

FERNANDO FACURY SCAFF
MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR
HELENO TAVEIRA TORRES
Coordenadores

TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO

Belo Horizonte

FORUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

2025

O DESINTERESSE DOS ESTADOS BRASILEIROS QUANTO À EFETIVA CONCRETIZAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES EXIGIDA NA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

MARCIANO SEABRA DE GODOI

1 Introdução

O presente artigo dá prosseguimento a um estudo publicado no início de 2024 na coletânea *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*,¹ no qual analisei a norma da Emenda Constitucional nº 132/2023 que determinou que o imposto sobre heranças e doações “será progressivo em razão do valor do quinhão, legado ou doação” (novo inciso VI do art. 155, §1º, da Constituição), bem como as normas da referida emenda que buscaram finalmente viabilizar a incidência do imposto sobre heranças e doações em situações com elementos de conexão com o exterior (art. 16 da EC nº 132).

¹ GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 207-240.

Após afirmar que essas normas concretizadoras da capacidade contributiva destoam da histórica má vontade do Congresso Nacional com relação a uma tributação progressiva e efetiva do patrimônio, e somente foram aprovadas em 2023 em razão do “contexto peculiar e único” da reforma tributária aprovada pela EC nº 132, conclui:

Portanto, ainda é cedo para afirmar que o bloqueio institucional que durou tantas décadas foi afinal vencido. Com as normas da EC 132, estamos diante de um possível *início* de desbloqueio institucional que enfim permita uma incidência efetiva e equitativa do ITCMD. Ainda são necessários vários movimentos, de vários poderes e de vários entes federativos, para destravar a incidência progressiva e equitativa deste que é um imposto muito significativo para o Estado Social e Democrático de Direito.²

O presente artigo, escrito em novembro de 2024, a partir de uma pesquisa legislativa realizada entre setembro e outubro de 2024 por membros do Grupo de Pesquisa Finanças Públicas, Igualdade e Democracia,³ tem por objetivo geral investigar se os estados brasileiros se movimentaram ou não, durante o ano de 2024, para colocar em prática e dar efetividade às normas da EC nº 132 anteriormente citadas.

2 Perfil geral das legislações do imposto sobre heranças e doações: capacidade contributiva às avessas e resistência de nove Estados à progressividade de alíquotas

A análise das 27 legislações estaduais do imposto sobre heranças e doações indica que há uma espécie de cumprimento às avessas do princípio da capacidade contributiva. Esse fenômeno desconcertante decorre de dois fatores.

² GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 240.

³ A pesquisa foi realizada por André Vourcra, Ana Luiza Rodrigues, Elizabeth Dias Silva, Fabiana Ribeiro, Gabriela Lemos, Gabriela Muzzi, Jéssica Nery, Juliana Moreira, Lucilene Carolina, Marina Falcão, Priscilla Ramos e Ulisses Medeiros, todos membros do Grupo de Pesquisa Finanças Públicas, Igualdade e Democracia, certificado junto ao CNPq pela PUC Minas.

O primeiro deles é o fato de os contribuintes com maior capacidade econômica, detentores de grandes fortunas, terem à sua disposição um planejamento tributário simples e seguro para evitar a incidência do imposto: a constituição de *holdings* patrimoniais ou outras estruturas societárias no exterior. Quando da transmissão *mortis causa* ou por doação das participações nessas *holdings* constituídas no exterior, o imposto deixa de incidir por força da ausência da lei complementar prevista no art. 155, §1º, III, da Constituição, lei complementar que o Congresso Nacional se omitiu por mais de três décadas quanto à sua aprovação e que o Supremo Tribunal Federal considerou imprescindível para a incidência do imposto (RE 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 20 de abril de 2021).⁴

Os contribuintes com maior capacidade econômica também têm acesso a várias outras estratégias de planejamento tributário consideradas lícitas pelos tribunais para reduzir drasticamente a carga do imposto.⁵ A consequência disso é que, quanto mais nos aproximamos do topo da pirâmide de distribuição de renda e patrimônio, mais são frequentes – e autorizados pela legislação (ou por sua ausência) e pela jurisprudência – os planejamentos tributários que podem afastar por completo ou reduzir drasticamente a carga tributária representada pelo imposto de heranças e doações. Em uma frase: quanto mais rico, menor é a chance de o indivíduo realmente ser tributado pelo imposto de heranças e doações.

