

tributa ou não tributa



ITCMD

Material Complementar

elaborado por
Fábio Piovesan Bozza
Fernando Mariz Masagão

ABRIL - 2025

Tributa ou não tributa?

5 pontos sobre...

ITCMD



por **Fábio Piovesan Bozza**
Fernando Mariz Masagão

abril 2025

01 Aspectos gerais

O ITCMD, de competência estadual, incide sobre a transmissão de bens (móveis ou imóveis) e direitos por (i) herança ou (ii) doação. Sua base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido (CTN, art. 38), assim entendido o seu valor de mercado (STJ, AgInt no RMS 70.528, de 2023; AgInt no AREsp 1.176.337, de 2020). O contribuinte é o recebedor do bem ou direito (herdeiro ou donatário). As alíquotas do imposto devem ser progressivas, limitadas a 8%.

02 Progressividade

Embora a Constituição não exigisse a progressividade para o ITCMD, algumas legislações estaduais a instituíram, o que foi questionado pelos contribuintes. O STF reconheceu a constitucionalidade dessas leis (Tema STF 21) e, posteriormente, a Reforma Tributária introduziu tal exigência na CF/88 (art. 155, § 1º, VI). Desde então, os Estados que ainda não alteraram a sua legislação vêm sendo questionados pelos contribuintes por exigir o imposto com base em alíquota única.

03 Doações e heranças recebidas no exterior

Em 2021, o STF decidiu que, diante da ausência de lei complementar, os Estados não possuem competência legislativa concorrente para cobrar o ITCMD nas hipóteses de doações e heranças instituídas no exterior e transmitidas a herdeiro ou donatário localizado no Brasil (Tema STF 825). Os efeitos da decisão do STF foram modulados e, como regra, passam a valer a partir da publicação do acórdão (RE 851.108, de 2021).

04 VGBL e PGBL

Alguns Estados exigiam ITCMD sobre os pagamentos de VGBL e de PGBL aos beneficiários, devido à morte do titular, sob a alegação de haver transferência patrimonial. Os contribuintes questionavam a exigência, alegando que o VGBL teria natureza de seguro (art. 794, Código Civil) e o PGBL, embora aplicação financeira, seria impenhorável por ter natureza alimentar. No final do ano passado, o STF decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do imposto nessas hipóteses, pondo fim à questão (Tema STF 1.214).

05 Doações ocultas

No entender da Sefaz/SP, há doação tributável pelo ITCMD sobre a diferença apurada em relação ao valor de mercado: (a) na conferência de imóvel em aumento de capital social realizado a valor de declaração de IRPF (RC 22.028/20); (b) na permuta sem torna de imóveis de valores distintos (RC 21.030/19). Assuntos polêmicos.



ASPECTOS GERAIS

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de competência dos Estados, abriga dois fatos geradores: a transmissão de quaisquer bens e direitos recebidos por (i) herança ou (ii) doação.

Sua base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido (CTN, art. 38), assim entendido o seu valor de mercado (AgInt no RMS n. 70.528/MS, de 2023; AgInt no AREsp n. 1.176.337, de 2020).

O Fisco, entretanto, tem a faculdade de arbitrar esse valor quando entender que os valores informados pelo contribuinte não são compatíveis com os praticados no mercado (STJ, AREsp 2.580.956, de 2024).

O contribuinte é o receptor do bem ou direito (herdeiro/donatário).

Suas alíquotas devem ser progressivas (CF/88, art. 155, §1º, VI) e são fixadas pelo Senado Federal, respeitado o teto de 8% (Resolução SF 09/92).



FATO GERADOR E PAGAMENTO NA DOAÇÃO

É importante não confundir o momento de ocorrência do fato gerador com a data de pagamento do ITCMD.

