

CONRADO PAULINO DA ROSA
MARCO ANTONIO RODRIGUES

INVENTÁRIO
E PARTILHA
TEORIA E PRÁTICA

7ª edição
Revista, atualizada
e ampliada

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS

Uma vez ouvidas as partes no prazo comum de 15 dias sobre as últimas declarações, prevê o artigo 637¹ do CPC que se procederá ao cálculo do imposto de transmissão (ITCMD).

Tal imposto, previsto no artigo 155, inciso I², da Constituição da República, tem como fato gerador a transmissão de bens ou direitos por *causa mortis*. Nos termos do § 1^o do artigo 155, a capacidade tributária ativa do ITCMD é conferida, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal (inciso I) e, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (inciso II).

-
1. Artigo 637 do Código de Processo Civil: Ouvidas as partes sobre as últimas declarações no prazo comum de 15 (quinze) dias, proceder-se-á ao cálculo do tributo.
 2. Artigo 155 da Constituição Federal: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 3. § 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal
II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

Frise-se que o inciso III do artigo 155, § 1º, da Constituição da República, exige Lei Complementar para regulamentar a incidência do imposto, se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, bem como se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

A mencionada lei complementar de caráter nacional, até o presente momento, não foi editada pela União, o que fez com que diversos Estados, por conta da referida omissão, editassem leis regulamentando tal cobrança⁴, com fulcro no artigo 24, § 3º, da Constituição Federal (*e.g.*, Lei n. 1.427, de 1989, do Estado do Rio de Janeiro; Lei n. 10.705, de 2000, do Estado de São Paulo)⁵.

A prática não passou imune, tornando-se recorrente, no Poder Judiciário, a alegação de inconstitucionalidade das referidas leis. Atualmente, a questão está submetida ao regime de repercussão geral⁶, pendente de julgamento.

12.1. ALÍQUOTA

Quanto à alíquota, cabe ao Senado Federal, por meio de resolução, definir a alíquota máxima do ITCMD (artigo 155, § 1º, inciso IV, da

4. “Considerando os princípios federativo e republicano, fora entendido que não existindo lei complementar dispondo sobre normas gerais para os impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens móveis, os Estados-Membros e o Distrito Federal podem legislar, por serem detentores da competência impositiva e ainda em face da autorização contida no artigo 34, §§ 3º e 4º, do ADCT, e no artigo 24 e parágrafos da CF” (PAULSEN, Leandro; MELO, Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 229).

5. Igualmente, estabelecem multa no imposto de transmissão: **Santa Catarina** Lei n. 13.136, de 25 de novembro de 2004; **São Paulo** Lei n. 10.705 de 28 de dezembro de 2000; **Mato Grosso do Sul** Lei n. 1.810 de 22 de dezembro de 1997; **Rio de Janeiro** Lei n. 7.174 de 28 de dezembro 2015; **Espírito Santo** Lei n. 10.011 de 20 de maio de 2013; **Goiás** Lei n. 11.651, de 26 de dezembro de 1991; **Distrito Federal** Lei n. 3.804 de 08 de fevereiro de 2006; **Bahia** Lei n. 4.826 de 27 de janeiro de 1989; **Mato Grosso** Lei n. 7.850, de 18 de dezembro de 2002; **Rondônia** Lei n. 959 de 28 de dezembro de 2000; **Sergipe** Lei n. 8.348 de 20 de dezembro de 2017; **Alagoas** Lei n. 10.306 de 24 de fevereiro de 2011; **Paraíba** Lei n. 10.136 de 06 novembro de 2013; **Ceará** Lei n. 15.812 de 20 de julho de 2015; **Piauí** Lei n. 7.157 de 04 de dezembro de 2018; **Pará** Lei n. 5.529, de 5 de janeiro de 1989; **Amapá** Decreto n. 3.601 de 29 de dezembro de 2000; **Amazonas** Lei Complementar n. 19 de 29 de dezembro de 1997; **Roraima** Lei Complementar n. 19 de 29 de dezembro de 1997.

Por outro lado, deixam de estabelecer a multa por atraso na distribuição do inventário: **Rio Grande do Sul**; **Paraná**; **Minas Gerais**; **Pernambuco**; **Rio Grande do Norte**; **Maranhão**; **Acre**. Em nosso sentir, a imposição de multa é medida essencial até mesmo para evitar não apenas a inércia dos herdeiros, mas também, que os bens deixem de cumprir sua função social.

6. Tema 825, RE 851108 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 25/06/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-163 DIVULG 19-08-2015 PUBLIC 20-08-2015.

Constituição Federal). A Resolução SF n. 09, de 1992, com efeito, fixa tal alíquota máxima em 8% (oito por cento) (artigo 1º), o que é objeto de crítica por parcela da doutrina, pelo fato de a tributação sobre a herança ser, em média, menor do que a sobre o consumo e as remunerações⁷.