O segundo fator que explica essa espécie de cumprimento às avessas da capacidade contributiva é o fato de que a quase totalidade das legislações estaduais não possui normas de isenção capazes de proteger efetivamente da incidência do imposto a transmissão de herança no seio de famílias com patrimônio reduzido e limitado a um só bem imóvel destinado à moradia de seus membros. Na imensa maioria das legislações estaduais, é excessivamente diminuto o teto máximo de

⁴ Criticamos a omissão injustificável do Congresso Nacional quanto à aprovação de referida lei complementar e defendemos uma interpretação distinta da que o STF veio a aplicar sobre o caso no artigo GODOI, Marciano Seabra de; FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição? *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*, Brasília, vol. 13, n. 1, 1-44, jan./jun. 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/542>.

⁵ Vide FRANCO, André Luiz Secco. A erosão da base tributária do ITCMD em São Paulo. In: VALENTIN, Jefferson (org.). *Estudos Fiscais sobre ITCMD*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 111-130; VALENTIN, Jefferson. *Holding: estudo sobre a evasão fiscal no planejamento sucessório*, São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

valor para as heranças consideradas isentas do imposto, com a consequência de submeter famílias sem efetiva capacidade contributiva à incidência do imposto, inviabilizando em muitos casos que o inventário seja concluído.

Vejamos o exemplo de São Paulo. O art. 6º da Lei Paulista nº 10.705/2000 considera isenta a transmissão *causa mortis* "de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel". Referido montante corresponde em 2024 a R\$ 176.800,00. Esse patamar, definido no ano 2000 e nunca mais reavaliado, mostra-se excessivamente baixo e não é corrigido no tempo conforme a realidade do mercado imobiliário.⁶ Segundo informações de empresas do setor imobiliário, o valor médio de mercado do metro quadrado de residências por exemplo no bairro de Itaquera, localizado numa região pouco valorizada da capital paulista, é de R\$ 5.432.⁷ Portanto, a transmissão *causa mortis* de um imóvel de aproximadamente 40 metros quadrados em Itaquera, no qual os familiares residem sem que possuam outro imóvel, é considerada tributável pela legislação paulista. Esse exemplo indica claramente que pessoas de baixa renda e patrimônio modesto são incluídas entre os contribuintes do imposto e tributadas, o que contrasta fortemente com a realidade da tributação das heranças em outros países, cuja legislação efetivamente protege da incidência do imposto as famílias de renda baixa e média.⁸

⁶ O valor da UFESP é corrigido por índices de inflação sem relação com a realidade específica do mercado imobiliário.

⁷ Disponível em: https://www.proprietariodireto.com.br/preco-m2/itaquera-sao_paulo. Acesso em: 15 nov. 2024.

⁸ Em 2024, a legislação do imposto federal estadunidense sobre heranças ("estate tax") determina que a exação não incida sobre heranças cujo valor não atinja 13,61 milhões de dólares. No Reino Unido, os limites de isenção do "inheritance tax" são bem mais baixos do que nos EUA, mas ainda assim bastante significativos: 325 mil libras esterlinas, valor que é alçado a 500 mil libras esterlinas (mais de 3,5 milhões de reais pelo câmbio atual) caso a herança se destine aos filhos do *de cuius*. Na Espanha, o imposto sobre sucessões *mortis causa* das Comunidades Autônomas em geral preserva de sua incidência os quinhões individuais que não atingem 300 mil euros, o que equivale a um milhão e oitocentos mil reais pelo câmbio atual – cf. GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil, In: SCAFF, Fernando Facury et al. (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*, Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, 222.

A isenção da legislação paulista analisada, com valores extremamente baixos, se repete em quase todos os Estados.⁹ Exceção digna de nota é a legislação do Espírito Santo, cuja Lei nº 10.011, de 2013, isenta do imposto o imóvel destinado exclusivamente à moradia do herdeiro ou legatário, até o limite de duzentos mil Valores de Referência do Tesouro Estadual (VRTEs), o que equivale a R\$ 900 mil em 2024, e desde que o herdeiro ou legatário não possua outro bem imóvel. Além de prever um valor (R\$ 900 mil) muito mais adequado para proteger do imposto as famílias de renda baixa e média, a lei capixaba também destoa (positivamente) das demais legislações estaduais ao dispor que, caso o valor do imóvel ultrapasse aquele limite de R\$ 900 mil, "o imposto será calculado apenas sobre a parte excedente" (art. 7º da Lei nº 10.011, de 2013).

Com relação à progressividade das alíquotas do imposto, atualmente há 18 Estados com alguma forma de progressividade de alíquotas,¹⁰ e 9 Estados com alíquotas fixas.¹¹ Chama a atenção o fato de que na região Nordeste a proporção de Estados com alíquotas progressivas é de 89% e na região Centro-Oeste é de 75%, enquanto na região Sudeste somente o Rio de Janeiro instituiu alíquotas progressivas. Com efeito, a região Sudeste é a única do país em que a maioria dos Estados cobra o imposto sobre heranças e doações com alíquotas fixas.