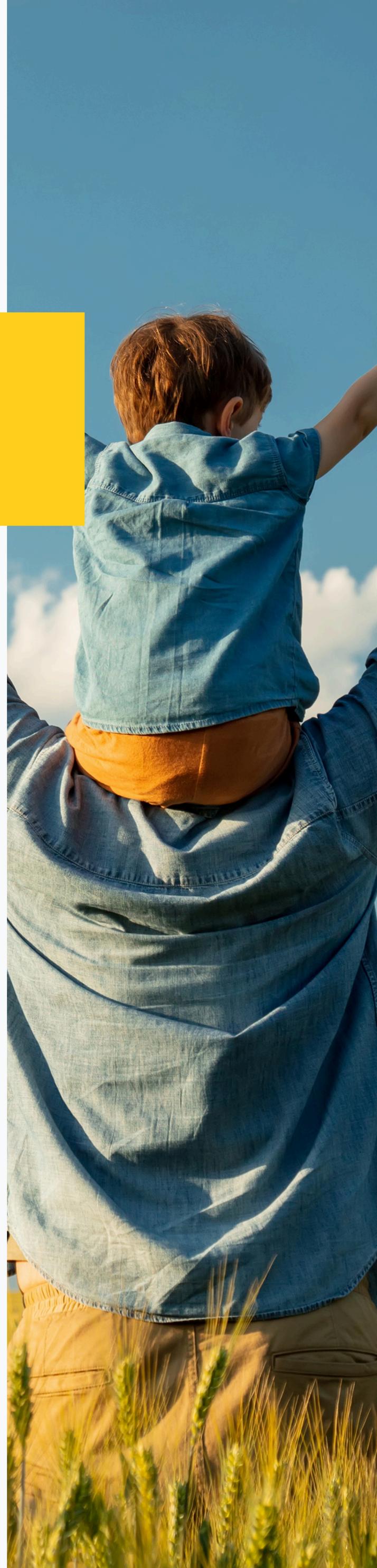
Na doação, o fato gerador ocorre com a transmissão da propriedade do bem ou direito ao donatário.

É preciso considerar, entretanto, que a lei civil prevê regras distintas para a transmissão da propriedade de bens móveis ou imóveis.

No primeiro caso, a transmissão se dá com a tradição dos bens, isto é, com a sua efetiva entrega ao beneficiário (CC/02, art. 1.267).

No caso dos imóveis, com o registro do título translativo no Registro de Imóveis (CC/02, art. 1.245).

Portanto, nas doações, o tributo somente irá incidir quando ocorrer a efetiva transferência da propriedade do bem, ainda que a doação tenha sido celebrada em data anterior (Tema STJ 1.048).





FATO GERADOR E PAGAMENTO NA "CAUSA MORTIS"

Na sucessão causa mortis, a transmissão da herança ocorre na data de abertura da sucessão, isto é, na data do óbito (CC/02, art. 1.784).

No entanto, a herança é transferida como um todo unitário, ainda que sejam vários os herdeiros (CC, art. 1.791).

Isto quer dizer que, em um primeiro momento, todos os herdeiros recebem uma fração ideal da totalidade dos bens, sem individualização do que cabe a cada um, o que ocorrerá somente por ocasião da partilha.

Assim, embora o óbito faça incidir o ITCMD, a sua data efetiva para pagamento será em momento posterior, que irá variar de legislação para legislação.

Em São Paulo, por exemplo, o ITCMD deve ser pago em até 30 dias após a decisão judicial que homologar a avaliação dos bens, ou do despacho que determinar seu pagamento, caso a avaliação seja desnecessária (Lei 10.705/00, art. 17).



PROGRESSIVIDADE

Até a edição da Emenda Constitucional 132/23, a CF/88 silenciava quanto à aplicação da progressividade ao ITCMD.

Alguns Estados, entretanto, previam alíquotas progressivas para o imposto.

Os contribuintes questionaram essas regras junto ao Poder Judiciário alegando que a progressividade não era aplicável aos chamados impostos reais (que incidem sobre bens, coisas, direitos), mas apenas aos impostos pessoais (que consideram características do contribuinte para determinar a incidência, como o imposto de renda).

O STF, entretanto, declarou a constitucionalidade da previsão de alíquotas progressivas para o ITCMD como ferramenta legítima para implementar o princípio da capacidade contributiva, o qual deve ser aplicado a todos os impostos, sempre que possível (Tema STF 21).



tributa ou
não tributa



A EC 132/23 incorporou à CF/88 dispositivo determinando que o ITCMD deve ser progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação recebidos.