Destaca-se que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da diferenciação de alíquotas do ITCMD conforme o grau de parentesco do herdeiro com o *de cujus*, o que fora realizado por algumas legislações estaduais ao longo da década de 2000, entendendo haver violação ao princípio da igualdade tributária, contido no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal⁸.

Nos últimos anos, tornou-se comum que leis estaduais estabelecessem alíquotas progressivas para o ITCMD (quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota), com base no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. O STF, em sede de repercussão geral, em 2013, já havia reconhecido a constitucionalidade das referidas leis, por prestigiarem a capacidade contributiva e, em última análise, a própria igualdade tributária⁹.

Em 20 de dezembro de 2023, contudo, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 132, responsável por alterar o sistema tributário nacional, atingindo também o ITCMD. Especificamente no que toca a este imposto, a reforma instituiu a progressividade da alíquota, sendo obrigação

7. BUCAR, Daniel; PIRES, Caio Ribeiro. Sucessão e tributação: perplexidades e proposições equitativas. In: TEIXEIRA, Daniele Chaves (coord.). Arquitetura do planejamento sucessório. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 88.

8. Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ITCMD. Progressividade. Critério para estabelecimento de faixas progressivas. Grau de parentesco. Impossibilidade. 1. Ambas as Turmas da Corte têm rechaçado o critério eleito pela legislação pernambucana para o estabelecimento de faixas de alíquotas progressivas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos (ITCMD) baseado no grau de parentesco entre o transmitente ou doador e o beneficiário dos bens e direitos. Precedentes. 2. Nego provimento ao agravo regimental. Deixo de aplicar ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no artigo 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que a parte agravada não apresentou contrarrazões ao recurso.

(RE 958709 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 02/12/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-030 DIVULG 14-02-2017 PUBLIC 15-02-2017)

9. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001)

de todos os estados da Federação aderirem a progressividade o ITCMD, estando limitados a 8%. A propósito, destaca-se a existência de iniciativas que visam elevar a alíquota de 8% para 16%, a exemplo do Projeto de Resolução do Senado n. 57-2019¹⁰.

Além disso, pela EC 132/2023, foi instituída que a progressividade se dá por quinhão, legado ou doação e não sobre a totalidade do acervo hereditário. Dessa forma, supondo que se trate de um monte-mor de R\$ 5.000.000,00 a ser dividido entre três herdeiros, o ITCMD incidirá sobre cada cota-parte de R\$ 1.666.666,66¹¹.

Outro ponto é que, nos casos de inventário extrajudicial, o imposto em questão compete ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou onde tiver domicílio o doador ou, por fim, ao Distrito Federal (artigo 155, § 1º, II), não sendo mais competente o Estado onde se processa o inventário extrajudicial, como anteriormente.

Tendo em vista que o fato gerador, consoante afirmamos, surge com a transmissão de bens e direitos em virtude do óbito¹², a alíquota do imposto deve ser aquela vigente quando da abertura da sucessão, pois ali surgiu o fato gerador. Nesse sentido, pacificou a questão o STF na súmula n. 112¹³.

Importante destacar o entendimento do STJ no sentido de que a decisão do juízo do inventário sobre a alíquota aplicável ao ITCMD é

-
10. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7965585&t-s=1560450490640&disposition=inline>
 11. Art. 155, CF. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I- transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (...)
§ 1º O imposto previsto no inciso I: (...) VI- será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
 12. Leandro Paulsen e Eduardo Melo arrolam diversas hipóteses que não se enquadram na incidência do referido tributo: “O imposto *não incide* na renúncia pura e simples de herança ou legado; sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou do sucessor legal; sobre a importância deixada ao testamentário, a título de prêmio ou remuneração, até o limite legal; a consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário, pela extinção do usufruto, quando o imposto respectivo houver sido pago sobre a integralidade do bem, na ocasião de sua inscrição; sobre bens imóveis adquiridos pelo cônjuge supérstite em data bem anterior ao casamento, ainda que levados a registro na constância deste, por não terem adentrado no patrimônio da esposa falecida.” (PAULSEN, Leandro; MELO, Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 231).
 13. “O imposto de transmissão “causa mortis” é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.”

plenamente eficaz desde sua prolação, fazendo surtir seus efeitos de imediato. Isso porque eventual agravo de instrumento contra ela interposto não é dotado de automático efeito suspensivo, de modo que desde a sua prolação encontrava-se a Administração impedida juridicamente de lançar o imposto com alíquota diferente.