No caso de Minas Gerais, instituiu-se um sistema de alíquotas progressivas em 1996, com alíquotas variando entre 1 e 7% no caso de sucessão *causa mortis* e entre 1,5 e 5% no caso de doações (Lei nº 12.426). Em 2003, as alíquotas progressivas foram substituídas por uma alíquota fixa de 5% com a justificativa – questionável – de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vedaria a progressividade de alíquotas do

⁹ No caso de Minas Gerais, se uma família que vive na periferia de Belo Horizonte realizar a partilha de seu único imóvel residencial de baixo padrão de acabamento e apenas 60 metros quadrados, haverá incidência do imposto sobre heranças com alíquota de 5%, visto que a isenção do imposto relativa a um único imóvel residencial (art. 3º, I, da Lei nº 14.941, de 2003) somente alcança imóveis de até 40.000 Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (valor inalterado desde 2007), o que corresponde em 2024 a aproximadamente R\$ 211 mil – vide informações disponíveis em <https://www.agenteimovel.com.br/mercado-imobiliario/a-venda/mg/belo-horizonte/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

¹⁰ Os Estados com alíquotas progressivas são: Acre, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins.

¹¹ Os Estados sem alíquotas progressivas são: Alagoas (o único do Nordeste sem alíquotas progressivas), Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná (o único do Sul sem alíquotas progressivas), Roraima e São Paulo.

imposto sobre heranças e doações.¹² Em 2013 a jurisprudência do STF se pacificou no sentido da constitucionalidade da progressividade de alíquotas do imposto sobre heranças e doações (RE nº 562.045, Redatora do Acórdão Ministra Cármem Lúcia, acórdão publicado em 27 nov. 2013), mas desde então nenhuma proposta de alteração da alíquota fixa de 5% chegou sequer a ser votada na Assembleia Legislativa de Minas Gerais.

Até mesmo nos Estados que contam com alíquotas progressivas é duvidoso que haja progressividade real e efetiva na incidência concreta do tributo, visto que os contribuintes com maior capacidade contributiva são exatamente aqueles com maior facilidade de acessar os planejamentos tributários que promovem a transferência jurídica de ativos para o exterior com o objetivo de, dada a ausência da lei complementar anteriormente referida, provocar a não incidência do imposto.

Como se verá nos itens a seguir, é forte a resistência dos Estados com alíquota fixa a instituírem alíquotas progressivas. Mesmo com uma ordem clara emanada da EC nº 132 em 2023, esses Estados nada ou quase nada fizeram no ano de 2024 para cumprirem a Constituição.

3 Medidas da EC nº 132 no sentido da transformação do imposto sobre heranças e doações num imposto efetivamente progressivo

O Congresso Nacional, desde 1988, se omite em várias frentes com relação à tarefa de dar efetividade à tributação do patrimônio e da riqueza prevista na Constituição de 1988. Além de passar mais de três décadas e meia sem aprovar a lei complementar (prevista no art. 155, §1º, III, da Constituição) que o STF considerou necessária para viabilizar a cobrança do imposto sobre heranças e doações nas transmissões envolvendo elemento de conexão com o exterior, o Congresso também se omitiu quanto à aprovação de leis complementares que definam as próprias normas gerais do imposto estadual sobre heranças e doações e do imposto municipal sobre transmissão *inter vivos* por ato oneroso de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (fato gerador, base de cálculo e contribuintes, nos termos do art. 146, III, "a", da Constituição).¹³

¹² Sobre o tema, vide GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária*, São Paulo: Dialética, 2011, 96-115.

¹³ Essas normas gerais foram incluídas no PLP nº 108/2024, aprovado na Câmara dos Deputados no final de outubro de 2024.

Tudo isso sem contar a recusa em instituir o imposto sobre grandes fortunas previsto no art. 153, VII, da Constituição, recusa mais uma vez afirmada no ano de 2024, quando da votação, pela Câmara dos Deputados, de um destaque ao PLP nº 108/2024 que previa a instituição do imposto.

Tendo em vista esse conhecido histórico de posturas francamente contrárias do Congresso Nacional a uma tributação progressiva do patrimônio e da riqueza, as medidas previstas na EC nº 132 com relação ao imposto sobre heranças e doações constituíram por assim dizer um ponto fora da curva, explicado pelo contexto peculiar e único da reforma constitucional tributária do consumo aprovada em dezembro de 2023.