Ou seja, quanto maior o valor recebido, maior a alíquota incidente.

De lá para cá, a maioria dos Estados alterou a sua legislação para adaptá-la à nova exigência constitucional.

Apenas seis Estados ainda permanecem com alíquota única: São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Paraná e Roraima.

Em razão dessa omissão, os contribuintes passaram a questionar a exigência do imposto alegando inconstitucionalidade superveniente.

No entanto, as poucas decisões judiciais até aqui proferidas foram todas contrárias ao pleito dos contribuintes (TJ/SP, MS 1036518-70.2024.8.26.0053/SP, de 2024; TJ/MG, MS 5109884-27.2024.8.13.0024/MG, de 2025).

A primeira decisão entendeu não ter sido extrapolado tempo razoável para a elaboração de lei, já proposta pelo legislador paulista. A segunda, entendeu o novo dispositivo constitucional como uma faculdade do legislador.

tributa eu
não tributa

A seguir, registramos para consulta as alíquotas atuais de ITCMD, já considerando a adoção da progressividade, separadas por região do Brasil.

Rio Grande do Sul:

Até R\$ 54.260,00: isento;
De R\$ 54.260,01 a R\$ 108.520,00: 1%;
De R\$ 108.520,01 a R\$ 162.780,00: 2%;
De R\$ 162.780,01 a R\$ 243.780,00: 3%;
De R\$ 243.780,01 a R\$ 324.520,00: 4%;
De R\$ 324.520,01 a R\$ 543.000,00: 5%;
De R\$ 543.000,01 a R\$ 811.950,00: 6%;
De R\$ 811.950,01 a R\$ 1.356.500,00: 7%;
Acima de R\$ 1.356.500,01: 8%.

Santa Catarina:

Até R\$ 543.000,00: 1%;
De R\$ 543.000,01 a R\$ 1.356.500,00: 3%;
De R\$ 1.356.500,01 a R\$ 4.070.000,00: 5%;
Acima de R\$ 4.070.000,01: 7%.

ATENÇÃO: No **Paraná** vige ainda alíquota única de 4%.

Rio de Janeiro:

Até R\$ 332.556,00: 4,0%;
De R\$ 332.556,01 a R\$ 475.080,00: 4,5%;
De R\$ 475.080,01 a R\$ 950.160,00: 5,0%;
De R\$ 950.160,01 a R\$ 1.425.240,00: 6,0%;
De R\$ 1.425.240,01 a R\$ 1.900.320,00: 7,0%;
Acima de R\$ 1.900.320,00: 8,0%

ATENÇÃO: Nos demais Estados (**São Paulo**, **Minas Gerais** e **Espírito Santo**) ainda vigem alíquotas únicas de 4%, 5% e 4%, respectivamente.

Mato Grosso:

Causa mortis:

Até R\$ 372.540,00: isento;
De R\$ 372.540,01 a R\$ 994.720,00: 2%;
De R\$ 994.720,01 a R\$ 1.999.440,00: 4%;
De R\$ 1.999.440,01 a R\$ 3.998.880,00: 6%;
Acima de R\$ 3.998.880,01: 8%.

Doação:

Até R\$ 124.180,00: isento;
De R\$ 124.180,01 a R\$ 248.360,00: 2%;
De R\$ 248.360,01 a R\$ 993.440,00: 4%;
De R\$ 993.440,01 a R\$ 2.483.600,00: 6%;
Acima de R\$ 2.483.600,01: 8%.

Goiás:

Até R\$ 25.000,00: isento;
De R\$ 25.000,01 a R\$ 200.000,00: 4%;
De R\$ 200.000,01 a R\$ 600.000,00: 6%;
Acima de R\$ 600.000,00: 8%.

Distrito Federal:

Até R\$ 1.000.000,00: 4%;
De R\$ 1.000.000,01 a R\$ 2.000.000,00: 5%;
Acima de R\$ 2.000.000,00: 6%.