Nome do Estado	Lei	Alíquota ¹⁴
Acre (AC)	Lei Complementar nº 373, de 11 de dezembro de 2020 (Art. 29)	I – 4% sobre o valor da base de cálculo que exceder R\$ 50.000,00 até R\$ 1.500.000,00; II – 5% sobre o valor da base de cálculo que exceder R\$ 1.500.000,00 até R\$ 2.500.000,00; III – 6% sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 2.500.000,00 até R\$ 3.500.000,00; IV – 7% sobre o valor da base de cálculo que exceder R\$ 3.500.000,00; V – 8% para transmissão causa mortis a colaterais.
Alagoas (AL)	Lei nº 5077 de 12 de junho de 1989 (Art. 168)	4%
Amapá (AP)	Lei nº 400, de 22 de dezembro de 1997 (Art. 78)	4%
Amazonas (AM)	Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997 (Art. 119)	2%
Bahia (BA)	Lei nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989 (Art. 9º)	a) 4%, para espólio de R\$100.000,00 a até R\$200.000,00; b) 6%, para espólio acima de R\$200.000,00 a até R\$300.000,00; c) 8%, para espólio acima de R\$300.000,00.
Nome do Estado	Lei	Alíquota
Ceará (CE)	Lei nº 15.812, de 20 de julho de 2015 (Art. 16)	a) 2%, até 10.000 Ufirces; b) 4%, acima de 10.000 e até 20.000 Ufirces; c) 6%, acima de 20.000 e até 40.000 Ufirces; d) 8%, acima de 40.000 Ufirces.

14. Na hipótese de transmissão causa mortis e considerando a redação legal em vigor até o fechamento desta edição. Ressalte-se que, no caso concreto, deve ser observada a alíquota prevista à época de ocorrência do fato gerador.

Distrito Federal (DF)	Lei nº 3.804, de 08 de fevereiro de 2006 (Art. 9º)	I – 4% sobre a parcela da base de cálculo que não exceda a R\$ 1.000.000,00; II – 5% sobre a parcela da base de cálculo que exceda R\$ 1.000.000,00 até R\$ 2.000.000,00; III – 6% sobre a parcela da base de cálculo que exceda R\$ 2.000.000,00.
Espírito Santo (ES)	Lei nº 10.011, de 20 de maio de 2013 (Art. 12)	4%
Goias (GO)	Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991 (Art. 78)	I – 2%, quando o valor da base de cálculo for até R\$ 25.000,00; II – 4%, sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 25.000,00 até R\$ 200.000,00; III – 6%, sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 200.000,00 até R\$ 600.000,00; IV – 8%, sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 600.000,00.
Maranhão (MA)	Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002 (Art. 110)	a) 3%, caso a soma dos valores venais se estenda até R\$ 300.000,00; b) 4%, caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 300.000,00 e se estenda até R\$ 600.000,00; c) 5%, caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 600.000,00 e se estenda até R\$ 900.000,00; d) 6%, caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 900.000,00 e se estenda até R\$ 1.200.000,00; e) 7%, caso a soma dos valores venais exceda a R\$ 1.200.000,00.
Mato Grosso (MT)	Lei nº 7.850, de 18 de dezembro de 2002 (Art. 19)	a) Até 1.500 UPF/MT – Isento; b) Acima de 1.500 e até 4.000 UPF/MT – 2%; c) Acima de 4.000 e até 8.000 UPF/MT – 4%; d) Acima de 8.000 e até 16.000 UPF/MT – 6%; e) Acima de 16.000 UPF/MT – 8%.
Nome do Estado	Lei	Alíquota
Mato Grosso do Sul (MS)	Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997 (Art. 129)	6%
Minas Gerais (MG)	Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003 (Art. 10)	5%

Pará (PA)	Lei nº 5.529, de 5 de janeiro de 1989 (Art. 8º)	a) 2% quando a base de cálculo for até 15.000 UPF-PA; b) 3% quando a base de cálculo for acima de 15.000 até 50.000 UPF-PA; c) 4% quando a base de cálculo for acima de 50.000 até 150.000 UPF-PA; d) 5% quando a base de cálculo for acima de 150.000 até 350.000 UPF-PA; e) 6% quando a base de cálculo for acima de 350.000 UPF-PA.
Paraíba (PB)	Lei nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989 (Art. 6º)	a) com valor até R\$ 75.000,00, 2%; b) com valor acima de R\$ 75.000,00 e até R\$ 150.000,00, 4%; c) com valor acima de R\$ 150.000,00 e até R\$ 290.000,00, 6%; d) com valor acima de R\$ 290.000,00, 8%.
Paraná (PR)	Lei nº 5.464, de 31 de dezembro de 1966 (Art. 9º)	4%
Pernambuco (PE)	Lei nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009 (Art. 8º)	a) até R\$ 200.000,00 – 2%; b) acima de R\$ 200.000,00 até R\$ 300.000,00 – 4%; c) acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 400.000,00 – 6% d) acima de R\$ 400.000,00 – 8%.
Piauí (PI)	Lei nº 4.261, de 1º de fevereiro de 1989 (Art. 15)	a) até 20.000 UFR-PI, 2%; b) acima de 20.000 e até 500.000 UFR-PI, 4%; c) acima de 500.000 UFR-PI, 6%;
Rio de Janeiro (RJ)	Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015 (Art. 26)	I - 4,0%, para valores até 70.000 UFIR-RJ; II - 4,5%, para valores acima de 70.000 UFIR-RJ e até 100.000 UFIR-RJ; III - 5,0%, para valores acima de 100.000 UFIR-RJ e até 200.000 UFIR-RJ;
		IV - 6%, para valores acima de 200.000 UFIR-RJ até 300.000 UFIR-RJ; V - 7%, para valores acima de 300.000 UFIR-RJ e até 400.000 UFIR-RJ; VI - 8% para valores acima de 400.000 UFIR-RJ.
Nome do Estado	Lei	Alíquota
Rio Grande do Norte (RN)	Lei nº 5.887, de 15 de fevereiro de 1989 (Art. 7º)	3%