Na EC nº 132, há três normas que alteram significativamente o perfil constitucional do ITCMD, no sentido de torná-lo efetivamente progressivo:

- criação da norma de que o ITCMD "será progressivo em razão do valor do quinhão, legado ou doação" (novo inciso VI do art. 155, §1º, da Constituição);

- revogação da norma constitucional segundo a qual o imposto sobre heranças, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, cabia ao Estado onde se processasse o inventário ou arrolamento, passando-se a dispor que, nesses casos, o imposto caberá "ao Estado onde era domiciliado o *de cuius*" (art. 155, §1º, II, da Constituição), regra aplicável "às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional" (art. 17 da EC nº 132);

- criação da norma de que o ITCMD, até que lei complementar regule o disposto no art. 155, §1º, III, da Constituição, 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 cuius*, 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" (art. 16 da EC nº 132).

3.1 Obrigatoriedade de alíquotas progressivas

Com relação à regra constitucional de progressividade obrigatoria do ITCMD, retoma-se a salutar norma do art. 128 da Constituição de 1934, segundo a qual “ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões por herança ou legado”. A nova regra obriga os nove Estados que não têm alíquotas progressivas a instituí-las em suas legislações. Além disso, obriga os Estados (como o Estado da Bahia) que atualmente preveem alíquotas progressivas para as transmissões *causa mortis*, mas não para as transmissões por doação, que também instituem alíquotas progressivas para as transmissões gratuitas.

Note-se que a Emenda Constitucional nº 132 determinou a progressividade do imposto “em razão do valor do quinhão, legado ou da doação”, e não em razão do montante total da herança. Trata-se de uma norma que prestigia a capacidade contributiva, a qual, no caso do imposto sobre heranças, se refere ao herdeiro/legatário e não ao *de cuius*. A capacidade econômica demonstrada por um dos dez herdeiros de uma herança total de 1 milhão de reais não é a mesma capacidade econômica demonstrada pelo herdeiro único de herança do mesmo valor.¹⁴

Note-se que a legislação dos Estados que preveem alíquotas progressivas sobre as heranças dispõe que a base de cálculo do imposto é o valor total dos bens transmitidos e não o valor do quinhão ou legado. No Rio de Janeiro, por exemplo, a Lei nº 7.174/2015 dispõe que a base de cálculo do imposto é “o valor de mercado do bem ou do direito transmitido”, sem qualquer previsão de que, na incidência sobre as transmissões *causa mortis*, a base de cálculo seria o valor do quinhão ou legado.

Uma exceção é o Estado do Tocantins, que teve sua legislação alterada em 2015 por uma norma segundo a qual, no âmbito do ITCMD, “ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários, donatários ou usufrutuários, ainda que o bem ou direito seja indivisível” (art. 59, §3º, da Lei nº 1.287/2001). Com base nesse dispositivo, de resto também previsto no parágrafo único do art. 35 do CTN, a Administração Tributária do Tocantins aplica as alíquotas sobre o valor do quinhão ou legado, e não sobre o valor de toda a herança.¹⁵

Portanto, a regra definida na EC nº 132 obriga os Estados a alterarem sua legislação para: a) no caso dos Estados com alíquota fixa do imposto, instituírem alíquotas progressivas em razão do valor do quinhão, legado ou da doação; b) no caso dos Estados com alíquotas progressivas somente para as transmissões *mortis causa*, instituírem alíquotas progressivas também para as transmissões gratuitas; c) no caso dos Estados cuja legislação prevê que a base de cálculo na transmissão *mortis causa* é o valor total dos bens transmitidos, definirem como base de cálculo o valor do quinhão ou legado.

3.2 Competência para a cobrança do imposto no caso de bens móveis, títulos e créditos

Quanto à nova regra de competência para tributar a transmissão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos, a EC nº 132 contribui para uma efetiva progressividade do ITCMD na medida em que dificulta que os residentes nos Estados com alíquotas progressivas tenham sua sucessão submetida a alíquotas fixas e mais baixas em outros Estados. Com efeito, após a Lei nº 11.441/2007 (inventário e partilha extrajudicial) e a Resolução nº 35/2007 do CNJ, passou a ser possível realizar o inventário em cartório de notas localizado em Estado distinto daquele em que residia o *de cuius*, de modo a se escolher como competente para cobrar o ITCMD um Estado que não contempla em sua legislação alíquotas progressivas, como o Estado do Amazonas, em que a alíquota é de 2% e não se eleva à medida que cresce o vulto das heranças.

Essa prática era permitida até a EC nº 132, visto que a regra de competência do ITCMD fixada em 1988 para a sucessão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos era a do local do processamento do inventário, o qual, a partir de 2007, passou a poder ser livremente escolhido no caso de ser cabível o inventário extrajudicial.

