complementar, nos casos em que: 1º) o doador tiver domicílio ou residência no exterior; 2º) o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Mas não restou resolvida essa questão porque há necessidade da edição de lei estadual prevendo o contido no artigo 16 da Emenda Constitucional 132/2023. Alan e Valentin (2024), dispõem que:

> Óbvio, também, que a regra do artigo 16 da Emenda Constitucional n. 132/2023, ainda que seja transitória, é uma norma de atribuição de competência tributária. Isto significa que não é autoaplicável, de modo que a exigência do imposto pelo ente federativo dependerá sempre de que seja a competência exercida pelo legislador estadual ou do DF. Assim, até com fundamento no princípio da legalidade tributária, para um Estado ou o Distrito Federal exigir o imposto com base nas regras de transição do artigo 16 da Emenda Constitucional n. 132/2023, deverá ser editada lei estadual ou distrital, contemplando tais regras. Essa norma subnacional, deverá respeitar, inclusive, os princípios da anterioridade do exercício e nonagesimal.

Esse trabalho propõe que seja alterado o artigo 4º da lei paulista para contemplar o artigo 16 da Emenda Constitucional 132/2023 e assim solucionar a questão das transmissões envolvendo elementos de conexão com o exterior

A relevância do aspecto espacial é a de se identificar qual Estado poderá cobrar o ITCMD.

Estudado o descritor da norma (critérios material, temporal e espacial), faz-se necessário entender quais consequências da ocorrência da subsunção do fato aos critérios material, temporal e espacial. A consequência, nos termos da regra-matriz de incidência está ligada aos

critérios pessoal (sujeito passivo e ativo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Ou seja, a identificar a quem é devido o imposto, quem deve (critério pessoal) e qual o valor devido (critério quantitativo).

Passa-se na próxima seção ao estudo do critério pessoal do ITCMD paulista.

3.4 Aspecto pessoal do ITCMD no Estado de São Paulo

3.4.1 Sujeito Ativo: Dos contribuintes e responsáveis pela obrigação tributária:

O elemento subjetivo da relação processual possui duas partes, o ativo (credor) e o passivo (devedor). Rosenvald (2022) informa que o elemento subjetivo da obrigação é dúplice, encontrando-se, em posições contrapostas, credor e devedor (que representam o sujeito ativo e passivo, respectivamente).

O aspecto pessoal do ITCMD possui dois critérios de análise: a do sujeito ativo e do sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

A pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária é o sujeito ativo.

É importante que o Tabelião saiba identificar a que Estado deve ser recolhido o ITCMD a fim de evitar recolhimentos errados. Numa doação, por exemplo, de um bem móvel, cabe o recolhimento ao Estado do domicílio do doador.

Se for lavrada uma escritura pública de doação, no Ceará, de um automóvel que está circulando em Fortaleza, para um donatário residente e domiciliado em Fortaleza e o doador for domiciliado em São Paulo, o ITCMD será devido para o Estado de São Paulo e não para o Ceará. E, nos termos da lei paulista, referido Tabelião deverá cumprir todas as obrigações acessórias previstas na lei paulista (que serão descritas em capítulo próprio), inclusive, exigindo a apresentação da guia de recolhimento para o Estado de São Paulo.

É inadmissível a solidariedade ativa, a fim de se evitar a bitributação. Assim, cabe aos Estados (Distrito Federal) instituir o ITCMD, mas devem respeitar as suas competências que estão previstas na Constituição Federal.

Feitas estas considerações sobre o sujeito ativo, passa-se a análise dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

3.4.2 – Sujeito Passivo

No direito tributário, o sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo ou a penalidade pecuniária ou nas obrigações acessórias é a pessoa obrigada às prestações de fazer

ou deixar de fazer. Conforme se compreende as obrigações têm por objeto um dever de dar, fazer ou deixar de fazer, o sujeito passivo sempre será a pessoa obrigada a tais prestações.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal classifica-se em contribuinte ou responsável. São as pessoas obrigadas ao pagamento do imposto.

O contribuinte que tem relação direta e pessoal com situação que constitua o fato gerador é contribuinte, enquanto que o responsável é aquele que quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (artigo 121, II CTN).

3.4.2.1 Contribuinte

A lei paulista do ITCMD estabelece os contribuintes no caso das transmissões *causa mortis* e doação. Na transmissão causa mortis, são eles o herdeiro ou o legatário, e, em havendo fideicomisso, somente o fiduciário.

Na doação, o donatário, salvo se este não residir nem for domiciliado no Estado de São Paulo, hipótese em que o contribuinte será o doador. Esta regra é importante, pois facilita a localização do contribuinte para a cobrança. Apesar da cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso, ser um tipo de doação, houve previsão especifica elegendo o cessionário, sem exceção. Dessa forma, não há previsão do cedente como contribuinte.

No fideicomisso a primeira transmissão é tributada pelo ITCMD e o contribuinte é o fiduciário e na transmissão do fiduciário ao fideicomissário não há incidência do ITCMD, pois não há previsão legal. A ocorrência da condição pré-estabelecida não é fato gerador do ITCMD, apenas a morte e transmissão não onerosa o são.

A regra é a de que o donatário é o contribuinte, o que está de acordo com a regra de que cabe àquele beneficiado economicamente da doação a obrigação do pagamento do tributo. A exceção ocorre nos casos de donatário não domiciliado ou residente no Estado de São Paulo, em que o contribuinte será doador.

Não há ilegalidade da previsão do doador como contribuinte pois, mesmo não se beneficiando com o ato, este tem uma relação direta com a transmissão do bem.

O domicílio do doador é, o critério que definirá qual o Ente competente para a cobrança do ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades, e como consequência, a característica que definirá qual o critério quantitativo a ser aplicado à transmissão, e a carga tributária resultante desta aplicação. Diante dessa situação Donadi (2022) aponta que algumas empresas acabam por escolher o domicílio da empresa no Estado em que a doação de suas cotas seja mais vantajosa.

3.4.2.2 Responsáveis

Este item é de fundamental importância ao Tabelião de Notas. Conforme se verá, ele está enquadrado como um dos responsáveis. O estudo dos responsáveis auxilia o Tabelião na análise dos riscos e responsabilidades a que está sujeito ao praticar os atos notariais, mais especificamente aqueles que geram a obrigação do recolhimento do imposto de transmissão estadual.

O Código Tributário Nacional estabelece um rol de responsáveis tributários, mas não utiliza terminologia adequada ao dispor em seu artigo 134 a responsabilidade de terceiros. É que dispõe que nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes (artigo 134, caput do CTN).

Conforme se verá adiante, não se trata de responsabilidade solidária. No entanto o Fisco Paulista reproduz esta impropriedade contida na terminologia da lei, ao lavrar Autos de Infração e Imposição de Multa contra o contribuinte do ITCMD, incluindo o Tabelião como responsável tributário, quando deveria ser subsidiário.

Veja-se a diferença entre a responsabilidade solidária e a responsabilidade subsidiária ou supletiva. A primeira estabelece que são devedores solidários aqueles que apresentam interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal ou aquelas pessoas designadas expressamente por lei. Imóvel com mais de um proprietário, todos eles são responsáveis pelo pagamento integral do IPTU, mesmo que tenham entre eles direito de regresso, estes são solidários e não há benefício de ordem. O Munícipio pode cobrar de qualquer um dos coproprietários.

Na responsabilidade subsidiária não há benefício de ordem. Deve-se esgotar as possibilidades de cobrança do contribuinte, para depois adentrar-se no patrimônio do responsável subsidiário. O artigo 134, inciso VI, do CTN é um exemplo. Neste há previsão da responsabilidade subsidiária do Tabelião.

A Lei 10.705/2000 reproduziu vários dispositivos no Código Tributário Nacional na caracterização dos responsáveis pelo ITCMD.

O Tabelião ou qualquer outro responsável subsidiário precisa ter participado do ato que deu origem à obrigação tributária ou se omitido nas suas obrigações.

O rol de responsáveis previstos na lei paulista inova ao estabelecer que são subsidiariamente responsáveis a empresa, instituição financeira e bancária e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a pratica de ato que implique na transmissão de bens e direitos. E esta é uma boa previsão da lei paulista porque exige que as instituições financeiras

auxiliem na fiscalização do pagamento do ITCMD, uma vez que, se transferirem dinheiro do falecido sem o devido inventário e consequente pagamento do imposto, podem ser responsabilizadas subsidiariamente pelo pagamento do tributo. Trata-se de previsão que auxilia indiretamente no aumento da arrecadação paulista, diminuindo as possibilidades de sonegação, através do ocultamento da transferência de aplicações financeiras sem o devido recolhimento do ITCMD.

