

Impactos da Reforma Tributária nos Planejamentos Sucessórios
alterações no arquétipo constitucional do ITCMD promovidas pela EC
132/2023, seus efeitos e reflexos para planejamentos envolvendo doações e
heranças

Andrea Marco Antonio¹
Viviane Câmara Strachicini²

1) Introdução

Dentre as alterações do texto constitucional trazidas pela Emenda Constitucional 132/2023 (“EC 132/2023” ou “EC 132”), há relevantes modificações das normas de competência relativas aos impostos incidentes sobre a doação e sobre a transmissão *causa mortis* (ITCMD).

Essas normas têm por objeto a regulação da instituição e cobrança do ITCMD pelos Estados e Distrito Federal, delimitando os fatos que podem ser objeto de cobrança, os critérios para o cálculo do tributo devido e o sujeito ativo das cobranças, isto é, o Estado apto a instituir e regulamentar o ITCMD.

Esse artigo tem por objetivo analisar as regras da EC 132 que alteraram as normas de competência do ITCMD, identificando possíveis impactos dessas alterações para os planejamentos sucessórios, que envolvem a gestão de patrimônio e suas movimentações sujeitas à incidência do imposto.

O artigo avaliará, inicialmente, o arquétipo constitucional do ITCMD, indicando as modificações nele promovidas pela EC 132. Em seguida, problematizará a produção de efeito dessas mudanças, indicando o que deverá ser feito pelos Estados para que possam instituir e cobrar o tributo já segundo as novas regras constitucionais, a partir de quando tais cobranças poderão se dar e quais as possíveis controvérsias que poderão surgir a respeito da aplicação das novas normas pelas legislações ordinárias. Por fim, o artigo trará conclusões a respeito dos reflexos esperados para o planejamento tributário sucessório decorrentes das novas regras trazidas pela Reforma Tributária.

Concluirá, por fim, que as novas regras trazidas pela EC 132 serão muito relevantes tanto para os planejamentos já em curso quanto para aqueles que vierem a ser realizados, tendo em vista a perspectiva de aplicação de alíquotas mais gravosas a transmissões de bens de valores expressivos, a possibilidade de cobrança de imposto mesmo quando o doador ou *de cujus* tiver domicílio no exterior e antes mesmo de regulamentação do tema pela lei complementar, a modificação de competência para cobrança do tributo na transmissão *causa mortis* em

¹ LL.M. em Tributação Internacional pela Universidade de Leiden, Holanda. MBA em Finanças Empresariais na Fundação Getúlio Vargas. Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Advogada em São Paulo.

² Mestre em direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Advogada em São Paulo.

conformidade com o domicílio do *de cuius* e todos os aspectos relacionados às discussões que possivelmente surgirão a respeito da aplicação das novas regras.

O artigo realiza esforço para antecipar muitas de tais discussões, seja na aplicação das novas regras pelos Estados, seja na definição do momento em que tais regras poderão de fato ser aplicadas, mas sem a pretensão de esgotá-las, sendo seu objetivo primordial esclarecer as elucidar os pontos relevantes para os planejamentos sucessórios a serem realizados sob a égide das novas regras e avaliar pontos de dúvidas na sua aplicação que deverão ser considerados nas decisões envolvendo tais planejamentos.

2) ITCMD: arquétipo constitucional de incidência e dispositivos alterados pela EC 132/2023

Em seu art. 155, I, a Constituição Federal (“CF”) atribui aos Estados e ao Distrito Federal (“DF”) a competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. A competência outorgada aos Estados implica, então, a atribuição aos Estados e DF da possibilidade de instituir e cobrar dois impostos: um sobre a transmissão *causa mortis* e outro sobre a doação de quaisquer bens³.