3.3 Autorização constitucional expressa para a cobrança do imposto em situações com elementos de conexão no exterior

A norma do art. 16 da Emenda Constitucional 132 busca viabilizar – por força de uma regra de transição – a incidência do ITCMD sobre sucessões e doações com elementos internacionais, incidência que permanecia bloqueada pela ausência de aprovação pelo Congresso Nacional da lei complementar prevista no art. 155, §1º, III, da Constituição.

¹⁴ Neste mesmo sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, 369.

¹⁵ GOVERNO DO TOCANTINS. Consulta SEFAZ/DTRI nº.026/2018, Palmas, 23 de julho de 2018. Disponível em: <https://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/consultas/2018/cons%20n%C2%BA%20026.18.htm>. Acesso em: 18 nov. 2024.

Note-se que o STF, após considerar no julgamento do RE 851.108¹⁶ que tal lei complementar seria imprescindível para viabilizar a cobrança do imposto, impôs ao Congresso Nacional no julgamento da ADO nº 67¹⁷ o dever de produzir a norma até agosto de 2023, prazo que foi descumprido.

Como dissemos em estudo anterior, essa norma transitória do art. 16 da EC nº 132 "é talvez a que gera maiores efeitos concretos, visto que pretende, finalmente, passar a tributar as heranças das famílias mais ricas, que, como visto anteriormente, até então somente pagavam o ITCMD se quisessem", já que tinham à sua disposição um planejamento tributário simples e seguro (criação de *holdings* patrimoniais no exterior).

Note-se que o efeito concreto dessa norma da EC nº 132 não foi iniciar a cobrança do imposto nos casos ali previstos, e sim autorizar-ordenar que os Estados aprovassem legislação para incorporar esses elementos de conexão do imposto tal como fixados no art. 16 da referida Emenda. Vários Estados já haviam no passado aprovado leis com esses mesmos elementos de conexão, mas o STF, como explicado antes, declarou tais normas inconstitucionais no julgamento de diversas ações diretas de inconstitucionalidade julgadas após o RE 851.108.¹⁸

4 A inércia dos Estados quanto ao cumprimento da EC nº 132 durante o ano de 2024

A EC nº 132 não exigiu dos Estados a aprovação de complexas e numerosas normas sobre o ITCMD. As três exigências foram simples e objetivas:

¹⁶ RE 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 20 abr. 2021. Houve modulação de efeitos da decisão pela inconstitucionalidade da incidência do ITCMD. Nos termos da modulação, os efeitos da decisão tiveram eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão, com ressalva: a) das ações judiciais pendentes de conclusão até a publicação do acórdão, nas quais se discuta a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou b) das ações nas quais se discuta a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido ele pago anteriormente. Vide Emb. Decl. no Recurso Extraordinário 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 6 out. 2021.

¹⁷ ADO nº 67, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 29 jun. 2022.

¹⁸ Cf. MELO, Antheia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*, Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2023.

- a) Todos os Estados deveriam incorporar às suas legislações os elementos de conexão previstos no art. 16 da EC nº 132, numa alteração normativa objetiva e sem margem a variações e escolhas políticas específicas;
- b) Os Estados com alíquotas fixas do imposto para as transmissões *mortis causa*, ou então para as doações, deveriam aprovar legislação instituindo alíquotas progressivas em razão do valor do quinhão, legado ou da doação, respeitando a alíquota máxima de 8% contida na Resolução do Senado nº 9, de 1992;
- c) Os Estados cuja legislação prevê que a base de cálculo na transmissão *mortis causa* é o valor total dos bens transmitidos deveriam aprovar legislação definindo como base de cálculo o valor do quinhão ou legado.

A EC nº 132 foi promulgada em 20 de dezembro e publicada em 21 de dezembro de 2023. Não se mostrava viável aos Estados aprovar as alterações legislativas do ITCMD mencionadas ainda no exercício de 2023. Mas se esperava de Poderes Executivos estaduais comprometidos com o cumprimento da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁹ que enviassem aos Legislativos estaduais nos primeiros meses de 2024 os projetos de lei relativos a tais alterações legislativas.

Caso esses projetos de lei iniciassem sua tramitação nas Assembleias estaduais nos primeiros meses de 2024, seria totalmente factível sua aprovação até o final do mês de setembro, viabilizando desse modo, com pleno respeito à regra da anterioridade mista prevista no art. 150, III, "c", da Constituição, que as normas prevendo a progressividade de alíquotas do ITCMD e sua incidência sobre transmissões com elementos de conexão com o exterior gerassem efeitos concretos a partir de 1º de janeiro de 2025.

Contudo, confirmado a previsão contida em estudo realizado logo após a promulgação da EC nº 132, houve desinteresse e desmazelo por parte dos legislativos e executivos estaduais quanto à aprovação de tais medidas.²⁰ Em pesquisa legislativa levada a cabo com relação

¹⁹ O art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe que são "requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação", sendo vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe referida norma, no que se refere aos impostos.