Não deve, portanto, uma instituição financeira transferir o saldo do dinheiro de um morto para conta de outrem sem a devida existência de formal de partilha, escritura pública de inventário ou alvará judicial. Se o fizer responderá o Banco subsidiariamente pelo pagamento do imposto de transmissão que deixou de ser recolhido aso cofres públicos.

O Tabelião ao elaborar a escritura de inventário e partilha, elenca no rol de bens a inventariar, o numerário existente na conta e partilha entre os herdeiros, fazendo menção de que o imposto de transmissão foi recolhido pelos herdeiros.

Um dos meios hábeis a autorizar a retirada do numerário da conta bancária do falecido é a escritura de partilha e inventário. A responsabilização subsidiária das instituições financeiras, que descumprem a lei, transferindo numerário de forma indevida é uma penalidade que visa combater a sonegação do tributo.

São responsáveis subsidiários do imposto de transmissão o doador, o cedente de bem ou direito, e, no caso de ser contribuinte o doador, o donatário. Também este é um típico caso relacionado ao fato gerador do imposto de transmissão.

Qualquer pessoa, física ou jurídica, que detiver o bem transmitido ou estiver na sua posse, será responsável subsidiário do tributo.

São subsidiariamente responsáveis pelo ITCMD, o tabelião, escrivão e demais serventuários de ofício, em relação aos atos tributáveis praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício (artigo 8º do CTN). Fato é que o Tabelião presta com um grande serviço no auxílio de fiscalização e arrecadação do ITCMD. A falta de pessoal e estrutura na Secretaria da Fazenda fez com que fossem criadas uma série de obrigações acessórias para os Tabeliães, cujo descumprimento, ou omissão acaba por enquadrá-los como responsáveis subsidiários.

São também responsáveis os pais, pelos tributos devidos pelos seus filhos menores, assim como dos tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados. E também os administradores de bens de terceiros e o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.

A seguir é analisada a questão do aspecto quantitativo do ITCMD, um dos aspectos principais do presente estudo, em que ficaram evidenciadas imperfeições na legislação paulista

que têm gerado milhares de ação judiciais com perdas de arrecadações, gerando ainda injustiça fiscal.

3.5 Aspecto quantitativo do ITCMD no Estado de São Paulo: base de cálculo do ITCMD e alíquota

A questão da base de cálculo do imposto de transmissão paulista é a mais debatida no judiciário. E a relevância das discussões travadas é enorme, uma vez que o impacto na arrecadação com esse imposto, a depender da posição adotada, é gigantesco.

A insegurança jurídica está instaurada e não há justiça fiscal, pois, não se aplica o mesmo entendimento para todos.

A rigor, a questão deveria ser simples, uma vez que o próprio Código Tributário, em seu art. 35, estabelece que, a base de cálculo é o valor dos bens ou direitos transmitidos e da doação (Brasil, 2012).

Na prática, a Fazenda Pública de São Paulo não tem condições de aferir individualmente o valor de cada bem transmitido, por isso, utiliza-se de parâmetros que estabeleceu na própria lei 10.705/2000 e posteriormente através de seus decretos regulamentadores.

A Lei paulista estabelece como base de cálculo do tributo o valor venal do bem ou direito transmitido. Prevê também que referido valor venal é o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação. O problema começa a partir daí.

Como aferir o correto valor de mercado do bem ou direito transferido, ao tempo do fato gerador? São milhares de transmissões não onerosas de bens ocorridas no estado de São Paulo por ano. Existem inventários que possuem centenas de bens. A estrutura da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo é limitada e o ITCMD nem é o imposto mais relevante para o estado, sendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte e telecomunicações (ICMS) o imposto que mais demanda da estrutura e dos recursos humanos da Secretaria, até porque a sua arrecadação é muito maior.

Conforme se verifica no *Quadro 1*, entre os meses de setembro de 2023 e agosto de 2024, as receitas com ITCMD representaram pouco mais de 2,0% (dois por cento) do total das receitas tributárias, totalizando cerca de R$ 5,65 bilhões.

Quadro 1. Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

EM MILHARES (R$)	SET/2023 A AGO/2023
Receitas Tributárias	358.239.383
ICMS	278.804.369
IPVA	29.607.478
ITCMD	5.659.138
IRRF	15.767.165
Outras Receitas Tributárias	12.754.180

Fonte: SIAFEM/SP – Dados Definitivos – CGE/SEFAZ – 24/09/2024 Publicado D.O.E 30/09/2024 (São Paulo, 2024)

Apesar da sua baixa participação no total das receitas tributárias, não deve ser um imposto abandonado pelo Poder Público, que depende desses recursos para implementação de suas mais diversas políticas públicas. Ao contrário, deve ser aprimorado a fim de potenciar a sua arrecadação, eliminando-se as brechas legais que permitem a diminuição dessa importante receita. Conforme dispõe Machado (2014), o ITCMD tem a função de gerar recursos financeiros para os cofres públicos, sua finalidade principal é fiscal. No entanto, tem também uma função residual extrafiscal que consiste em desestimular a concentração de renda, cabe dizer, a acumulação de riqueza.

Franco (2024) constata que a legislação no Brasil, especificamente em São Paulo tem lacunas, omissões, intencionais ou não, que permitem que os mais ricos paguem menos imposto "atacando" judicialmente as normas que determinam a definição da base de cálculo do tributo. Tais brechas têm sido intensamente aproveitadas pelos contribuintes com grande patrimônio, tornando o imposto mais injusto, já que os contribuintes com menor poder aquisitivo, menor informação e acesso à justiça acabam pagando proporcionalmente mais imposto.

A Lei paulista dispõe que o valor do bem ou direito na transmissão *causa mortis* é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz, conforme disposto no Artigo 10 da lei 10.705/2000 (Brasil, 2000). Esta disposição é de rara aplicação, pois não há como realizar avaliação judicial de todas as transmissões *causa mortis* ocorridas.

No caso da avaliação judicial ou administrativa, o valor do bem ou direito será o da data realização da avaliação e não do da data da ocorrência do fato gerador.

O próprio parágrafo primeiro do artigo prevê a dispensabilidade da avaliação. E a Fazenda tem optado por anuir com a dispensa, adotando, como critérios do valor venal, os parâmetros mínimos previstos na legislação paulista.

As principais discussões ocorrem com relação aos bens imóveis. A lei 10.705/2000 informa que para os imóveis urbanos ou direitos a eles relativos, a base de cálculo mínima será o valor venal estabelecido pelos municípios para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) (São Paulo, 2000).

E para os imóveis rurais ou direitos a eles relativos, estabelece como valor mínimo da base de cálculo o valor total do imóvel declarado no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Após anos de aplicação dessa lei, o Fisco Paulista começou a observar distorções na base de cálculo do ITCMD. Pois, adotava, na grande maioria das vezes, o parâmetro mínimo do IPTU e ITR. E não havia, como não há estrutura para efetuar avaliação. A Fazenda quase sempre concordava com estes parâmetros mínimos. Gerando uma perda de arrecadação enorme.

A Fazenda Pública acabava por adotar, nos casos de bens imóveis rurais, parâmetro de valor venal declarado pelo próprio contribuinte, pois o Imposto Territorial Rural é um imposto efetuado por declaração. É o contribuinte quem estabelece o valor da terra nua e de suas benfeitorias. E grande parte dos contribuintes fazem referidas declarações de ITR, sem muito critério ou até mesmo de forma deliberada declarando o valor das terras em valores muito inferiores ao real buscando exatamente o pagamento de menos imposto.

Referidos contribuintes declaram valores baixos de ITR buscando pagar menos impostos, seja do próprio ITR, como o do ITCMD.

Fazendas milionárias acabavam por recolher valores ínfimos a título de ITCMD.

Com relação aos imóveis urbanos, o IPTU, em muitos municípios, passava a não refletir o real valor de mercado dos bens. A planta de valores venais dos imóveis municipais é uma questão também de política e muitos prefeitos acabam por deixá-las defasadas, para evitar desgastes políticos. Tanto que alguns municípios passaram a ter valores de referência diferentes para a cobrança do IPTU e do imposto de transmissão *inter vivos* (ITBI).