Rio Grande do Sul (RS)	Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989 (Art. 18)	I – 0%, acima de 0 até 2.000 UFP-RS; II – 3%, acima de 2.000 até 10.000 UFP-RS; III – 4%, acima de 10.000 até 30.000 UFP-RS; IV – 5%, acima de 30.000 até 50.000 UFP-RS; V – 6%, acima de 50.000 UFP-RS.
Rondônia (RO)	Lei nº 959, de 28 de dezembro de 2000 (Art. 5º)	I - de 2%, quando a base de cálculo for igual ou inferior a 1.250 UFPs; II - de 3%, quando a base de cálculo for superior a 1.250 e inferior a 6.170 UFPs; III - de 4%, quando a base de cálculo for igual ou superior a 6.170 UFPs.
Roraima (RR)	Lei nº 59, de 28 de dezembro de 1993 (Art. 79)	4%
Santa Catarina (SC)	Lei nº 13.136, de 25 de novembro de 2004 (Art. 9º)	I - um por cento sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00; II - três por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00; III - cinco por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00; IV - sete por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00; e V - oito por cento sobre a base de cálculo, quando: a) o sucessor for: 1) parente colateral; ou 2) herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus. b) o donatário ou o cessionário: 1. for parente colateral; ou 2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.
São Paulo (SP)	Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000 (Art. 16)	4%
Sergipe (SE)	Lei n.º 7.724, de 08 de novembro de 2013 (Art. 14)	a) acima de 200 até 2.417 UFP/SE, 3%; b) acima de 2.417 até 12.086 UFP/SE, 6%; c) acima de 12.086 UFP/SE, 8%.
Nome do Estado	Lei	Alíquota

Tocantins (TO)	Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001 (Art. 61)	<p>I – 2%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 25.000,00 e até R\$ 100.000,00;</p> <p>II – 4%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 500.000,00; III – 6%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 500.000,00 e até R\$ 2.000.000,00;</p> <p>IV – 8%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 2.000.000,00.</p>
----------------	---	--

12.2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto, por sua vez, é composta pelos bens e direitos componentes do espólio, não incidindo, portanto, sobre o valor dos honorários de advogado contratados pelo inventariante, já que se trata de despesa obrigatória, diante da necessidade de representação por advogado no processo de inventário, como adotado pelo STF na súmula n. 115¹⁵.

Ademais, como a base de cálculo incide sobre o patrimônio líquido a ser transmitido, devem ser excluídas eventuais dívidas do espólio que tenham sido averiguadas¹⁶.

No que se refere aos bens deixados pelo falecido, destaque-se que o imposto não incide apenas sobre a transmissão de sua propriedade: também a transmissão do domínio útil ou de outros direitos reais está sujeita à incidência do imposto de transmissão *causa mortis*¹⁷.

De outro lado, vale salientar que, caso exista uma promessa de compra e venda, o imposto incidirá sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente

15. “Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão causa mortis.”

16. AGRAVO DE INSTRUMENTO – INVENTÁRIO – ITCD – INCIDÊNCIA SOBRE PATRIMÔNIO LÍQUIDO – ABATIMENTO DE DÍVIDAS PREEXISTENTES DO ESPÓLIO - POSSIBILIDADE – RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. A base de cálculo do imposto de transmissão "causa mortis" é o patrimônio líquido a ser transmitido aos herdeiros. Ou seja, deve incidir somente sobre o monte partível, excluídas as dívidas apuradas pelo espólio. (TJMS- Al: 14100965020218120000 MS 1410096-50.2021.8.12.0000, Relator: Des. Júlio Roberto Siqueira Cardoso, Data de Julgamento: 31/08/2021, 4ª Câmara Cível, Data de Publicação: 10/09/2021).

17. Na mesma linha, OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 330.

vendedor, como estabelece a súmula 590 do STF¹⁸. Afinal, trata-se de direito de crédito, a ser transmitido aos sucessores do finado.