²⁰ "É possível, quiçá provável, que o poder legislativo de alguns Estados, como o de Minas Gerais, relute muito em cumprir a EC 132 e instituir alíquotas progressivas para o ITCMD"; "Não se descarte a possibilidade de que alguns legislativos estaduais permaneçam inertes anos a fio, e seja necessário requerer ao STF, por ação própria, que fixe um prazo para que os legisladores dos Estados cumpram o novo art. 155, §1º, VI, da Constituição". GODOI, Marciano Sebra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível

aos 27 Estados, verificou-se que até o final de outubro de 2024 nenhum chefe de Poder Executivo estadual havia enviado à Assembleia projeto de lei com as referidas providências legislativas exigidas pela EC nº 132. No que diz respeito a projetos de lei de iniciativa de parlamentares, somente no Estado de São Paulo isso ocorreu, mas sem que o projeto tenha avançado.²¹

5 O caso de Minas Gerais

Em Minas Gerais ocorreu um fenômeno curioso. Em 19 de setembro de 2024, a imprensa anunciou que o Executivo iria protocolar nesse mesmo dia junto à Assembleia um projeto de lei com previsão de incidência do ITCMD em transmissões envolvendo elementos de conexão com o exterior.²² Contudo, em pesquisa junto à Assembleia e órgãos do Executivo, constatou-se que não houve o envio ao Legislativo de nenhum projeto de lei sobre o ITCMD no dia 19 de setembro de 2024.

É possível que o Governador do Estado tenha desistido de enviar o projeto de lei ao Legislativo tendo em vista a realização do segundo turno da eleição municipal na capital do Estado, na qual o Governador apoiou um dos candidatos. O cálculo político talvez tenha sido o de que o envio à Assembleia de um projeto para instituir o ITCMD sobre transmissões internacionais poderia ser explorado eleitoralmente, acusando-se o Executivo de “sanha arrecadatória” ou coisas do gênero.

Aliás, registre-se que o imposto sobre heranças e doações tem sido ultimamente objeto de muitas *fake news* maliciosas por parte de políticos de extrema direita. Quando da tramitação da PEC que resultou na EC nº 132, em 2023, circularam nas redes sociais mensagens massivas no sentido de que a reforma tributária iria acabar com o direito de

desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil, In: SCAFF, Fernando Facury et al. (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*, Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, 233-234.

²¹ O Projeto nº 7/2024, apresentado pelo Deputado Donato, prevê alíquotas progressivas de 2 a 8% para o ITCMD, mas não especifica que as alíquotas devem incidir sobre o valor do quinhão, legado ou doação. O Projeto foi apresentado em fevereiro de 2024 e em 13 de março deu entrada na Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento da Assembleia paulista. Desde então permaneceu sem qualquer tramitação.

²² GOVERNO de Minas quer alterar regras de imposto de transferências de bens imóveis – Projeto de lei do executivo estadual prevê cobrança quando donatário ou doador não residem no Brasil, *O Tempo*, Política, Belo Horizonte, 19 set. 2024. Disponível em: <https://www.otempo.com.br/politica/2024/9/19/governo-de-minas-quer-alterar-regras-de-imposto-de-transferencia>. Acesso em: 16 nov. 2024.

herança.²³ Em novembro de 2024, o Presidente da República no período de 2019-2022 divulgou em sua rede social X um vídeo afirmando que “o governo federal vai taxar heranças em 40%”.²⁴

O projeto que o Governador de Minas Gerais iria enviar à Assembleia Legislativa em 19 de setembro somente foi enviado em 13 de novembro de 2024 (Projeto de Lei nº 2.881/2024). Em sua mensagem de envio do projeto, o Governador afirma:

Com o advento da Emenda à Constituição da República nº 132/2023, foi estabelecida norma transitória sobre a incidência do ITCD para doadores que tenham domicílio no exterior e sobre transmissão causa mortis nos casos em que o de cujus era residente no exterior ou seus bens se encontrem fora do país, enquanto não seja aprovada a lei complementar de que trata o inciso III do §1º do art. 155 da Constituição da República. Neste sentido, a proposta ora apresentada tem por objetivo incorporar as inovações trazidas pela referida emenda constitucional à legislação estadual que dispõe sobre o ITCD, a fim de que as regras sobre a cobrança do imposto no Estado estejam adequadas às previsões constitucionais.²⁵

As normas do Projeto de Lei nº 2.881/2024 se limitam a incorporar à lei que regula o ITCMD no Estado (Lei nº 14.941, de 2003) as normas da EC nº 132 que tratam da incidência do imposto sobre transmissões com elementos de conexão no exterior, e a revogar a norma da lei mineira que, seguindo a norma constitucional anterior à EC nº 132, dispunha que, no caso de “bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos, e direitos a eles relativos”, a competência seria do Estado de Minas Gerais se o “inventário ou o arrolamento judicial ou extrajudicial se processar neste Estado” (redação original do art. 155, §1º, II).