Essa brecha tributária precisava ser eliminada. Contribuintes alegam que estão apenas se utilizando do critério autorizado pela lei e, quase sempre, declaravam os valores de mercado de seus bens como sendo os constantes no IPTU e ITR. Se utilizam desse método como uma elisão fiscal, conceituada por Gondinho & Bonemberger (2022) como prática adotada pelos contribuintes visando à redução de tributos, caracterizando-se pela utilização de meios previstos no código tributário, abrindo espaço para a adoção de procedimentos não desejados pela

administração pública, mas deixados em aberto pelo legislador para que os contribuintes adotem a fim de mitigar sua carga tributária.

Para tentar eliminar essa brecha legislativa, foi editado o Decreto nº 55.002, de 09/11/2009, que incluiu o parágrafo primeiro ao art.16 do Decreto nº 46.655/2002, estabelecendo a possibilidade da adoção de outros parâmetros mínimos para aferição dos valores da base de cálculo dos imóveis rurais e urbanos (São Paulo, 2002).

No caso do imóvel rural, adotou-se como parâmetro mínimo da base de cálculo do ITCMD, o valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, ou por outro órgão de reconhecida idoneidade.

No caso do imóvel urbano, adotou-se como parâmetro mínimo da base de cálculo do ITCMD, o valor venal de referência do ITBI, utilizado pelo Município.

Na prática, a Secretaria da Fazenda passou a adotar estes parâmetros da Secretaria da Agricultura e do ITBI, quando maiores que o ITR e o IPTU, como regra. Muitos contribuintes passaram a contestar referida regra.

O principal argumento dos contribuintes é o de que não pode um decreto estabelecer base de cálculo de imposto, nem mesmo majorá-la. A CF/88 estabelece que somente Lei pode majorar base de cálculo de imposto, nunca, portanto, um Decreto. O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal veda o Estado de exigir ou aumentar o ITCMD sem lei que o estabeleça. Trata-se do princípio da legalidade tributária.

Para Padilha (2020), a legalidade tributária (art. 150, I), embora receba o nome de “legalidade”, é, na verdade, princípio da reserva legal (estrita legalidade), posto que não têm o fim de submeter pessoas às suas normas, e sim visa a exigir lei para determinadas disposições materiais (normas que versem sobre instituição ou majoração de imposto).

A Fazenda Pública entende que o valor do ITR fixa apenas um limite mínimo para a base de cálculo do ITCMD, e a Secretaria da Fazenda, diante da não concordância entre o valor declarado e o valor de mercado do imóvel rural, pode adotar os valores médios divulgados pela Secretaria de Abastecimento e Agricultura.

O aumento da base de cálculo por Decreto é notoriamente inconstitucional e vem sendo exaustivamente declarado pelo Poder Judiciário.

Foi realizada uma pesquisa na jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ/SP), utilizando-se, na pesquisa livre, as palavras ITCMD e base de cálculo e decreto 55.002, delimitando-se o período da data de julgamento de 01/02/2023 a 30/04/2023, ou seja, período de três meses. Retornaram na pesquisa 1080 acórdãos, no sentido de declarar a impossibilidade de utilizar os parâmetros do Decreto n. 55.002/09, que alterou o Regulamento do ITCMD.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo tem adotado a tese da ilegalidade da alteração da base de cálculo do ITCMD através de Decreto. Na Apelação / Reexame Necessário nº 1022254-92.2017.8.26.0053, julgado em 01/10/2017, foi decidido que a fixação do valor venal em conformidade com o valor da terra nua divulgado pela Secretaria da Agricultura e Abastecimento e com o valor de referência para fins de cálculo do ITBI conforme o Decreto nº 55.002/09 viola a legalidade tributária.

Apesar dos reiterados julgados contrários à Fazenda Pública, destaca-se a observação do eminente relator Desembargador Luís Fernando Camargo de Barros Vidal no julgado acima citado, [...] nestas condições, e ressalvado meu entendimento no sentido de que o procedimento do fisco é legal porque trata de mero arbitramento do valor venal do bem, mas que a ilegalidade ocorre na inobservância do devido processo administrativo de arbitramento, está adequada a concessão da segurança.

O entendimento do relator é o de que para que se adotem valores de base de cálculo maiores que os fixados para o IPTU e para o ITR é necessário o devido processo administrativo de arbitramento. Ocorre que este processo de arbitramento é inviável de ser realizado para todos os casos de transmissão *causa mortis* ou de doação, tendo em vista os milhares de bens anualmente transmitidos e a escassez de auditores fiscais.

Como já demonstrado, o ITCMD corresponde a pouco mais de 2,0% (dois por cento) da receita tributária do estado, sendo que o número total de Auditores Fiscais ativos no Estado em setembro de 2024 era de 2.512. E a grande maioria está alocada para fiscalização do ICMS que gerou de receita tributária cerca de 215 bilhões de reais, entre setembro de 2023 e agosto de 2024, ou mais de 77% (setenta e sete por cento) da receita tributária total. Assevere-se ainda que o número de contribuintes inscritos no ICMS em setembro de 2024 (Quadro 2) era de 4.183.480. Ou seja, existia um fiscal para cada 1.665 contribuintes inscritos no ICMS.

Quadro 2. Relação do número de contribuintes inscritos no ICMS.

2024	Número de contribuintes inscritos no ICMS (1)	Número total de auditores fiscais (2)	Total de contribuintes/total de fiscais (3)
Setembro	4.183.480	2.512	1.665

Fonte: São Paulo, 2024.

Constata-se que a legislação deve facilitar a fiscalização sob pena de se ocorrerem perdas de receitas, como as que vêm ocorrendo com o ITCMD. Não há Auditores Fiscais suficientes para arbitrarem os valores venais de cada um dos imóveis transmitidos no Estado de

São Paulo, seja a título gratuito, seja a título *causa mortis*. A lei deve estabelecer um parâmetro mínimo adequado de valor venal para referidos imóveis. A prática demonstrou que o IPTU e o ITR não são adequados, pois, na maioria das vezes, possuem valores muito inferiores ao de mercado. Principalmente, no caso dos imóveis rurais.

Analisando-se estas situações, concluiu-se que duas são as possibilidades abertas ao Fisco para evitar as decisões judiciais que afastam o ITBI e o valor estabelecido pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento como parâmetros mínimos do valor venal:

> **a)** ou o Fisco passa a observar o devido processo administrativo de arbitramento;
>
> **b)** ou propõe a alteração da lei 10.705/2000, para fazer constar a redação constante do parágrafo único do artigo 16 do Decreto 46.655/2002. Ou seja, fazer constar em lei a possibilidade de utilização dos valores venais utilizados no ITBI, para imóveis urbanos e na Secretaria de Agricultura e Abastecimento, para imóveis rurais.

A arrecadação do ITCMD é importante e é revertida em prol de toda a sociedade. No dizer de Pinto, Mathias, Souza e Ferreira (2023) o imposto é classificado como tributo não vinculante, o que significa que o recurso arrecadado com o tributo não está vinculado a uma destinação específica, ou seja, é devolvido diretamente ao erário do ente federado, que pode utilizá-lo para implementação das mais diversas políticas públicas.

Sobre a possibilidade de o Fisco adotar o procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, há previsão na lei paulista 10.705/2000, em seu artigo 11, da instauração de procedimento administrativo de arbitramento de base de cálculo, nas situações nas quais o Fisco não concorde com o valor declarado pelo contribuinte. Este arbitramento demanda o consumo de um produto escasso na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, qual seja, o tempo do Auditor Fiscal de Rendas. Para o arbitramento é necessário que o Auditor adote uma metodologia de levantamento dos valores médios do metro quadrado de imóveis ofertados com semelhantes características ao transmitido, ou seja, deve fazer uma busca na mesma localização ou aproximada, levar em conta área construída etc.).

E, após feito todo esse levantamento dos imóveis ofertado, da região dos bem avaliados, obter valor do metro quadrado na época do levantamento e de alguma forma buscar algum critério para deflacionar o valor encontrado para a época da ocorrência do fato gerador.

Mathias e Nascimento (2024) dispõem sobre o arbitramento paulista, que:

> No que tange à metodologia de cálculo aplicada no procedimento de arbitramento, há farta normatização que trata da apuração de valores de imóveis, a qual orienta o trabalho efetuado pelo Fisco, dentre as quais se destacam as Normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), Resoluções e Atos Normativos do Conselho Federal de Corretores de Imóveis (COFECI) e Normas do Instituto Brasileiro de Perícias de Engenharia (IBAPE), não se tratando de meras coletas aleatórias de anúncios por parte do fisco.