Assim, para fins de cálculo do imposto, deve ser verificado o valor dos bens indicados como do espólio, adotando-se como parâmetro a data da avaliação, o que foi reconhecido na súmula n. 113 do STF¹⁹, e que se justifica pelo ato de que, até que ocorra a avaliação dos bens do monte, não há certeza de a quanto estes correspondem. Note-se, porém, que pode ser que a avaliação seja dispensada ou não seja cabível, hipótese em que o valor dos bens será aquele declarado pelo inventariante e homologado pelo juízo, caso a Fazenda tenha expressamente anuído ou proposto o valor que foi objeto de aceitação pelos herdeiros²⁰.

12.3. SUJEITO PASSIVO E LANÇAMENTO DO IMPOSTO

O sujeito passivo do ITCMD pode ser qualquer das partes da operação, conforme dispuser a respectiva lei estadual, na forma do artigo 42 do CTN. Tornou-se praxe a eleição do beneficiário do ato de disposição gratuita como contribuinte do ITCMD (nessa linha, a título de exemplo, é a redação do artigo 10 da Lei Estadual nº 7.174/2015, do Estado do Rio de Janeiro). Em princípio, não cabe a desconsideração da personalidade do herdeiro ou legatário para atingir terceiros com vistas a realizar a cobrança do imposto, salvo se presentes os requisitos legais para tanto, como já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. CONSTRICÃO DE PATRIMÔNIO DE EMPRESA. GARANTIA DE DÉBITO DE SÓCIO. ILEGALIDADE. 1. A impetração de mandado de segurança contra decisão judicial somente é admitida em casos de manifesta ilegalidade ou abuso de poder. Precedentes. 2. A personalidade e o patrimônio (direitos e obrigações) da pessoa jurídica não se confundem com a de seus sócios. 3. Hipótese em que se revela flagrantemente ilegal a decisão que, sem prévio pedido e instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica inversa previsto no art. 133 e seguintes do CPC, determina a reserva de bens e a penhora de faturamento de empresa que

18. “Calcula-se o imposto de transmissão causa mortis sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.”

19. “O imposto de transmissão “causa mortis” é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.”

20. PAULSEN, Leandro; MELO, Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 237.

não figura no processo de inventário para fins de garantir a quitação de débito de ITCMD devido por um de seus sócios. 4. Recurso ordinário provido.²¹.

O lançamento do ITCMD pode ser realizado com a prolação da sentença de homologação da partilha, pois neste momento é que os elementos objeto e subjetivo do fato gerador estão delineados, consoante jurisprudência pacífica do STJ²². Por tal motivo, inclusive, é que o prazo decadencial para efetuar o lançamento do imposto é contado a partir do exercício financeiro seguinte ao da prolação da sentença de homologação da partilha, na forma do artigo 173, inciso I, do CTN, pois somente a partir daquela que o lançamento pode ser efetuado.

Assim sendo, não basta ter sido aceito o laudo ou terem sido resolvidas as impugnações, para que o imposto já seja devido. Conforme mencionado, o artigo 637 do CPC prevê que o imposto deve ser calculado, após o que tal cálculo será homologado. Somente após a homologação é possível falar-se em exigibilidade do imposto²³. Até então a obrigação

21. STJ, RMS 63.192/MG, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/02/2021, DJe 03/03/2021.

22. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. ITCMD. EXIGIBILIDADE. ATOS INDISPENSÁVEIS À ELABORAÇÃO DO LANÇAMENTO. SENTENÇA DE HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA.

1. A jurisprudência do STJ entende que a prolação da sentença de homologação da partilha é que possibilita a identificação dos aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa de incidência do ITCMD, não sendo possível a realização de lançamento antes de tal homologação.

Precedentes: REsp 1.668.100/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 20.6.2017; AgInt no AREsp 1.376.603/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 26.2.2019.

2. Aplica-se ao caso o disposto na Súmula 114/STF: “O imposto de transmissão causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo”.

3. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp 1786162/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/05/2019, DJe 30/05/2019)

23. “A homologação contida na súmula citada significa condição *sine qua non* para a sentença de partilha, pois a homologação judicial da avaliação é que vai fixar o valor do bem ou direito objeto da transmissão que deverá ser pago pelo contribuinte. Desta forma indaga-se sobre uma questão interessante, pois se somente após o trânsito em julgado da homologação do cálculo do imposto é que o mesmo poderá ser exigido, o lançamento teria sido feito por ato do juiz, o que em tese contraria o artigo 142 do CTN. O artigo 192 do CTN prevê que nenhuma sentença de julgamento de partilha, ou adjudicação, será proferida sem prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou as suas rendas. Entendemos que a hipótese em tela é um caso *sui generis*, pois o juiz, ao homologar o cálculo, pratica um ato administrativo e não jurisdicional. Logo, poderia efetuar o lançamento sem

tributária não é exigível, o que corretamente foi consagrado na súmula n. 114 do STF²⁴.