Apesar de a CF estabelecer a competência para tributação de dois fatos distintos, convencionou-se referir-se aos dois impostos como se um só fossem, por meio da sigla “ITCMD”, diante de a atribuição de competência ter se dado de forma unificada pela CF a ambos, sendo várias das regras de competência compartilhadas entre ambos. Contudo, nada impede que os Estados, no exercício dessa competência, optem por criar apenas “ITCM”s ou “ITD”s, desde que obedecidos os critérios do arquétipo constitucional. No § 1º do citado dispositivo, há regras para determinação de qual Estado será competente para instituir e cobrar os impostos, as quais são divididas em seus incisos da seguinte forma:

- **Bens imóveis (inciso I):** o ITCMD incidente sobre bens imóveis e respectivos direitos pode ser instituído pelo Estado de situação de bem ou DF;
- **Bens móveis, títulos e créditos na sucessão (inciso II):** o ITCMD incidente sobre a transmissão de bens móveis, títulos e créditos compete ao Estado:
 - Onde era domiciliado o *de cuius* no caso do “ITCM”;
 - Onde tiver domicílio o doador no caso do “ITD”.

A disposição do inciso II acima mencionado foi recentemente alterada pela Emenda Constitucional 132/2023 (“Reforma Tributária”), sendo que antes dessa alteração, a regra de competência para instituição e cobrança do ITCM sobre bens móveis competia ao Estado onde se processava o inventário (e não onde era domiciliado o *de cuius*).

³ Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. “Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitação e perplexidades, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou que modalidade de taxa”. In CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: 30ª Edição. P. 193.

O inciso III do dispositivo constitucional estabelece, ainda, a determinação para que a Lei Complementar disponha sobre o Estado competente para instituição e cobrança do ITCMD nos seguintes casos:

- Imposto sobre doação por residente no exterior (alínea *a*);
- Imposto sobre a transmissão *causa mortis* se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior (alínea *b*).

A disposição tem por objetivo prevenir os chamados “conflitos de competência”, que ocorrem em razão da atribuição de competência, por mais de um Estado, para determinar um mesmo fato, resultando em legislações ordinárias que acabam por instituir cobranças sobre um mesmo fato. A função da Lei Complementar como delimitadora de competências entre os entes federados decorre também do art. 146, I⁴ da CF.

Em razão dessa previsão constitucional, o STF possui jurisprudência firmada por meio de repercussão geral (RE 851108 – Tema 825) no sentido de que sem que haja a edição de Lei Complementar não há a possibilidade de cobrança de ITCMD sobre doação por residente ou domiciliado no exterior, tampouco sobre transmissão *causa mortis* se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.⁵

Contudo, a EC 132/2023, em seu art. 16, estabeleceu a possibilidade de cobrança do imposto nos casos de que trata o inciso III *até que lei complementar disponha sobre o tema*, prevendo o Estado a ser competente para sua instituição e cobrança, nos seguintes termos:

“Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

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

II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III - relativamente aos bens do *de cujus*, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.”

Os incisos IV e VI dispõem sobre as alíquotas do ITCMD, sendo que o primeiro prevê a necessidade de o Senado Federal fixar alíquotas máximas para os impostos e o segundo estabelece a possibilidade de o ITCMD ser progressivo *em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação*. Esta última regra de progressividade foi também prevista pela EC 132/2023.

Como se vê, o arquétipo constitucional do ITCMD sofreu importantes mudanças relacionadas à sua sujeição ativa (Estado ou DF competentes para instituição e cobrança) e à

⁴ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

⁵ Tese fixada no tema 825: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.”

sua alíquota, com a previsão de obrigatoriedade de que sua cobrança progressiva em valor dos bens doados ou objeto de sucessão *causa mortis*.

Considerando as regras do arquetipo constitucional aqui tratadas que foram modificadas pelo texto da EC 132/2023, objeto deste estudo, temos o seguinte cenário:

Imposto	Critério material		Sujeito ativo	Alíquota
Transmissão causa mortis (ITCM)	De bens imóveis	de cujus residente no Brasil	Estado de situação do bem	Deverá ser progressiva, observado teto estabelecido pelo Senado Federal
		de cujus residente no exterior	Estado a ser definido por LC - até previsão em LC, considera-se o Estado de situação do bem	
	De bens móveis	de cujus residente no Brasil	Estado onde era domiciliado o <i>de cujus</i>	
		de cujus residente no exterior	Estado a ser definido por LC - até previsão em LC, considera-se o Estado onde era domiciliado o de cujus, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ainda que os bens estejam situados no exterior.	
Transmissão por doação (ITD)	De bens móveis	doador no Brasil	Estado de domicílio do doador	
		doador no exterior	Estado a ser definido por LC - até previsão em LC, considera-se o Estado onde tiver domicílio o donatário ou, se o donatário tiver domicílio no exterior, o Estado em que se encontrar o bem	
	De bens imóveis	doador no Brasil	Estado de situação do bem	
		doador residente no exterior	Estado a ser definido por LC - até previsão em LC, considera-se o Estado de situação do bem	