Após encontrado o valor de mercado do imóvel para a época da transmissão deve ser assegurado o direito de impugnar o procedimento adotado pelo Auditor. Segundo Mathias e Nascimento (2024):

> O procedimento de arbitramento não pode ser utilizado de forma indiscriminada pelo órgão fazendário, mas partir de condicionantes normativas, dentre as quais se destaca o constante do artigo 148 do Código Tributário Nacional. Existentes as condicionantes para sua execução, impõe-se o respeito ao contraditório e ampla defesa do cidadão, que deverá ser notificado para que tenha oportunizada sua defesa.

Segundo Brito (2024) a aplicação do procedimento de arbitramento de base de cálculo não se confunde com imposição arbitrária e unilateral de um novo parâmetro, havendo previsão tanto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, quanto das normas estaduais, de notificação ao contribuinte e abertura de prazo para manifestação, premiando princípios tributários aplicáveis, dentre os quais se destaca a ampla defesa e o contraditório. Nesse mesmo sentido, dispõe Sallaberry (2021) que deverá a Fazenda Pública notificar o contribuinte abrindo-lhe prazo para eventual contestação do valor atribuído.

Tendo em vista a minha participação na realização desses procedimentos, na qualidade de Auditor Fiscal, pude constatar dessa vivência de que se trata de um procedimento burocrático e demorado, sendo inviável de ser aplicado as milhares de transmissões gratuitas de bens imóveis que ocorrem todos os meses no Estado de São Paulo.

À luz do artigo 37 da Constituição Federal, o princípio da eficiência deve nortear o fisco no exercício de sua função precípua, a fiscalização de tributos, mas que sua efetiva consecução se adstringe indissociavelmente à observância de critérios de relevância na seleção de fatos e contribuintes a serem submetidos a verificações.

Existe determinação prevista no artigo 87 da lei 13.457/2009, de que não sejam realizados procedimentos fiscais em que os custos dos trabalhos superem a expectativa de receita. Os Auditores fiscais têm que cumprir prazos no processamento dos protocolos nos termos estabelecidos pela lei 10.177/1998, bem como, não é possível a alocação de muitos servidores para trabalharem na fiscalização do ITCMD, havendo, por outro lado, um volume expressivo de demandas relacionadas à apuração desse tributo.

Todas essas considerações demonstram a impossibilidade de se adotar o procedimento de arbitramento dos valores venais em grande escala. Não por outra razão o artigo 9-A da Portaria CAT 15/2003 estabelece que a Diretoria de Arrecadação, Cobrança e Recuperação de Dívida – DICAR poderá implementar rotina de homologação automática das Declarações de ITCMD. É inviável a adoção em larga escala do procedimento de arbitramento para aferição dos valores de mercado dos bens imóveis.

Resta ao Fisco utilizar apenas dos parâmetros mínimos previstos na lei 10.705/2000, quais sejam, os valores estabelecidos para cálculo do IPTU e para cálculo do ITR. A solução buscada pela Secretaria da Fazenda de se adotar como parâmetros mínimos, quando maiores que o IPTU e o ITR, os valores estabelecidos para fins de recolhimento do ITBI, para imóveis rurais, e o estabelecido pelo Instituto de Economia Agrária (I.E.A) não se mostram eficazes uma vez que foram estabelecidos por Decreto e não por lei, ferindo o princípio da legalidade tributária.

Valentin (2024), informa que:

> As disposições legais acerca da avaliação de imóveis para fins de ITCMD variam substancialmente de Estado para Estado. Há Estados que realizam a avaliação dos imóveis com base em avaliações individualizadas realizadas por servidores públicos, outros que exigem avaliações individualizadas de avaliadores do mercado, previamente cadastrados ou não. Outros utilizam parâmetros genéricos de valor do metro quadrado estimados por institutos de pesquisas, como a FIPE

Nenhuma das soluções apontadas pelo autor, que coordena a fiscalização do ITCMD paulista, é eficaz para o Estado de São Paulo, dada a já demonstrada falta de fiscais para a realização das avaliações individualizada. Por isso a necessidade de se ter um parâmetro mínimo objetivo capaz de contemplar o valor mais aproximado do de mercado possível.

No estado de Minas Gerais, por exemplo, o Decreto nº 43.981/2005 (regulamento do ITCMD), estabelece em seu artigo 11 que a base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFEMG. E que considera o valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

Em Minas Gerais, os valores venais dos imóveis são avaliados pelos servidores da Secretaria da Fazenda. Em São Paulo essa metodologia não é viável, sendo realizados poucos arbitramentos. Por isso a necessidade de alteração da lei paulista, contemplando parâmetros mínimos de valores venais mais perto da realidade.

O aspecto quantitativo envolve duas variáveis, quais sejam, o valor venal e a alíquota. O valor do quanto a ser pago pelo contribuinte é o resultado da multiplicação da base de cálculo pela alíquota. No Estado de São Paulo nos termos do artigo 16 da Lei paulista 10.705/2000 a alíquota é única é de 4%:

> **artigo 16** - O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo.
> -Parágrafo único -O imposto devido é resultante da soma total da quantia apurada na respectiva operação de aplicação dos porcentuais sobre cada uma das parcelas em que vier a ser decomposta a base de cálculo. (NR)

A Emenda Constitucional n. 132/2003 introduziu o inciso VI no § 1º do art. 155 da CR/1988 determinando que o ITCMD seja progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação. Segundo Silva, Sousa e Przepiorka, enquanto a progressividade no ITCMD antes tinha tratamento jurídico de faculdade, com a nova redação constitucional a graduação de alíquotas passa a ser método de tributação obrigatório.

Em tese, o Estado de São Paulo deve ajustar a lei 10.705/2000 para instituir a progressividade das alíquotas desse imposto. Já existe o projeto de lei nº /2024 que altera a lei nº 10.705/2000, visando à instituição de alíquotas progressivas. O projeto teve, em 07/03/2024, parecer favorável da Comissão de Constituição, Justiça e Redação. Esse projeto prevê a seguinte alteração nas alíquotas:

> **Artigo 16** - O imposto é calculado aplicando-se as seguintes alíquotas sobre as faixas do valor fixado para a base de cálculo, convertida em UFESP:
> I– 2% (dois por cento) sobre a parcela da base de cálculo que for igual ou inferior a 10.000 (dez mil) UFESPs;
> II - 4% (quatro por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 10.000 (dez mil) UFESPs e for igual ou inferior a 85.000 (oitenta e cinco mil) UFESPs;
> III - 6% (seis por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 85.000 (oitenta e cinco mil) UFESPs e for igual ou inferior a 280.000 (duzentos e oitenta mil) UFESPs;
> IV - 8% (oito por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder 280.000 (duzentos e oitenta mil) UFESPs;

A questão da adequação das alíquotas já possui proposta legislativa, para contemplar o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Feita esta análise, passa-se na próxima sessão ao estudo do princípio da legalidade tributária a fim de subsidiar no entendimento de que para o auxílio no aumento da arrecadação tributária deve o Estado obedecer aos ditames constitucionais, em especial, ao da legalidade.

4 ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Entendida a necessidade do Estado em arrecadar tributos para implementar políticas públicas e analisado especificamente um dos impostos do Estado de São Paulo que gera receitas para o Estado, qual seja, o ITCMD e identificadas lacunas na legislação, passa-se ao estudo do princípio da legalidade.

Uma vez que o princípio da legalidade foi apontado como um dos limitadores ao poder de aumentar o ITCMD, buscando-se, dessa forma, compreendê-lo para oferecer soluções para o aumento da arrecadação do ITCMD.

O princípio da legalidade tributária é um dos mais relevantes e essenciais do direito fiscal. Ele se encontra no âmbito das garantias constitucionais e visa principalmente resguardar os contribuintes contra abusos e arbitrariedades cometidos pelo governo. O princípio da legalidade garante que nenhum imposto pode ser estabelecido ou cobrado sem o devido respaldo legal, isto é, sem a aprovação formal em lei pelos órgãos responsáveis do Estado.

Este princípio é apoiado diretamente pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que declara que é proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou elevar tributos sem a devida lei que o determine. A legalidade fiscal está fortemente associada ao conceito de Estado de Direito, onde o poder do Estado deve obedecer a regras previamente definidas, particularmente no que se refere à cobrança de impostos.