Não se pode esquecer, ainda, que o inventário é procedimento necessário não apenas nos casos de morte constatada, mas também nos de morte presumida – imagine-se, por exemplo, pessoa que estava a bordo de avião que caiu no mar e nunca foram encontrados sobreviventes, mas apenas destroços e corpos –, tendo em vista que será preciso, da mesma forma, proceder à transmissão dos bens do morto aos herdeiros. Por isso, com razão a súmula n. 331 do STF²⁵, que estabelece a exigibilidade do imposto no inventário por morte presumida.

Uma vez que foi realizado o cálculo do imposto, em nome do contraditório das partes, prevê o artigo 638²⁶ que todas elas serão ouvidas no prazo de 5 dias, que correrá em cartório, e em seguida será ouvida a Fazenda Pública. Havendo impugnação e sendo esta acolhida, o juiz enviará o processo novamente ao contador, para que faça as correções pertinentes no cálculo. Uma vez que sejam feitas as retificações, ou se não houver impugnações ou foram elas rejeitadas, o juiz julgará o cálculo do imposto. Após esse momento, como mencionado, é que o imposto passa a ser exigível, na forma da súmula n. 114 do STF.

Por derradeiro, interessante referir o teor do Enunciado n. 49 da I Jornada de Direito Notarial e Registral:

A divisão amigável tem como critério de avaliação dos imóveis resultantes o valor de cada área individualizada, especialmente quanto a localização, benfeitorias e tipo de solo. O tamanho da área a ser atribuída a cada condômino não é o critério determinante para aferir a equivalência dos pagamentos às frações ideais nem a eventual necessidade de recolhimento de imposto de transmissão (ITCD ou ITBI).

contrariar o artigo 142 do CTN, já que o referido artigo diz que compete privativamente à autoridade administrativa promover o lançamento. Contudo, prevalece o entendimento pautado na interpretação literal do artigo 142 do CTN no sentido de que a autoridade administrativa em comento é a autoridade fiscal” (CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 236-237).

24. “O imposto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo.”
25. “É legítima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida.”
26. Artigo 638 do Código de Processo Civil: Feito o cálculo, sobre ele serão ouvidas todas as partes no prazo comum de 5 (cinco) dias, que correrá em cartório, e, em seguida, a Fazenda Pública. § 1º Se acolher eventual impugnação, o juiz ordenará nova remessa dos autos ao contabilista, determinando as alterações que devam ser feitas no cálculo. § 2º Cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do tributo.

Dessa forma, na divisão de condomínio, que pode ocorrer, a título exemplificativo, por meio de uma partilha amigável, o parâmetro para a eventual incidência do ITCMD não deve ser a metragem da área atribuída a cada condômino, mas o valor econômico do bem, a fim de que seja possível verificar se os direitos inerentes à cada fração ideal foram repartidos de modo equivalente ou não.

12.4. PEDIDO DE ISENÇÃO

Muitas vezes, pode ser que os herdeiros gozem de algum tipo de isenção do tributo. O reconhecimento dessa isenção pode ser buscado administrativamente, junto à Fazenda estadual, ou pode ser reconhecido pelo próprio juízo do inventário, tendo em vista que após a comprovação do pagamento do imposto que será prolatada eventual sentença de partilha dos bens.

Frise-se que, em sede de arrolamento sumário, o pedido de isenção não é passível de ser feito perante o juízo do inventário, devendo ser apreciado pela autoridade administrativa. Há recurso especial repetitivo no STJ a respeito, fixando tal orientação²⁷. O fundamento para tanto é

27. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. ARROLAMENTO SUMÁRIO POST MORTEM. RECONHECIMENTO JUDICIAL DA ISENÇÃO DO ITCMD. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 179, DO CTN.

1. O juízo do inventário, na modalidade de arrolamento sumário, não detém competência para apreciar pedido de reconhecimento da isenção do ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos), à luz do disposto no caput do artigo 179, do CTN, verbis: “Artigo 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

(...)” 2. Como cediço, a abertura da sucessão (morte do autor da herança) reclama a observância do procedimento especial de jurisdição contenciosa denominado “inventário e partilha”, o qual apresenta dois ritos distintos: “um completo, que é o inventário propriamente dito (arts. 982 a 1.030) e outro, sumário ou simplificado, que é o arrolamento (arts. 1.031 a 1.038)” (Humberto Theodoro Júnior, in “Curso de Direito Processual Civil: Procedimentos Especiais”, Vol. III, 36ª Ed., Ed. Forense, pág. 240).

3. O artigo 1.013, do CPC, rege o procedimento para avaliação e cálculo do imposto de transmissão causa mortis no âmbito do inventário propriamente dito, assim dispendo: “Artigo 1.013. Feito o cálculo, sobre ele serão ouvidas todas as partes no prazo comum de 5 (cinco) dias, que correrá em cartório e, em seguida, a Fazenda Pública.