Conforme mencionado acima, a EC 132/2023 incluiu o inciso VI ao §1º do art. 155 da CF para estabelecer que o ITCMD deverá ser progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

Antes da EC 132/2023, os Estados possuíam a **faculdade** de estabelecer alíquotas fixas ou progressivas⁶ para doação e herança, porém, com a mudança da CF, os Estados **deverão**, obrigatoriamente, passar a adotar alíquotas progressivas para o imposto. Atualmente, parte dos Estados possui alíquotas fixas e parte já adota alíquotas progressivas.

Estabelecidas as normas constitucionais a respeito da instituição e cobrança do ITCMD, passamos a tratar dos aspectos específicos de suas alterações pela Reforma Tributária e como tais alterações poderão afetar os planejamentos tributários sucessórios.

⁶ A constitucionalidade da progressividade do ITCMD foi reconhecida pelo STF nos autos do RE nº 562.045, em sede de recursos repetitivos (Tema 21), em 27/11/2013.

3) Produção de efeitos e vigência da EC 132/2023 em relação ao ITCMD

Como visto, a EC 132/2023 trouxe importantes alterações ao arquétipo constitucional do ITCMD, prevendo (i) a mudança de competência para instituição e cobrança do ITCM no caso de bens móveis, (ii) a possibilidade de cobrança nos casos em que o doador é residente ou domiciliado no exterior até que lei complementar disponha sobre o tema, bem como (iii) a obrigatoriedade de cobrança progressiva pelos Estados em função do valor dos bens transmitidos.

A EC 132 foi publicada em 20/12/2023 e entrou em vigor na data de sua publicação em relação às alterações das regras de competência do ITCMD.⁷ Além disso, o art. 17 da EC previu que a alteração do art. 155, § 1º, II da CF aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação da Emenda. Como visto, esse dispositivo previu que o ITCM incidente sobre a transmissão de **bens móveis** poderá ser instituído e cobrado pelo Estado onde era domiciliado *o de cujus* e não mais no Estado onde se processou o inventário.

Por se tratar de regulamentação da competência dos Estados e DF, tais modificações dependem de previsão em lei ordinária instituída pelos Estados para que resultem em modificações efetivas no imposto a ser cobrado, estando a modificação de tributos sujeita ao princípio constitucional da legalidade.⁸

Além disso, quando tal alteração implica majoração de cobrança tributária, a CF exige também que haja obediência às regras de anterioridade, que no caso do ITCMD implicam a impossibilidade de exigência do imposto no mesmo exercício financeiro em que instituída a majoração e também antes de transcorridos 90 dias da data em que publicada a lei que lhe deu causa (anterioridades anual e nonagesimal⁹).

Considerando esses pressupostos, passamos a tratar da implementação dessas novas regras pelos Estados e DF e seus efeitos.

3.1. Aplicação da alíquota progressiva

A legislação do Estado que passar a instituir uma alíquota progressiva para cobrança de ITCMD somente poderá produzir efeitos, em relação às alíquotas mais gravosas que vierem a ser previstas, no exercício seguinte à sua instituição – em 2025, caso seja aprovada e publicada ainda este ano pela Casa Legislativa do Estado – e 90 dias após sua publicação.

Para os Estados que já possuíam tal previsão, não haverá qualquer mudança nesse sentido, a menos que os percentuais de progressividade sejam alterados.

⁷ Art. 23, III da EC 132/2023.

⁸ A obrigatória previsão em lei de tributos é estabelecida pelo art. 150, I da CF.

⁹ Art. 150, III, *b e c* da CF.