ATENÇÃO: No **Mato Grosso do Sul** ainda vigem as alíquotas únicas de 6% (transmissões causa mortis) e 3% (doações).

Acre:

Causa-mortis:

De R\$ 50.000,01 a R\$ 1.500.000,00: 4%;
De R\$ 1.500.000,01 a R\$ 2.500.000,00: 5%;
De R\$ 2.500.000,01 a R\$ 3.500.000,00: 6%;
Acima de R\$ 3.500.000,00: 7%;

Transmissão causa mortis a parentes colaterais: 8%.

Doação:

Até R\$ 25.000,00: 2%;
De R\$ 25.000,01 a R\$ 100.000,00: 4%;
De R\$ 100.000,01 a R\$ 200.000,00: 6%;
Acima de R\$ 200.000,00: 8%.

Amapá:

Causa-mortis:

Até R\$ 24.006,50: 2%;
De R\$ 24.006,51 a R\$ 240.065,00: 3%;
De R\$ 240.065,01 a R\$ 480.130,00: 4%;
De R\$ 480.130,01 a R\$ 960.260,00: 5%;
Acima de R\$ 960.260,01: 6%;

Doação:

Até R\$ 24.006,50: 2%;
De R\$ 24.006,51 a R\$ 240.065,00: 3%;
Acima de R\$ 240.065,01: 6%

Amazonas:

Até R\$ 2.000.000,00: 2%;
De R\$ 2.000.000,01 a R\$ 6.000.000,00: 3%;
Acima de R\$ 6.000.000,00: 4%.

Pará:

Causa-mortis:

Até R\$ 72.019,50: 2%;
De R\$ 72.019,51 a R\$ 240.065,00: 3%;
De R\$ 240.065,01 a R\$ 720.195,00: 4%;
De R\$ 720.195,01 a R\$ 1.678.455,00: 5%;
Acima de R\$ 1.678.455,01: 6%;

Doação:

Até R\$ 288.078,00: 2%;
De R\$ 288.078,01 a R\$ 576.156,00: 3%;
Acima de R\$ 576.156,01: 4%.

Rondônia:

Até R\$ 148.925,00: 2%;
De R\$ 148.925,01 a R\$ 736.592,80: 3%;
Acima de R\$ 736.592,80: 4%.

Tocantins:

De R\$ 25.000,01 a R\$ 100.000,00: 2%;
De R\$ 100.000,01 a R\$ 500.000,00: 4%;
De R\$ 500.000,01 a R\$ 2.000.000,00: 6%;
Acima de R\$ 2.000.000,00: 8%.

ATENÇÃO: Em **Roraima**, ainda vige a alíquota única de 4%.

Alagoas:Causa-mortis:

Até R\$ 1.000.000,00: 4%;
De R\$ 1.000.000,01 a R\$ 10.000.000,00: 6%;
Acima de R\$ 10.000.000,00: 8%.

Doação:

Até R\$ 50.000,00: 1%;
De R\$ 50.000,01 a R\$ 100.000,00: 1,5%;
Acima de R\$ 100.000,00: 2%.

Bahia:Causa-mortis:

De R \$100.000,00 a R\$ 200.000,00: 4%;
De R\$ 200.000,01 a R\$ 300.000,00: 6%;
Acima de R\$ 300.000,00: 8%.

Doação: 3,5% em todas as doações.

Ceará:Causa-mortis:

Até R\$ 60.296,90: 2%;
De R\$ 60.296,91 a R\$ 120.593,80: 4%;
De R\$ 120.593,81 a R\$ 241.187,60: 6%;
Acima de R\$ 241.187,60: 8%.

Doação:

Até R\$ 150.742,25: 2%;
De R\$ 150.742,26 a R\$ 904.453,50: 4%;
De R\$ 904.453,51 a R\$ 1.507.422,50: 6%;
Acima de R\$ 1.507.422,50: 8%.

Maranhão:Causa mortis:

Até R\$ 300.000,00: 3%;
De R\$ 300.000,01 a R\$ 600.000,00: 4%;
De R\$ 600.000,01 a R\$ 900.000,00: 5%;
De R\$ 900.000,01 a R\$ 1.200.000,00: 6%;
Acima de R\$ 1.200.000,00: 7%.