Carvalho (2003) dispõe sobre o princípio da legalidade o seguinte:

> Tal diretriz aponta para a necessidade impostergável de que a entidade seja criada ou majorada por lei. Põe-se, desde já, um problema: lei no sentido estrito, isto é, lei ordinária, ou lei na sua acepção larga, vale dizer, todos os diplomas credenciados a introduzir normas inaugurais no ordenamento? Como outro elemento complicador não se pode esquecer que o sistema conecta este princípio com um valor extremamente caro para o setor: a tipicidade, isto é, ao conceber o legislador o ente tributário, estará jungido a fixar, em sua plenitude, o desenho integral da figura típica do gravame. Vê-se aqui uma conjunção de valores impregnando as proporções semânticas do princípio da estrita legalidade.

O princípio da legalidade representa uma das facetas mais genuínas do Estado de Direito, onde o poder público só pode atuar de acordo com a legislação vigente. No âmbito tributário, a legalidade enfatiza a noção de que somente a legislação estrita pode criar ou elevar impostos. Portanto, o princípio se fundamenta em duas bases essenciais: a exigência de autorização legislativa para a instituição de impostos e a garantia de segurança jurídica para os contribuintes.

O princípio da legalidade foi consagrado como uma das cláusulas pétreas na Constituição Federal de 1988, isto é, uma regra que não pode ser alterada ou eliminada. Em

relação aos impostos, este princípio representa uma proteção contra a arbitrariedade fiscal do Estado, proibindo que o governo estabeleça ou eleve impostos sem a aprovação de uma lei específica.

Segundo Saldanha e Campos (2023), como decorrência do princípio da segurança jurídica, no contexto da teoria geral do Direito Tributário, a doutrina tributária reconhece a presença de um autêntico Princípio da Tipicidade, que coexiste com o Princípio da Legalidade. Duas correntes principais emergiram no âmbito do Direito Tributário: a tipicidade fechada e a tipicidade aberta. A primeira, de maneira geral, sustenta a necessidade de uma definição conceitual precisa, argumentando que a lei deve detalhar minuciosamente todos os elementos da relação tributária. Por outro lado, a segunda corrente parte do pressuposto de que a indeterminação é inerente à linguagem, abrangendo, inclusive, a legislação tributária, sem comprometer a segurança jurídica.

Xavier (1978) destacou-se se como um dos principais defensores da doutrina da tipicidade fechada no contexto do Direito brasileiro. Na visão do autor, o Princípio da Tipicidade não é um princípio independente em relação à legalidade; ele o associa à reserva absoluta de lei. Xavier argumenta que, da mesma forma que no Direito Penal o princípio da tipicidade funciona como uma salvaguarda para os jurisdicionados diante do poder dos juízes, no âmbito do Direito Tributário, ele se manifesta como uma ferramenta de proteção para os particulares contra possíveis arbitrariedades por parte da Administração.

Em defesa da tipicidade aberta, esta não deve ser interpretada de maneira inflexível, uma vez que a natureza excessivamente analítica da legislação tributária pode prejudicar, em vez de fortalecer, a segurança jurídica. Ribeiro (2013) ensina que a norma transcende o seu significado literal, sendo impossível compreendê-la sem a devida interação com a realidade factual que a envolve. Na contemporaneidade, o Princípio da Legalidade tributária aceita a incorporação de conceitos indeterminados, aptos a lidar com a imprevisibilidade e ambivalência da sociedade de risco. No entanto, não permite que o legislador adote conceitos discricionários, pois estes seriam contrários ao pluralismo político e social, princípios fundamentais no contexto do Estado Social e Democrático de Direito.

O artigo 150 da Constituição determina claramente que a criação de impostos deve preceder a aprovação de uma lei formal pelo órgão apropriado (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas, Câmaras Municipais) e a elevação de impostos só pode ser realizada através da aprovação de uma nova legislação, mantendo-se os limites da anterior.

Este princípio é apoiado por outras disposições constitucionais, como o princípio da anterioridade e o princípio da irretroatividade, que também visam resguardar os contribuintes contra fraudes fiscais e assegurar previsibilidade na execução das obrigações fiscais.

O conceito de legalidade fiscal tem suas origens históricas no pensamento iluminista e nas ações que levaram à criação do Estado Moderno. No período do Antigo Regime, os monarcas europeus possuíam poderes consideráveis para exigir impostos sem qualquer supervisão, resultando em abusos e injustiças. A Revolução Inglesa e, em seguida, a Revolução Francesa representaram momentos históricos onde o princípio da legalidade se estabeleceu como um dos alicerces da ordem constitucional.

A primeira manifestação concreta do princípio da legalidade no direito tributário brasileiro ocorreu com a promulgação da Constituição de 1891, que estabelecia a exigência de lei para a criação de impostos. A progressão histórica do direito fiscal no Brasil solidificou esse princípio, particularmente na Constituição de 1946 e, por fim, na Constituição de 1988, que apresentaram uma série de garantias fiscais e intensificaram a supervisão sobre a instituição e elevação de impostos.

A legalidade tributária é um reflexo do avanço da democracia representativa, em que os cidadãos, por meio de seus representantes eleitos, participam do processo de criação das leis, inclusive as que dizem respeito aos tributos.

O princípio da legalidade tributária tem como base principal o respeito à soberania do povo. Ao afetar diretamente o patrimônio dos cidadãos, o poder de tributar requer um processo democrático de elaboração de leis. Portanto, só é possível exigir um tributo se existir uma lei, resultante de um processo legislativo regular e legítimo.

Outro alicerce crucial é a segurança jurídica. A legalidade fiscal assegura que os cidadãos só serão compelidos a pagar impostos previstos em lei, proporcionando-lhes previsibilidade em relação às suas responsabilidades fiscais. Assim, o contribuinte tem a capacidade de planejar sua atividade econômica sem o medo de ser pego de surpresa por impostos imprevistos ou majorações arbitrárias.

O princípio da legalidade salvaguarda o contribuinte da excessiva discricionariedade do governo. A legalidade fiscal impede que o governo, através de seus fiscais, estabeleça ou eleve impostos de forma unilateral, assegurando que todo o procedimento seja público, transparente e disponível para discussão e controle social.

Embora tenha uma posição central no sistema fiscal, o princípio da legalidade não é absoluto. Há algumas exceções previstas tanto na Constituição quanto na legislação

infraconstitucional que possibilitam a modificação de certos impostos sem a exigência de uma nova legislação formal.

Podemos destacar como principais exceções ao princípio da legalidade: os Impostos Especiais de Guerra (artigo 154, II, da Constituição Federal de 1988), em que em situações de guerra externa, a União pode estabelecer impostos extraordinários temporários, sem a exigência de uma legislação específica para cada um desses impostos. Também não há necessidade do respeito ao princípio da legalidade o estabelecimento de alíquotas dos impostos de importação e exportação (art. 153, §1o, da CF/88), podendo o Poder Executivo alterar as taxas desses impostos, com o objetivo de adequar a política econômica do país. As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) também não estão limitadas ao princípio da legalidade. A legislação concede ao Executivo a prerrogativa de modificar as taxas dessas contribuições, respeitando os limites definidos pela própria lei.

Essas situações excepcionais são justificadas pela necessidade de flexibilidade em certos aspectos da política econômica e fiscal, como em situações de crises globais, conflitos ou ajustes na balança comercial. No entanto, as exceções ao princípio da legalidade devem ser entendidas de forma limitada, sempre considerando os direitos fundamentais dos contribuintes.

O ITCMD deve obediência a este princípio, não existindo na Constituição Federal exceção para a sua aplicabilidade.

A legislação fiscal, em sua acepção estrita, é o meio pelo qual o Estado exerce sua autoridade para estabelecer impostos. Ela precisa cumprir diversos requisitos formais e materiais para ser reconhecida como válida.

Dentre os aspectos mais relevantes da legislação fiscal, podemos salientar, a competência legislativa, ou seja, a Constituição estabelece quais entidades federativas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) têm a capacidade de criar e arrecadar impostos. A atribuição de criar tributos é exclusiva para cada entidade, conforme estabelecido nos artigos 145 a 156 da Constituição. Pode-se destacar também a universalidade, que prevê que a legislação fiscal deve ser universal e abstrata, afetando todos que se adequam às circunstâncias estabelecidas. É impossível estabelecer impostos específicos para um grupo ou pessoa, a não ser em situações claramente estabelecidas em lei, como as contribuições de melhoria.