Tomando o exemplo do Estado de São Paulo, a alíquota atualmente aplicável é fixa de 4%. Após a promulgação da EC 132/2023, foi apresentado o Projeto de Lei 7/2024, buscando adequação à nova previsão constitucional, prevendo a substituição da alíquota de 4% pelas alíquotas progressivas de 2 a 8%, a depender do valor do patrimônio transmitido¹⁰.

Nessa medida, as alíquotas que vierem a ser cobradas que sejam superiores ao atual percentual de 4% somente poderão vir a incidir em transmissões que vierem a ocorrer a partir de 01/01/2025, desde que a legislação seja aprovada 90 dias antes dessa data. Caso contrário, haverá que se aguardar, ainda, o transcurso do prazo de 90 dias da publicação da lei que instituir as alíquotas mais gravosas.

Vale mencionar que foi mantida a previsão da CF que determina que as alíquotas máximas serão fixadas pelo Senado Federal. A alíquota máxima do ITCMD vigente é de 8%, nos termos da Resolução nº 9/1992. No entanto, está em trâmite o projeto de Resolução do Senado nº 5/2019, que prevê o aumento do teto da alíquota do ITCMD de 8 para 16%. De acordo com a justificação do projeto, de autoria do Senador Cid Gomes, a proposta tem por finalidade: **(i)** atribuir uma margem maior aos Estados; **(ii)** favorecer a justiça tributária pelo princípio da capacidade contributiva; e **(iii)** aproximar a alíquota máxima daquelas praticadas nos países desenvolvidos.

Significa isso dizer que as alíquotas progressivas cobradas pelos Estados e DF a partir de 2025 poderão vir a ser ainda mais gravosas - além da progressividade - que o teto atual de 8%, respeitada, como visto, a sua necessária previsão em lei e a sua obediência às regras de anterioridade.

3.2. Novas regras para doação e transmissão *causa mortis* para doador ou *de cujus* residente ou domiciliado no exterior

Em relação ao ITCMD devido quando o doador ou o *de cujus* possuía residência ou domicílio no exterior, houve, como visto, uma importante mudança constitucional relacionada à forma de definição de competência para tributar os fatos imponíveis.

O art. 155, § 1º da CF estabelece – em disposição não alterada pela EC 132/2023 – que a competência para instituição do ITCMD nesses casos deve ser regulada por meio de Lei Complementar, a qual nunca veio a ser editada. E como já destacado linhas atrás, o STF, no

¹⁰ Trecho da justificativa do PL 7/2024: Até 10.000 UFESPs (até R\$ 353.600,00), aplicação de alíquota de 2%: esta faixa busca assegurar uma tributação mais branda para patrimônios de menor expressão, permitindo redução para transmissões de menor valor. De 10.000 a 85.000 UFESPs (de R\$ 353.600,00 a R\$ 3.005.600,00), aplicação de alíquota de 4%: essa faixa continuará com o mesmo percentual aplicado atualmente, sem impor uma carga tributária excessiva. De 85.000 a 280.000 UFESPs (R\$ 3.005.600,00 a R\$ 9.900.800,00), aplicação de alíquota de 6%: continuando a progressão, nesta faixa aplica-se uma alíquota mais alta para patrimônios substanciais, mas mantendo um equilíbrio na tributação. Acima de 280.000 UFESPs (acima de R\$ 9.900.800,00), aplicação de alíquota de 8%: a alíquota mais elevada nesta faixa reflete a capacidade contributiva robusta dos contribuintes com patrimônios significativos.

Tema 825, estabeleceu justamente que a edição de tal lei complementar seria imprescindível para instituição e cobrança desses impostos, em decisão vinculante para todo o Poder Judiciário.