§ 1º Se houver impugnação julgada procedente, ordenará o juiz novamente a remessa dos autos ao contador, determinando as alterações que devam ser feitas no cálculo.

§ 2º Cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do imposto.” 4. Consequentemente, em sede de inventário propriamente dito (procedimento mais complexo que o destinado ao arrolamento), compete ao Juiz apreciar o pedido de isenção do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis, a

despeito da competência administrativa atribuída à autoridade fiscal pelo artigo 179, do CTN (Precedentes do STJ: REsp 138.843/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 08.03.2005, DJ 13.06.2005; REsp 173.505/RJ, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 19.03.2002, DJ 23.09.2002; REsp 143.542/RJ, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, julgado em 15.02.2001, DJ 28.05.2001; REsp 238.161/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 12.09.2000, DJ 09.10.2000; e REsp 114.461/RJ, Rel. Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Quarta Turma, julgado em 09.06.1997, DJ 18.08.1997).

5. É que a prévia oitiva da Fazenda Pública, no inventário propriamente dito, torna despiçando o procedimento administrativo, máxime tendo em vista o teor do artigo 984, do CPC, verbis: “Artigo 984. O juiz decidirá todas as questões de direito e também as questões de fato, quando este se achar provado por documento, só remetendo para os meios ordinários as que demandarem alta indagação ou dependerem de outras provas.” 6. Por seu turno, os artigos 1.031 e seguintes, do CPC, estabelecem o procedimento a ser observado no âmbito do arrolamento sumário, cujo rito é mais simplificado que o do arrolamento comum previsto no artigo 1.038 e o do inventário propriamente dito, não abrangendo o cálculo judicial do imposto de transmissão causa mortis.

7. Deveras, o caput (com a redação dada pela Lei 7.019/82) e o § 1º (renumerado pela Lei 9.280/96) do artigo 1.031, do CPC, preceituam que a partilha amigável (celebrada entre partes capazes) e o pedido de adjudicação (formulado por herdeiro único) serão homologados de plano pelo juiz, mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas.

8. Entrementes, o artigo 1.034, do CPC (com a redação dada pela Lei 7.019/82), determina que, “no arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio” (caput), bem como que “o imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros” (§ 2º).

9. Outrossim, é certo que, antes do trânsito em julgado da sentença de homologação da partilha ou adjudicação (proferida no procedimento de arrolamento sumário), inexistente intervenção da Fazenda Pública, a qual, contudo, condiciona a expedição dos respectivos formais, à luz do disposto no § 2º, do artigo 1.031, do CPC, verbis: “Artigo 1.031. (...) § 2º Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou adjudicação, o respectivo formal, bem como os alvarás referentes aos bens por ele abrangidos, só serão expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos. (Incluído pela Lei nº 9.280, de 30.5.1996)” 8. Conseqüentemente, nos inventários processados sob a modalidade de arrolamento sumário (nos quais não cabe o conhecimento ou a apreciação de questões relativas ao lançamento, pagamento ou quitação do tributo de transmissão causa mortis, bem como tendo em vista a ausência de intervenção da Fazenda até a prolação da sentença de homologação da partilha ou da adjudicação), revela-se incompetente o Juízo do inventário para reconhecer a isenção do ITCMD, por força do disposto no artigo 179, do CTN, que confere, à autoridade administrativa, a atribuição para aferir o direito do contribuinte à isenção não concedida em caráter geral.

9. Ademais, prevalece o comando inserto no artigo 192, do CTN, segundo o qual “nenhuma sentença de pagamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas”, impondo-se o sobrestamento do feito de arrolamento sumário até a prolação do despacho administrativo reconhecendo a isenção do ITCMD.

10. Assim, falecendo competência ao juízo do inventário (na modalidade de arrolamento sumário), para apreciar pedido de reconhecimento de isenção do ITCMD, impõe-se o sobrestamento do feito até a resolução da questão na seara administrativa, o que viabilizará a adjudicatária a futura juntada da certidão de isenção aos autos.

o de que a capacidade tributária ativa (que engloba o poder de arrecadar, fiscalizar e cobrar tributos) é conferida, como regra, às autoridades fazendárias (que integram a estrutura do Poder Executivo), e não ao Poder Judiciário.

12.5. IMPOSTO DE REPOSIÇÃO

Além do imposto de transmissão decorrente da morte, pode ser que seja necessário o pagamento do imposto de reposição, decorrente da desigualdade entre os valores partilhados, o que já foi consagrado na súmula n. 116 do STF²⁸. É muito comum que não seja possível partilhar os bens do monte entre os herdeiros de forma que corresponda exatamente a seus quinhões, recebendo um, ou alguns, parcela maior que a de outro. Nesses casos, será devido o imposto de reposição (ITBI), ao Município.