Doação:

Até R\$ 100.000,00: 1%;
De R\$ 100.000,01 a R\$ 300.000,00: 1,5%;
Acima de R\$ 300.000,00: 2%.

Paraíba:Causa mortis:

Até R\$ 125.000,00: 2%;
De R\$ 125.000,01 a R\$ 400.000,00: 4%;
De R\$ 400.000,01 a R\$ 1.000.000,00: 6%;
Acima de R\$ 1.000.000,00: 8%;

Doação:

Até R\$ 125.000,00: 2%;
De R\$ 125.000,01 a R\$ 1.000.000,00: 4%;
De 1.000.000,01 a R\$ 2.000.000,00: 6%;
Acima de R\$ 2.000.000,00: 8%.

Pernambuco:

Até R\$ 200.000,00: 2%;
De R\$ 200.000,01 a R\$ 300.000,00: 4%;
De R\$ 300.000,01 a R\$ 400.000,00: 6%;
Acima de R\$ 400.000,00: 8%.

Piauí:Causa mortis:

Até R\$ 47.400,00: 2%;
De R\$ 47.400,01 a R\$ 710.100,00: 4%;
Acima de R\$ 710.100,00: 6%;

Doação: Alíquota única de 4%.

Rio Grande do Norte:

Até R\$ 500.000,00: 3%;
De R\$ 500.000,01 a R\$ 1.000.000,00: 4%;
De R\$ 1.000.000,01 a R\$ 3.000.000,00: 5%;
Acima de R\$ 3.000.000,00: 6%.

Sergipe:Causa mortis:

De R\$ 35.663,20 a R\$ 171.720,72: 3%;
De R\$ 171.720,73 a R\$ 860.802,96: 6%;
Acima de R\$ 860.802,96: 8%;

Transmissão causa mortis de Quotas de Sociedades: acima de R\$ 35.663,20: 2%

Doação de bens imóveis:

De R\$ 35.663,20 a R\$ 490.584,00: 2%;
De R\$ 490.584,01 a R\$ 860.802,96: 4%;
De R\$ 860.802,97 a R\$ 1.939.882,88: 6%;
Acima de R\$ 1.939.882,88: 8%.

Doação de bens móveis: acima de R\$35.663,20: 2%.



DOAÇÕES E HERANÇAS RECEBIDAS NO EXTERIOR

A CF/88 determina que a instituição do ITCMD deve se dar por Lei Complementar quando o doador ou o de cujus sejam residentes ou domiciliados no exterior, ou quando este possua bens ou tenha seu inventário processado no exterior.

Mas, como essa lei jamais foi editada, os Estados publicaram leis tratando da questão. Ocorre que, em 2021, o STF decidiu pela inconstitucionalidade das leis editadas por São Paulo e Alagoas (Tema STF 825).

Posteriormente, mais 14 leis estaduais foram julgadas inconstitucionais, quais sejam:

(i) Pernambuco, Acre, Espírito Santo e Amapá (ADIs 6817, 6829, 6832 e 6837);

(ii) Maranhão e Rondônia (ADIs 6821 e 6824);

(iii) Rio Grande do Sul, Ceará e Bahia (ADIs 6825, 6834 e 6835);

(iv) Paraíba, Piauí e Goiás (ADIs 6822, 6827 e 6831); e

(v) Amazonas e Minas Gerais (ADIs 6836 e 6839).

Todas essas decisões foram moduladas, valendo apenas a partir de 20/04/2021.



A Reforma Tributária tratou da matéria em uma norma de transição que autoriza a tributação pelo ITCMD em alguns casos específicos.