Outras duas características relevantes da lei tributária são a anterioridade e irretroatividade que estabelece que o imposto, além de ser estabelecido por lei, só pode ser exigido após o cumprimento de determinados prazos, como o princípio da anterioridade (art. (art. 150, III, "b" da Constituição Federal de 1988) e da irretroatividade (art. O artigo 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988) assegurando ao contribuinte a previsibilidade e a

segurança jurídica. A especificidade é outra característica importante que impõem que a legislação fiscal deve especificar todos os aspectos necessários para a cobrança do imposto, tais como a base de cálculo, as taxas, o evento gerador, os contribuintes e as eventuais isenções.

Esses atributos são fundamentais para garantir que o princípio da legalidade seja efetivamente observado. Sem uma legislação precisa, a cobrança de impostos poderia se transformar em um instrumento de abuso do Estado.

A jurisprudência do Brasil tem se mostrado incansável na proteção do princípio da legalidade fiscal, reconhecendo sua relevância como um direito constitucional. O Supremo Tribunal Federal (STF) costuma julgar assuntos fiscais com base nesse princípio, reiterando a exigência de que qualquer instituição ou elevação de impostos seja precedida de legislação.

Um dos casos mais emblemáticos ocorreu no julgamento da ADIn 939, quando o STF estabeleceu que a instituição de novos impostos ou a elevação de taxas só pode ser feita por meio de legislação específica, descartando a possibilidade de tal medida ser implementada por meio de medidas provisórias ou decretos que não possuam a autorização adequada da Constituição.

E também os inúmeros julgados no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo tornou emblemática a situação de que a previsão de parâmetros mínimos da base de cálculo do ITCMD paulista não pode ser estabelecida através de decreto, deve respeitar o princípio da legalidade.

Embora tenha relevância teórica, o princípio da legalidade fiscal se depara com obstáculos práticos no Brasil. O sistema fiscal do Brasil é um dos mais intrincados do mundo, com uma variedade de impostos e alterações frequentes nas normas, o que provoca incerteza jurídica e complica o planejamento fiscal de empresas e indivíduos.

A disseminação de normas fiscais de baixa qualidade, frequentemente modificadas e com baixa previsibilidade, prejudica a eficácia do princípio da legalidade. Ademais, a crescente utilização de medidas provisórias para estabelecer ou alterar impostos, apesar de ser legal em certas situações, pode levar a dúvidas sobre a observância do processo legislativo adequado.

No futuro, é crucial que o Brasil progrida em uma reforma fiscal que simplifique o sistema e reforce a observância do princípio legal. Diminuir a complexidade fiscal e aprimorar a qualidade da legislação são essenciais para garantir a segurança jurídica e o equilíbrio entre a autoridade para tributar e os direitos dos cidadãos.

Apesar de existirem exceções ao princípio da legalidade, elas são restritas e justificadas por situações específicas, como a demanda por flexibilidade em períodos de conflito ou crises econômicas. A jurisprudência do Brasil tem reiteradamente enfatizado a observância do princípio da legalidade, assegurando a previsibilidade e a segurança jurídica aos contribuintes.

Contudo, desafios persistem, particularmente devido à complexidade do sistema fiscal do Brasil e à regularidade com que novas regras são estabelecidas ou alteradas. A procura por mais simplicidade e clareza no sistema fiscal é essencial para garantir o cumprimento do princípio da legalidade e para consolidar o Estado de Direito.

O princípio da legalidade fiscal é um alicerce essencial do Estado Democrático de Direito, assegurando que o poder de tributar do Estado seja realizado de maneira ordenada e transparente. Ele salvaguarda os contribuintes contra arbitrariedades fiscais e garante que a instituição e o aumento de impostos sejam feitos apenas através de legislação, aprovada pelos representantes da sociedade eleitos.

Somente através da Assembleia Legislativa é que será possível a majoração dos critérios mínimos da base de cálculo do ITCMD. E, nesse sentido, cabe ao governador sensibilizar os deputados da necessidade da alteração da lei do ITCMD paulista.

O meio mais fácil de majoração, qual seja, através de Decreto, sem a necessidade da concordância dos deputados, se mostrou ineficaz e inconstitucional, tendo sido rechaçado pelo Tribunal de Justiça.

Essa dissertação se propõe, a partir dos estudos desenvolvidos, propor alteração da lei do ITCMD paulista a fim de auxiliar no aumento da arrecadação do ITCMD, apresentando justificativas, para que os Deputados Estaduais se sensibilizem da necessidade da alteração, auxiliando na gestão de conflitos entre o Fisco e os contribuintes e mitigando as demandas judiciais.

5 GESTÃO DE CONFLITOS

A mediação, a conciliação e a arbitragem são comumente chamadas de meios alternativos de resolução de conflitos (*Alternative Dispute Resolution* – ADR).

Recentemente, tem se criticado esse termo, uma vez que estes não seriam alternativos, mas sim integrados, formando um sistema de justiça multiportas. Para cada tipo de controvérsia, seria adequada uma forma de solução, de modo que há casos em que a melhor solução há de ser obtida pela mediação, enquanto outros, pela conciliação, outros, pela arbitragem e, finalmente, os que se resolveriam pela decisão do juiz estatal.

Há casos em que o meio alternativo é que seria o da justiça estatal. A expressão multiportas decorre de uma metáfora: seria como se houvesse, no átrio do fórum, várias portas; a depender do problema apresentado, as partes seriam encaminhadas para a porta da mediação, ou da conciliação, ou da arbitragem, ou da própria justiça estatal.

O Judiciário custa muito e a diminuição de litígios judiciais deve ser buscada. O CNJ apontou que o Judiciário custou 103,9 bilhões aos cofres públicos em 2021.

No objeto desse estudo o que se verificou é que o Estado-arrecadador, muitas vezes, está se utilizando de instrumentos legislativos que não obedecem ao princípio da legalidade tributária para lançar tributos. O que acaba por levar milhares de contribuintes ao Poder Judiciário para anulação dos lançamentos tributários.

Há diversos dispositivos normativos que autorizam o Fisco a efetuar lançamentos tributários cuja jurisprudência é pacífica em declará-los nulos, gerando despesas processuais, honorários advocatícios e movimentando a máquina judiciária de forma inadequada. Trata-se de conflito que pode ser mitigado com alteração legislativa.

É incontroverso que o Fisco não pode majorar base de cálculo através de Decreto e o Fisco se utiliza do Decreto para majorar a base de cálculo do ITCMD. O Fisco faz o lançamento tributário porque sabe que a grande maioria de contribuintes não vai gerar conflito com relação a este lançamento, prefere pagar a contestar judicialmente. No entanto, conforme ficou demonstrado, há milhares que contestam e obtém êxito no judiciário, gerando contestações que certamente diminuiriam se a legislação paulista fosse adequada.

Houvesse uma majoração da base de cálculo através de lei e não de decreto, provavelmente, a jurisprudência não seria exitosa aos contribuintes, o que desestimularia as demandas judiciais.

Essa dissertação busca com a proposta de alteração legislativa desestimular as demandas judiciais, mitigando os conflitos entre Fisco e contribuintes.

A proposta de alteração legislativa busca resolver esses conflitos entre contribuintes e fisco e dar recursos para que o Fisco possa lançar o tributo de maneira correta, mitigando a judicialização dessas questões. A alteração legislativa proposta se presta a gerir os conflitos existentes apontados nessa dissertação, pacificando a relação do fisco com o contribuinte.

Em muitas situações, o Auditor Fiscal não tem autonomia para negociar livremente, está limitado aos ditames da lei. Uma legislação que possui vários artigos que não estão em consonância com os ditames constitucionais (como a legislação paulista do ITCMD) gera lançamentos de imposto indevidos por parte do Fisco paulista que são muitas vezes contestados judicialmente. Tome-se como exemplo a pesquisa realizada na jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ/SP), utilizando-se, na pesquisa livre, as palavras ITCMD e base de cálculo e decreto 55.002, delimitando-se o período da data de julgamento de 01/02/2023 a 30/04/2023, ou seja, período de três meses. Retornaram na pesquisa 1080 acórdãos, no sentido de declarar a impossibilidade de utilizar os parâmetros do Decreto n. 55.002/09, que alterou o Regulamento do ITCMD. Essas demandas judiciais poderiam ser evitadas com o aperfeiçoamento da legislação paulista.

A função do Auditor Fiscal é fiscalizar o recolhimento do imposto, devendo seguir as diretrizes fixadas na legislação tributária. Para uma mitigação dos conflitos entre o Fisco e os contribuintes a identificação das imperfeições legislativas e o seu aperfeiçoamento auxilia na diminuição dos conflitos. Diminui lançamentos tributários contestáveis e discussões judiciais.