A decisão teve como fundamento constitucional não apenas a previsão do art. 155, § 1º da CF, mas também o art. 146 da CF, o qual estabelece cumprir à Lei Complementar dispor sobre normas gerais em matéria tributária, com a função precípua de dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados o DF e os Municípios. Roque Antonio Carrazza já defendera, inclusive, que a função desse dispositivo era justamente prevenir conflitos de competência, em atenção ao art. 146 da CF.¹¹

Na esteira desse entendimento firmado pelo STF, legislações editadas por alguns Estados, dentre eles Alagoas e São Paulo, vieram a ser declaradas inconstitucionais por meio de ADIs, por previrem a incidência do ITCMD sobre doações e heranças no exterior.^{12 13}

Importa entender, então, de que modo será a interação entre o texto vigente da CF, que exige Lei Complementar não editada, o dispositivo da EC 132/2023 que, apesar de não alterar a CF, possui força de norma constitucional, e, ainda, as legislações ordinárias que, após

¹¹ Nas palavras do Professor: “...se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, é a lei complementar que, desempenhando a função que lhe é atribuída pelo art. 146, I, da Carta Magna (“dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária”), vai disciplinar o assunto, dando critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa competem os impostos em tela (...)” in CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 1049.

¹² “(...) AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL. PRECEDENTES. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA EXPRESSÃO “NO EXTERIOR”, CONSTANTE DO §1º DO ART. 3º E DA INTEGRALIDADE DO 4º DA LEI 10.705, DE 28.12.2000, DO ESTADO DE SÃO PAULO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.” - ADI 6830, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10-11-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 18-11-2022 PUBLIC 21-11-2022.

¹³ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. DECRETO ESTADUAL Nº 10.306, DE 2011, DE ALAGOAS. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD). RESERVA DE LEI QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. BASE TRIBUTÁVEL NO EXTERIOR. MODULAÇÃO DE EFEITOS. TEMA Nº 825 DO EMENTÁRIO DA REPERCUSSÃO GERAL. (...) 2. Mérito. Vício Formal. Caracterizado. São inconstitucionais leis ou decretos estaduais que busquem exercer a competência tributária do art. 155, § 1º, inc. III, da Constituição da República, sem amparo em prévia lei complementar nacional. Aplicabilidade da *ratio decidendi* do Tema nº 825 do ementário da Repercussão Geral, cujo paradigma é o RE nº 851.108-RG/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 1º/03/2021, p. 20/04/2021, e no qual se assentou que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.” (...) 4. Modulação de efeitos. Imperiosa calibragem da eficácia temporal desta decisão em controle abstrato de constitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868, de 1999, com a finalidade de que o presente juízo de inconstitucionalidade produza efeitos a contar da publicação do acórdão do RE nº 851.108-RG/SP, o que se deu em 20/04/2021, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente. Precedentes. 5. Em abono aos interesses fiscais do ente estadual, urge saber que este Supremo Tribunal Federal declarou recentemente a existência de omissão inconstitucional por parte do Congresso Nacional no que toca à edição da lei complementar nacional a que se refere o art. 155, § 1º, inc. III, da Constituição da República, estabelecendo prazo para sua edição. Precedente: ADO nº 67/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 06/06/2022, p. 29/06/2022. 6. Técnica decisória. É necessário o emprego de declaração de nulidade, sem redução de texto, ao art. 7º, inc. I, al. “a”, do Decreto nº 10.306, de 2011, impugnado, com o fito de excluir de seu programa normativo a possibilidade de incidência de ITCMD em relação a inventários e arrolamentos processados no exterior. 7. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada procedente.

declaradas inconstitucionais, poderiam ter sua constitucionalidade reavaliada em razão da previsão do art. 16 da EC 132.

Inicialmente, é importante verificar que **não houve revogação expressa do art. 155, § 1º da CF pela EC 132**. Mas enquanto a previsão original da CF exige a Lei Complementar, o texto da CF dispensou sua edição para determinação da competência dos Estados e DF. Nessa medida, seria adequado concluir, ao menos inicialmente, que houve **revogação tácita** do texto constitucional pela EC 132, apenas na imposição de uma condição *sine qua non* para a definição de competência no caso.