Trata-se do art. 16 da EC 132/23, que autorizou a incidência do imposto, até que sobrevenha lei complementar regulando o assunto pela forma seguinte:

(i) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, o ITCMD será devido ao Estado onde tiver domicílio o donatário; ou

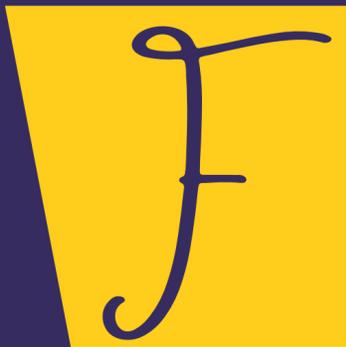
(ii) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, o imposto compete ao Estado em que se encontrar o bem.

Em relação à incidência sobre a transmissão causa mortis, o imposto será devido:

(i) em relação aos bens situados no exterior, ao Estado onde o de cujus fosse domiciliado no Brasil; ou

(ii) no domicílio do sucessor ou legatário, caso o de cujus fosse domiciliado ou residente no exterior.

tributa eu
não tributa



VGBL E PGBL

No final de 2024, o STF pôs fim ao longo debate entre contribuintes e os Fiscos estaduais acerca da incidência de ITCMD sobre os pagamentos realizados a beneficiários de planos VGBL e PGBL, quando do falecimento do titular.

A Suprema Corte entendeu pela não incidência do imposto nesses casos, acatando a alegação dos contribuintes de que o VGBL teria natureza de seguro e o PGBL de previdência complementar.

Assim, os valores são recebidos em virtude de uma relação contratual e não de uma relação sucessória causa mortis. Tanto assim, que o titular poderia ter elegido qualquer pessoa como beneficiário.

Portanto, esses valores não integram a herança do de cujus (Tema STF 1.214).

O Projeto de Lei da Reforma Tributária (PLP 108/24) previa expressamente a incidência do imposto sobre planos de previdência complementar aberta ou fechada, mas a alteração foi recusada quando da votação do Projeto pela Câmara dos Deputados.



tributa ou
não tributa

DOAÇÕES OCULTAS

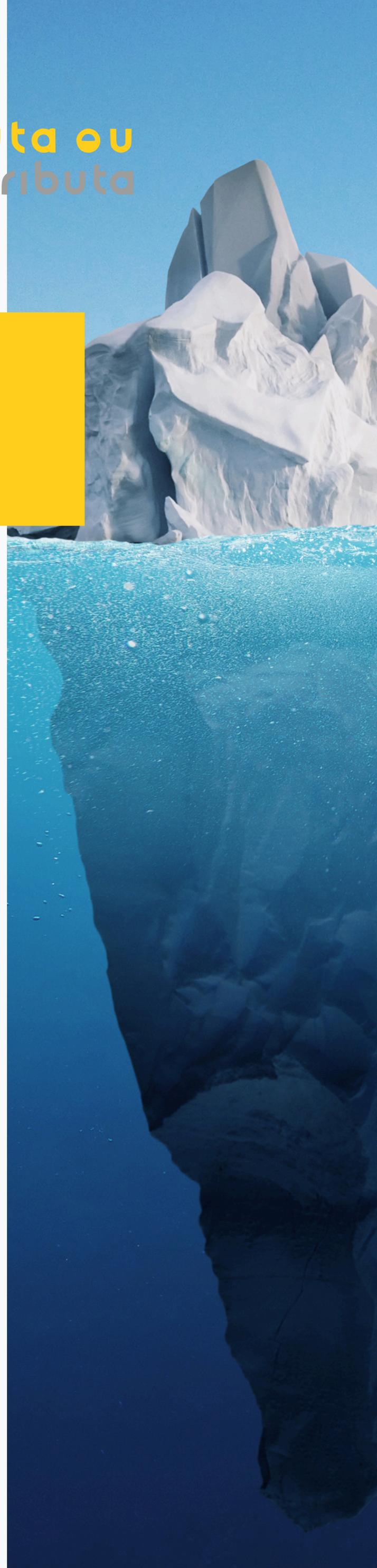
Os Fiscos estaduais estão fechando o cerco em relação a vantagens patrimoniais auferidas no bojo de relações societárias, equiparando-as a doações, passíveis de tributação pelo ITCMD.

Na RC 22.028/20, por exemplo, Sefaz/SP afirmou existir doação simulada como conferência de capital com imóveis, quando a integralização se faça pelo valor histórico, em detrimento do valor de mercado, e o outro sócio integralize capital pelo mesmo valor, dividindo proporcionalmente as respectivas participações.