²³ É #FAKE que reforma tributária acabe com direito de herança, *G1*, Rio de Janeiro, 18 jul. 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/fato-ou-fake/noticia/2023/07/18/e-fake-que-reforma-tributaria-acabe-com-direito-a-heranca.ghtml>. Acesso em: 16 nov. 2024.

²⁴ GOVERNO não tem proposta para taxar imóveis em 25% e herança em 40%, ao contrário do que diz Bolsonaro, *Terra*, São Paulo, 5 nov. 2024. Disponível em: https://www.terra.com.br/noticias/checkers/governo-nao-tem-proposta-para-taxar-imoveis-em-25-e-heranca-em-40-ao-contrario-do-que-diz-bolsonaro,7613ed2caecbc543b5a8e1bfa64c856nl0rd56x.html?utm_source=clipboard. Acesso em: 16 nov. 2024.

²⁵ GOVERNO DE MINAS GERAIS. Projeto de Lei nº 2.881/2024. Altera a Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD. Diário do Legislativo, Assembleia Legislativa de Minas Gerais, 15 nov. 2024, Disponível em: <https://diariolegislativo.almg.gov.br/2024/L20241115.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2024.

O artigo final do Projeto de Lei nº 2.881/24 dispõe que

Art. 3º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente, após decorridos noventa dias da publicação, relativamente à incidência do ITCD quando o bem transmitido se encontre neste Estado, caso o donatário também não tenha domicílio no País, incluída no inciso II, e ao acréscimo do inciso V do § 2º do art. 1º da Lei nº 14.941, de 2003.

Quanto a esse artigo final, que determina a aplicação da regra da anterioridade mista (art. 150, III, "c", da Constituição) às alterações promovidas pela lei na incidência do imposto sobre transmissões com elementos de conexão no exterior, chama a atenção que o texto do artigo não preveja a aplicação de referida anterioridade também à situação em que o doador tem residência ou domicílio no exterior e o donatário tem residência ou domicílio em Minas Gerais. A competência do Estado de Minas Gerais para tributar esse tipo de transferência já estava prevista em sua legislação, mas foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal na ADI nº 6.839.²⁶ Portanto, nos casos de doação, a anterioridade mista mencionada no art. 3º deve ser aplicada em relação à exigência do imposto "quando o bem transmitido se encontre neste Estado, caso o donatário também não tenha domicílio no País" (hipótese mencionada no art. 3º) e, também, em relação à exigência do imposto quando o doador tem residência ou domicílio no exterior e o donatário tem residência ou domicílio em Minas Gerais (hipótese omitida do texto do art. 3º).

Não há justificativa jurídica para que esse projeto de lei tenha sido enviado pelo Executivo à Assembleia somente no apagar das luzes do primeiro semestre, a pouco mais de um mês para o recesso parlamentar. Repita-se: as mudanças que o projeto de lei promove na legislação do ITCMD são poucas, simples e objetivas, estando todas elas previstas de modo claro no art. 1º e no art. 16 da EC nº 132.

Como o Projeto de Lei nº 2.881/24 somente começará a tramitar na Assembleia no final de novembro, é muito provável que não seja aprovado até o final do exercício de 2024. A consequência disso, certamente conhecida pelo Executivo, é que todas as transmissões *mortis causa* ou gratuitas que envolvem elementos de conexão no exterior

continuarão *tax free* durante o exercício de 2025. Fica claro, mais uma vez, que o bloqueio institucional para a efetiva cobrança equitativa do ITCMD não terminou com a promulgação da EC nº 132.

Esse forte e resistente bloqueio institucional também se manifesta no fato de que o Executivo mineiro decidiu não enviar à Assembleia projeto de lei para instituir alíquotas progressivas do imposto em razão do valor do quinhão, legado ou da doação. Qual a justificativa para tanto? Relembre-se que a EC nº 132 não determinou que a progressividade das alíquotas do ITCMD seria uma opção legislativa (tal como ocorre com o IPTU), mas determinou expressamente em seu art. 1º que o ITCMD "será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação" (art. 155, §1º, VI, da Constituição, incluído pela EC 132). Com essa decisão do Executivo, o imposto continuará a ser cobrado em Minas Gerais durante o exercício de 2025 com alíquota fixa: mesmo que isso seja frontalmente contrário ao que determina a Constituição, é o que parece mais adequado na avaliação do Executivo e do Legislativo mineiros. Eis mais um claro exemplo da "persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade".²⁷

6 Conclusão

Na carta-convite enviada aos autores e autoras convidados para contribuir com a coletânea em que se insere o presente artigo, constava como um dos "eixos temáticos" a seguinte questão: "Como é a tributação sobre a propriedade e/ou sobre heranças e doações no Brasil, sob a ótica da capacidade contributiva?". A elaboração do presente estudo indicou com clareza o quanto é difícil tornar equitativa e aderente à capacidade contributiva a tributação sobre as heranças e doações.