Nesse sentido Parfieniuk (2021) assevera:

> É lógico que a conciliação na esfera fiscal não é tão simples como no âmbito privado. Isso porque, enquanto as pessoas físicas dispõem de ampla liberdade para solucionar seus conflitos, seja por meio de conciliação, mediação ou uso dos demais instrumentos legais, dependendo a opção tão somente de livre-convicção das partes envolvidas, a mesma liberdade não é conferida ao Poder Público, já que a Constituição Republicana do Brasil impõe ao gestor público estreitos limites para transigir em relação aos bens e recursos públicos, exigindo autorização legislativa específica para qualquer negociação que envolva bens públicos ou que importe em renúncia fiscal.

O Poder Judiciário atua com autonomia e independência, buscando a proteção dos direitos fundamentais, cumprimento das normas jurídicas e da própria Constituição. Como última porta, o processo judicial é utilizado para conflitos que não puderam ser resolvidos por outros meios. O processo é formal, público e conduzido por um juiz. A sentença é imposta a ambas as partes. O aperfeiçoamento da legislação paulista desestimula a busca pelo Poder Judiciário, elimina demandas, gere conflitos.

O processo judicial é o meio utilizado para resolver a lide entre o Estado de São Paulo e seus contribuintes. Para que sejam diminuídos os conflitos, para o tema relacionado aos lançamentos do ITCMD, faz-se necessária a alteração legislativa.

Sempre que houver dúvida sobre compatibilidade dos lançamentos tributários com o ordenamento jurídico, a chance do Poder Judiciário ser acionado aumenta. O aperfeiçoamento da legislação tributária a fim de eliminar os focos de discussão judicial contribui com a gestão de conflitos.

O Judiciário atua como um gestor de conflitos ao interpretar e aplicar a lei, garantindo que ela seja executada de forma justa e respeite os direitos das partes envolvidas. Isso contribui para a segurança jurídica e a estabilidade nas relações sociais e institucionais. Lançamentos tributários respaldados em legislação validada pela jurisprudência desencoraja a busca do Poder Judiciário.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se que mesmo com tão poucos artigos, a Lei do ITCMD paulista traz várias discussões que devem ser conhecidas pelo sujeito ativo da obrigação tributária, qual seja, o Estado, a fim de possibilitar que busque aperfeiçoamentos para aumento da arrecadação.

A pesquisa identificou as situações conflitantes da legislação do ITCMD do estado de São Paulo com a finalidade de propor soluções.

Os sujeitos passivos, conhecendo a legislação do ITCMD, procuram se aproveitar das suas brechas e imprecisões para recolher menos tributo. E o estado de São Paulo, diante do estudo da aplicabilidade da sua legislação ao longo do tempo, deve procurar aperfeiçoá-la, a fim de arrecadar de acordo com os ditames constitucionais e legais.

A Lei possui vários dispositivos que devem ser aperfeiçoados, a fim de se evitar brechas indesejáveis, como a da base de cálculo dos imóveis, o da tributação de falecido com domicílio no estrangeiro e a questão das transmissões de bens móveis nos inventários extrajudiciais.

Estas duas últimas situações necessitam de regulamentação em função da Emenda Constitucional 132/2023. Com as alterações legislativas que são propostas nessa dissertação, o Estado de São Paulo poderá ter uma maior arrecadação tributária, além de corrigir imperfeições que geram desigualdades entre os contribuintes.

Não se trata de fomentar a ânsia arrecadadora a qualquer custo, mas o que não se pode é possibilitar uma verdadeira desigualdade no tratamento dos iguais. A Lei deve ser aplicada a todos. Permitir que os contribuintes paguem o imposto por critérios diferentes, consiste em sobrecarregar alguns em detrimento de outros. Numa verdadeira injustiça fiscal.

O que se procurou ao longo desse trabalho, para além da informação da regra matriz de incidência do ITCMD no Estado de São Paulo, foi a de fazer uma crítica construtiva aos dispositivos legais, à luz do que vem entendendo o Poder Judiciário.

Conclui-se que são necessários três tipos de alterações na Lei paulista nº 10.705/2002, para o auxílio no aumento da arrecadação tributária quais sejam:

i) Alterar o § 2ºdo artigo 3º da Lei paulista 10.705/2000, conforme as justificativas apresentadas no projeto de lei, no Apêndice A, dessa dissertação. Com essa inclusão, o fisco Paulista passa a ter legitimidade para cobrar as transmissões de bens móveis do de cujus que era domiciliado em São Paulo. Ou seja, alterar o § 2ºdo artigo 3º da Lei paulista 10.705/2000, para incluir a seguinte redação:

> § 2 - Os bens móveis, títulos e créditos em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também ficam sujeitos ao imposto de que trata

> esta lei, nos casos em que do de cujus era domiciliado no Estado de São Paulo, na data do óbito ou nele tiver domicílio o doador;

ii) Alterar o artigo 4º da Lei paulista 10.705/200 para incluir texto similar ao artigo 16 da Emenda Constitucional 132/2023, conforme as justificativas apresentadas no projeto de lei, no Apêndice A, dessa dissertação. Com essa inclusão, o fisco Paulista passa a ter legitimidade para cobrar as transmissões envolvendo elementos e conexão com o exterior; ou seja, alterar o artigo 4º da Lei paulista do ITCMD para incluir a seguinte redação:

> Art. 4º Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto é devido ao Estado de São Paulo 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 - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, quando se encontrar no território do Estado;
> II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:
> a) a este Estado se o donatário tiver domicílio nesse Estado;
> b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, a este Estado se o bem se encontrar no Estado;
> III - relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, a este Estado se aqui era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, a este estado se o sucessor ou legatário aqui tiver domicílio.

iii) Incluir no art. 13 da lei paulista do ITCMD, parágrafo único idêntico ao incluído no parágrafo único do art. 16 do Decreto 46.655/2002. Ou seja, deve fazer incluir a seguinte redação no artigo 13 da Lei paulista nº 10.705/2002:

> Parágrafo único - Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel: 1 - rural, o valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade, vigente à data da ocorrência do fato gerador, quando for constatado que o valor declarado pelo interessado é incompatível com o de mercado; 2 - urbano, o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI divulgado ou utilizado pelo município, vigente à data da ocorrência do fato gerador, nos termos da respectiva legislação, desde que não inferior ao valor referido na alínea “a” do inciso I, sem prejuízo da instauração de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso.

Com essas inclusões/alterações se evitariam milhares de ações judiciais e auxiliaria o Auditor Fiscal em um lançamento do tributo mais eficiente e célere, prevenindo litígios e contribuindo com o aumento da arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS

ALAN, Martins; VALENTIN, Jefferson. **O ITCMD na Reforma Tributária.** Estudos fiscais sobre ITCMD / Jefferson Valentin. (Org.) -São Paulo: Editora Max Limonad, p. 19-38, 2024

BARBIERI, José Carlos. **Desenvolvimento sustentável:** das origens à Agenda 2030. Editora Vozes, 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 06 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 06 abr. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. (2012). **Código Tributário Nacional e Legislação Correlata**: Dispositivos Constitucionais, Lei no. 5.172/1966 (2a Edição). Brasília.

BRASIL. **Código Civil.** 67ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2.016.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 9, de 1992.** Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a inciso l, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (STJ). **REsp 752.808/RJ**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.5.2007, DJ 4.6.2007, p. 306; AgRg no REsp 1257451/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 6.9.2011, DJe 13.9.2011).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 733.976 do Rio Grande do Sul.** Relator: Ministro Dias Toffoli. Decisão da Primeira Turma em 11 de dezembro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 851.108.** Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 26 fev. 2021. Diário da Justiça Eletrônico (DJe).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939.** Relator: Min. Sydney Sanches. Julgado em 01 jul. 1993. Publicado no Diário da Justiça em 17 set. 1993. Brasília, DF

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.274.227/MS.** Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Diário da Justiça Eletrônico (DJe), 13 abr. 2012.

BRASIL. Lei n.º 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) no Estado de São Paulo. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, São Paulo, 29 dez. 2000.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional**. Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRITO, Alysson Castro de. **Lançamento tributário por arbitramento.** Disponível em: https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/22807/2/Alysson%20Castro%20de%20Brito. Acesso em 07/02/2023df Acesso em: 10 mai. 2024

BUFFON, Marciano. MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI:** uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015

CALIENDO, Paulo. Estudo das normas tributárias. **Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC.** Fortaleza: Edições Universidade Federal do Ceará, n. 35, p. 289, 2015

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária.** Coimbra: Almedina, 2010

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro.** 2. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros, O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade De São Paulo, n.98, p.159-180, 2003.