Segundo o fisco paulistano, a diferença entre o valor de mercado do imóvel e seu valor histórico, sem qualquer compensação ou contrapartida de parte do sócio beneficiado, equivaleria a uma doação para este.

Isto porque a Lei 10.705/00 determina que a base de cálculo do imposto é o seu valor de mercado.

O mesmo entendimento vem sendo aplicado às permutas sem torna entre imóveis de valores distintos, sendo exigido o ITCMD, do beneficiado, sobre diferença de valor (RC 21.030/19).





ATOS SOCIETÁRIOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL

Em linha parecida às manifestações comentadas no tópico anterior, os Fiscos estaduais vêm sustentando que o pagamento de dividendos desproporcionalmente às respectivas participações societárias, e sem uma justificativa negocial legítima, caracterizaria doação passível de tributação pelo ITCMD.

A decisões vêm ressaltando que, mesmo havendo autorização para a distribuição desproporcional de lucros pelo art. 1.007 do CC/02, e ainda que haja acordo prévio definindo os percentuais de distribuição, devidamente registrado no contrato social, anteriormente às distribuições, se ficar caracterizada a liberalidade, haverá doação (Sefaz/SP, RC 20.952/19 e RC 18.603/18).

O entendimento fiscal, todavia, é passível de questionamentos, uma vez que:

(i) há autorização no CC/02;

(ii) a tese foi incorporada ao PLP 108/24 da Reforma Tributária, mas foi rejeitada na Câmara dos Deputados;

(ii) distribuição de dividendos não se confunde com liberalidade;

(iii) a tese fiscal tem por fundamento a ocorrência de simulação, que não pode ser presumida.

A questão ainda foi pouco debatida perante o Poder Judiciário.

Existem tanto decisões aceitando a tese (TJ/SP, AC 1087688-18.2023.8.26.0053, de 2025; e TJ/SC, AC 5005960-13.2022.8.24.0008, de 2024), quanto rejeitando-a (TJ/MG, AC 1000139-49.2025.8.13.0024, de 2025; e TJ/SP, AC 1089011-58.2023.8.26.0053, de 2024).

As decisões favoráveis aos contribuintes ressaltam a liberdade negocial.

Mas, em todas essas decisões (favoráveis e desfavoráveis) exige-se uma justificativa negocial razoável para validar a distribuição desproporcional, acompanhada de prova documental que ateste a sua validade.

Assim, para proceder à distribuição desproporcional com segurança é aconselhável que:

(i) haja previsão expressa no contrato social, contendo os critérios de distribuição, registrado anteriormente à distribuição; e

(ii) a decisão dos sócios apresente razões negociais (contribuição do sócio para o resultado obtido; estímulo à produtividade etc.), passíveis de justificação, com registro em ata da deliberação.

ATENÇÃO: Em regra, o procedimento é vedado às sociedades anônimas, salvo para as companhias fechadas com receita bruta anual de até R\$ 78 milhões.





DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE DIVIDENDOS

Mesmo tendo sido retirado do PLP 108/24 (Reforma Tributária), o dispositivo que equiparava à doação a distribuição desproporcional de dividendos, sem justificativa negocial, os Fiscos estaduais vêm insistindo na tese. A questão é polêmica e encontra-se em aberto perante o Poder Judiciário.

Existem decisões que acatam a tese fiscal (AC 1089011-58.2023.8.26.0053/SP e AC 1087688-18.2023.8.26.0053/SP, ambas de 2025), assim como existem precedentes afastando a tributação (AC 1089011-58.2023.8.26.0053, AC 1087688-18.2023.8.26.0053/SP e 5005960-13.2022.8.24.0008).

Sperling Advogados

Fábio Piovesan Bozza

fpiovesan@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Fernando Mariz Masagão

fmasagao@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Av. 9 de Julho, 4939 | Jd. Paulista
6º Andar | Torre Jardim | 01407-200

São Paulo-SP Brasil

informativo.tnt@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788