12.6. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO

Um ponto que merece atenção concerne na possibilidade de suspensão da exigibilidade do ITCMD. Um exemplo disso é a necessidade de suspensão do processo de inventário na pendência de ação de abertura, registro e cumprimento de testamento (artigo 313, alínea *a* do inciso V do CPC), a fim de que, previamente, sejam definidos os herdeiros, para em seguida se proceder à partilha.

Nesse caso, como a apuração do imposto está diretamente vinculada à identificação dos herdeiros e da base de cálculo cabível a cada um, se ainda não for possível a referida verificação, o tributo não deve ser exigido a princípio, impondo-se, assim, a suspensão de sua exigibilidade²⁹.

12. Recurso especial fazendário provido, anulando-se a decisão proferida pelo Juízo do inventário que reconheceu a isenção do ITCMD. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1150356/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010).

28. “Em desquite ou inventário, é legítima a cobrança do chamado imposto de reposição, quando houver desigualdade nos valores partilhados”.
29. AGRADO DE INSTRUMENTO - DIREITO SUCESSÓRIO - AÇÃO DE ABERTURA, REGISTRO E CUMPRIMENTO DE TESTAMENTO - POSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO SUBSTANCIAL NA FORMA DE PARTILHA DE BENS- NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO PROCESSO DE INVENTÁRIO - SUSPENSÃO DA EXIBILIDADE DO ITCD- POSSIBILIDADE- SÚMULA N. 114, STF- RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.- Nos casos em que o julgamento de uma demanda possa implicar substancial modificação na forma da partilha dos bens, é recomendada a suspensão do inventário em curso (alínea *a* do inciso V do artigo 313 do CPC/15)- A apuração do Imposto de Transmissão 'causa mortis' (ITCD) está diretamente vinculada à identificação dos herdeiros

12.7. IMPOSTO NA SOBREPARTILHA

Em caso de sobrepartilha, será seguido o procedimento previsto no rito comum ou no rito de arrolamento – sumário ou comum –, inclusive em relação ao regime de pagamento do imposto de transmissão. Dessa maneira, tratando-se do rito comum, o ITCMD deverá ser pago antes da prolação da sentença de sobrepartilha.

Contudo, tratando-se de arrolamento sumário, por interpretação do disposto no artigo 659, *caput*, do CPC, é possível, conforme controvérsia abordada anteriormente, que haja a homologação da sobrepartilha sem o pagamento do imposto.

Nesse caso, transitada em julgado a sentença de homologação, será lavrado o formal de partilha e expedidos os alvarás referentes aos valores e bens nele compreendidos, seguindo-se de intimação da Fazenda Pública para que proceda ao lançamento administrativo, nos termos do artigo 662, §2º do CPC³⁰.

12.8. O ITD E A EC Nº 132/2023

A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, que veicula a reforma tributária, traz alterações em diversos aspectos da tributação. Cabe analisá-las especificamente em relação ao imposto de transmissão.

e, especialmente, à definição de sua base de cálculo. Se ainda não for possível a referida identificação, o tributo ainda não deve ser exigido. (TJMG- AI: 10000205501075001 MG, Relator: Kildare Carvalho, Data de Julgamento: 18/11/2021, Câmaras Cíveis / 4ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 19/11/2021).

30. AGRAVO DE INSTRUMENTO. SOBREPARTILHA. HOMOLOGAÇÃO DE SOBREPARTILHA AMIGÁVEL. RECOLHIMENTO DO ITCMD. REFORMA DA DECISÃO. CABIMENTO. OBSERVÂNCIA DO ART. 659 DO CPC. DECISÃO REFORMADA. O presente recurso objetiva a reforma da decisão proferida pelo juízo singular que, nos autos da ação de sobrepartilha, determinou o recolhimento do imposto de transmissão para efeito de homologação da partilha. Com efeito, considerando que as partes, maiores e capazes, pretendem a homologação da sobrepartilha amigável, pelo rito de arrolamento sumário, tem-se que aplicável o art. 659, *caput*, do CPC, o qual estabelece que a partilha amigável será homologada de plano pelo juiz. Outrossim, conforme § 2º do mesmo dispositivo, transitada em julgada a sentença de homologação de partilha, será lavrado o formal de partilha, e, por consequência, serão expedidos os alvarás referentes às rendas por ele abrangidos, intimando-se o Fisco para o lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do § 2º do art. 662. RECURSO PROVIDO. (TJRS- AI: 70084959303 RS, Relator: José Antônio Daltoe Cezar, Data de Julgamento: 29/07/2021, Oitava Câmara Cível, Data de Publicação: 09/08/2021). No mesmo sentido: (TJRS- AI: 70084959303 RS, Relator: José Antônio Daltoe Cezar, Data de Julgamento: 29/07/2021, Oitava Câmara Cível, Data de Publicação: 09/08/2021).