CARVALHO, Paulo de. Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, 2017.

CARVALHO, Antonio Roberto Winter de. **Aplicação de políticas fiscais para promoção do desenvolvimento para efetivação da cidadania**. *In:* CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, São Paulo. *Anais* do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI. São Paulo: CONPEDI, 2009. p. 4836-4853.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DONADI, Ana Carolina Sebba de Padua Freitas. **A disparidade de critérios quantitativos do ITCMD na doação de quotas e ações de sociedades e a eleição de domicílio como ferramenta de economia tributária**. 2023. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento Econômico) — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Brasília, 2022.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito das obrigações.** 3ª ed. Rio de Janeiro: editora Limen Juris, 2008.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson; BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. **Curso de direito civil:** responsabilidade civil. v. 3. 9. ed. Salvador: Juspodivm, 2022.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FERREIRA, Paulo Roberto Gaiger; RODRIGUES, Felipe Leonardo. **Tabelionato de notas.** São Paulo: Saraiva, 2016. p. 235 (Coleção Cartórios), Bibliografia.

FISCHER, Octavio Campos. Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica. **Revista Internacional Consinter de Direito**, p. 357-370, 2019.

Fize E, Grimprel N, Landais C. **Can Inheritance Taxation Promote Equality of Opportunities LSE Public Policy Review**.; v.2(4): n. 9, p. 1–14, 2022.

FRANCO, André Luiz Secco. **A erosão da nade tributária do ITCMD em São Paulo.** Estudos fiscais sobre ITCMD / Jefferson Valentin. (Org.) -São Paulo: Editora Max Limonad, p. 88-130, 2024.

GAGLIANO, Pablo Stolze. **O contrato de doação.** São Paulo: Saraiva, 2014

GOMES, Marcus Lívio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** - Volume I. [S.l.]: [s.n.], 2024.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro:** contratos e atos unilaterais. Vol. 3, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2024

GONDINHO, Vanessa., BONEMBERGER Simone. Zuconelli. A Substituição Tributária do ICMS e as práticas da gestão tributária: estudo de caso em um comércio varejista de alimentos no Oeste do Paraná. **Revista GeSec São Paulo**, SP, Brasil v. 13, n. 4, p. 2118-2141. Ed. Esp. 2022.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações.** São Paulo: Ed. Quartier, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MATHIAS, Anelle Philot; NASCIMENTO, Jonatas Albino. **O arbitramento da base de cálculo no ITCMD Paulista.** Estudos fiscais sobre ITCMD / Jefferson Valentin. São Paulo: Editora Max Limonad, p. 63-86, 2024.

MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz, MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil Comentado**. Revista dos Tribunais, 2021.

MEZZAROBA, Orides e MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito.** 4ed. p.65, São Paulo: Saraiva, 2008.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, p. 11-17, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade:** estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

NO BRASIL. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [S. l.], v. 8, n. 9, p. 56–71, 2022.

ONU. Organização das Nações Unidas. **Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Publicado em: 15 setembro, 2015. Disponível em: https://brasil.un.org/pt-br/91863-agenda-2030-para-o-desenvolvimento-sustent%C3%A1vel. Acesso em: 14 nov. 2024.

OLIVEIRA, Zaíra Garcia de; SANTOS, Jaderson Faria dos; TORRES, Juliana Castro. A utilização dos tributos como possibilidade de efetivação dos direitos humanos. **Revista ciência et praxis**, [s.l.] v. 13, n. 25, jan./jun. 2020, p. 105-112. Disponível em: https://revista.uemg.br/index.php/praxys/article/view/4071/2870. Acesso em: 10 abr. 2023.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 50, p. 554–568, 2022

PADILHA, R. (2020). Direito Constitucional. Editora Método, 2020.

PARFIENIUK, Silvana Maria. **As conciliações pré-processual e processual em matéria fiscal no âmbito do sistema multiportas de justiça:** uma nova arquitetura de tratamento de conflitos fiscais. 228f. Mestrado (Dissertação) Programa de Pós-Graduação em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos da Universidade Federal do Tocantins, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário.** Livraria do advogado, 2020.

PEREIRA SILVA, Fabio; GUIMARÃES CASTRO E SOUSA, Kauê; PRZEPIORKA, Michell. O Princípio da Progressividade e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) em Relação à Emenda Constitucional, n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, p. 197–215, 2024.

PEREIRA, Jairo Antônio Bertelli Francisco Gabaldi; APARECIDO, Ana Beatriz; SANTOS, Luiz Carlos dos; OLIVEIRA, Elimeire Alves de; MENDES, Ijosiel. A Sonegação Fiscal no Brasil. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [S. l.], v. 8, n. 9, p. 56–71, 2022. DOI: 10.51891/rease.v8i9.6891. Disponível em: https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/6891. Acesso em: 14 mar. 2026.

PEREIRA, Rodrigo da Cunha. Direito das Famílias. Editora Forense, 2021.

PINTO, Ísis S.; MATHIAS, B.; DE SOUZA, A. B.; FERREIRA, T. X. de P. Direitos das Pessoas com deficiência: analisando casos de indeferimento na isenção tributária de IPVA. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 14, n. 4, p. 4669–4684, 2023. Disponível em: https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1932. Acesso em: 20 mar. 2026.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paudetto. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico:** função social do tributo. Fiscalidade: outros olhares. Porto (Portugal): Vida Econômica, p. 201-215, 2013

RODRIGUES, Felipe Leonardo; FERREIRA, Paulo Roberto Gaiger. **Tabelionato de Notas I**, Teoria geral do direito notarial e minutas. Editora Saraiva, 2016.

SALDANHA, Júlia Riscado; CAMPOS, Heitor Benjamim. Legalidade Tributária. **Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Campos**, v. 8, n. 2, p. 116-128, 2023.

SALLABERRY, Fernando Moraes. **ITCMD:** Imposto sobre heranças e doações – Volume II. Sorocaba: Editora Cidade, 2021

SANCHES, Júlio César. **Inventário, partilha de bens, holding, planejamento sucessório e testamentos de A à Z**. Editora: Mizuno, 2022.

SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento:** includente, sustentável, sustentado. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SANTOS, Eduardo Rodrigues dos. **Manual de direito constitucional**. Salvador: JusPODIVM, 2022.

SANTOS, Leonardo Sá dos. **É possível que a tributação e orçamento atuais possam garantir os direitos do cidadão previstos na Constituição Federal do Brasil?** Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica de Brasília (UCB), Brasília-DF, 2022.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 9.591, de 30 de dezembro de 1966.** Dispõe a respeito do imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1966/lei-9591-30.12.1966.html. Acesso: 8 abr. 2024.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000.** Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html. Acesso em: 8 abr. 2024.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 16.050, de 15 de dezembro de 2015.** Altera a Lei nº 10.705, de 2000, que dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, São Paulo. 2015ª.

SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 61.559, de 15 de outubro de 2015. Dá nova redação a dispositivo do Decreto nº 58.052, de 16 de maio de 2012, que regulamenta a Lei federal n°

12.527, de 18 de novembro de 2011, e dá providências correlatas. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, São Paulo. 2015b.

SÃO PAULO. **Decreto nº 46.655, de 01 de abril de 2002.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - (ITCMD), de que trata a Lei nº 10.705, de 2000, alterada pela Lei nº 10.992 de 2001.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. (2024). Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relatório-Resumido-da-Execução-Orçamentária.aspx. Acesso: 8 abr. 2024.

SÃO PAULO. Portal Fazenda São Paulo. **Indicadores de Efetivo de Fiscalização** - Relação do número de contribuintes inscritos no ICMS / número total de fiscais. 2024.

SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro e; PRZEPIORKA, Michell. O princípio da progressividade e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) em relação à Emenda Constitucional n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 56, p. 197–215, 2024.

SOUZA, Leonardo José Balthar. **A Decadência no ITCMD Causa Mortis.** Estudos fiscais sobre ITCMD / Jefferson Valentin. (Org.) - São Paulo: Editora Max Limonad, p. 87-110, 2024.

TARTUCE, Flávio. **Teoria geral dos contratos e contratos em espécie.** Editora Forense, 2021.

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais.** 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000

VALENTIN, Jefferson. **Valor de mercado, Doação Mista e Simulação no ITCMD.** Estudos fiscais sobre ITCMD / Jefferson Valentin. (Org.), São Paulo: Editora Max Limonad, p. 175-202, 2024.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.