O perfil geral das legislações estaduais do ITCMD bem como a omissão do Congresso Nacional entre 1988 e 2023 quanto à regulamentação da incidência do imposto sobre transmissões com elementos de conexão no exterior perfazem uma situação de cumprimento às avessas do princípio da capacidade contributiva. Enquanto os contribuintes com maior capacidade contributiva têm à sua disposição um

²⁶ ADI nº 6.839, Relatora Ministra Cármem Lúcia, acórdão publicado em 11 mar. 2022.

²⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61. Acesso em: 17 nov. 2024.

planejamento tributário simples e seguro²⁸ para evitar a incidência do imposto sobre suas fortunas (constituição de holdings patrimoniais ou outras estruturas societárias no exterior), a transmissão *causa mortis* de imóveis residenciais modestos no seio de famílias com reduzida capacidade contributiva é colhida pela incidência do tributo, já que as legislações estaduais em geral não possuem normas de isenção capazes de proteger efetivamente da incidência do imposto a transmissão de herança no seio de famílias com patrimônio reduzido e limitado a um só bem imóvel destinado à moradia de seus membros.

Mesmo com a Emenda Constitucional nº 132 tendo determinado expressamente em dezembro de 2023 que as alíquotas do ITCMD devem ser progressivas e o imposto deve incidir também (conforme as regras de competência previstas no art. 16 da EC nº 132) sobre as transmissões com elementos de conexão no exterior, segue firme o bloqueio institucional contra medidas tributárias que atinjam a capacidade contributiva dos contribuintes com maior riqueza – os Estados permanecem inertes e por ações ou omissões conseguem postergar ao máximo a efetividade das normas constitucionais antes referidas.

Referências

FRANCO, André Luiz Secco. A erosão da base tributária do ITCMD em São Paulo. In: VALENTIN, Jefferson (org.). *Estudos Fiscais sobre ITCMD*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 111-130.

GODOI, Marciano Seabra de. A Emenda Constitucional 132/2023 como o início de um possível desbloqueio institucional que permita uma incidência equitativa do imposto sobre heranças e doações no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 207-240.

GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61. Acesso em: 17 nov. 2024.

²⁸ IMPOSTO DE HERANÇA: com as novas regras, saiba evitar a mordida do Leão, *Isto É Dinheiro*, Finanças, São Paulo, 16 set. 2024. Disponível em: <https://istoedinheiro.com.br/imposto-de-heranca-com-as-novas-regras-saiba-evitar-a-mordida-do-leao/>. Acesso em: 17 nov. 2024.

GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2011, 96-115.

GODOI, Marciano Seabra de; FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição? *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*, Brasília, vol. 13, n. 1, 1-44, jan./jun. 2018. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/542>.

GOVERNO DE MINAS GERAIS. Projeto de Lei nº 2.881/2024. Altera a Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD. Diário do Legislativo, Assembleia Legislativa de Minas Gerais, 15 nov. 2024, Disponível em <https://diariolegislativo.almg.gov.br/2024/L20241115.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2024.

GOVERNO DO TOCANTINS. Consulta SEFAZ/DTRI N.026/2018, Palmas, 23 de julho de 2018. Disponível em: <https://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/consultas/2018/cons%20n%C2%BA%20026.18.htm>. Acesso em: 18 nov. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELO, Antheia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*. Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2023.

STF. ADI nº 6.839, Relatora Ministra Cármen Lúcia, acórdão publicado em 11 mar. 2022.

STF. ADO nº 67, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 29 jun. 2022.

STF. Emb. Decl. no Recurso Extraordinário 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 6 out. 2021.

STF. RE 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 20 abr. 202.

VALENTIN, Jefferson. *Holding: estudo sobre a evasão fiscal no planejamento sucessório*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

GODOI, Marciano Seabra de. O desinteresse dos Estados brasileiros quanto à efetiva concretização da progressividade do imposto sobre heranças e doações exigida na Emenda Constitucional nº 132/2023. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Héleno Taveira (coord.). *Tributação, desigualdade e desenvolvimento*. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 249-265. ISBN 978-65-5518-100-5.