Contudo, alguns pontos merecem atenção e é possível que venham a ser avaliados pelo STF ou, mesmo, sejam objeto de regulamentação via lei complementar:

1. O primeiro é de técnica legislativa. Apesar de não implicar em si mesma uma inconstitucionalidade, não nos pareceu que a forma encontrada pela EC 132/2023 para dispor sobre o tema foi a mais adequada. O dispositivo constitucional segue com a mesma redação, mas sua interpretação dependerá de um texto apartado do texto constitucional. Isso poderá trazer confusões interpretativas e mesmo dificultar a compreensão do texto constitucional, além de gerar debates a respeito do que vige, do que foi revogado, qual a eficácia dessa alteração e assim por diante. Desse modo, caberia falar em revogação tácita? Se sim, qual seria o momento a partir do qual tal revogação deveria surtir efeitos? E se uma possível lei complementar viesse a ser editada?
2. O segundo é em relação à própria compatibilidade entre o art. 16 da EC 132/2023 e o art. 146 da CF. Nós já pudemos mencionar linhas atrás que o art. 155, § 1º, III da CF, ao exigir lei complementar para a determinação do Estado competente para dispor sobre o tema, o faz porque a Constituição outorgou à lei complementar essa função de dirimir conflitos de competência entre os Estados em situações nas quais a delimitação da competência constitucional provavelmente implicará situações nas quais mais de um ente federado entenderá ser competente para instituir tributos e cobrá-los. Cabia, então, à EC resolver esses conflitos, sendo que essa é constitucionalmente uma atribuição da legislação complementar? Ou, melhor, a EC está apta a resolver conflitos de competência por meio das disposições de seu art. 16, ou eles poderão ser intensificados em razão da nova redação da EC 132?
3. O terceiro é em relação aos seus efeitos em relação às legislações dos Estados que já haviam sido declaradas inconstitucionais. Nos casos em que houve declaração de inconstitucionalidade por meio de ADI, a eficácia da lei poderia ser reestabelecida? Estaremos diante de *constitucionalidade superveniente*? O princípio da anterioridade seria aplicável a esses casos?

Não é nossa pretensão, neste artigo, esgotar as questões constitucionais de maior complexidade apresentadas acima, apenas levantar as possíveis problemáticas que a EC 132/2023 poderá trazer a respeito da aplicação do arquétipo constitucional do ITCMD.

De todo modo, em relação ao primeiro ponto, nossas considerações são de ordem política e estarão relacionadas, em verdade, com eventuais problemas de eficácia técnica das

normas constitucionais da Reforma Tributária, bem como de cobranças em duplicidade que poderão vir a ser implementadas por diferentes estados em relação a uma mesma doação ou a uma mesma transmissão *causa mortis*.

Em relação ao segundo ponto, parece-nos que uma eventual discussão a respeito da constitucionalidade do texto do art. 16 da Emenda, ao afastar a necessidade de lei complementar para um caso em que sua necessidade seria evidente, poderia vir a ser objeto de análise pelo STF. Mas nos parece improvável que a Corte venha a entender que, em razão do art. 146 da CF, o texto do art. 16 da EC 132/2023 seria enfim considerado inconstitucional, seja por seu *status* de norma constitucional, seja porque o fundamento imediato para a declaração de inconstitucionalidade das legislações estaduais que pretenderam cobrar o ITCMD era focado especialmente na redação do art. 155, § 1º, III, o qual poderá vir a ser considerado revogado tacitamente pelo art. 16 da EC 132.

Por fim, quanto ao terceiro ponto, a discussão poderá mostrar-se um pouco mais complicada. De um lado, há agora autorização constitucional para a cobrança de doações e heranças do exterior. Por outro, as legislações haviam sido declaradas inconstitucionais porque editadas anteriormente à edição da EC 132/2023. Além disso, ainda que admitíssemos a constitucionalidade superveniente, não seria necessário reconhecermos que estaríamos diante de instituição / majoração de tributo, sujeitas aos efeitos da anterioridade?

Para essa questão, seria importante olhar para como o STF já avaliou casos semelhantes.

O STF, em algumas oportunidades, já afastou a figura da chamada “constitucionalidade superveniente”. Na ADI 2158/PR, por exemplo, o STF afirmou que o fato de uma legislação estadual inconstitucional à época de sua edição poder passar a buscar seu fundamento de constitucionalidade no texto constitucional modificado não autorizaria ou implicaria sua convalidação.¹⁴ Esse também havia sido o entendimento do STF ao julgar a constitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei 9.718/1998, ocasião em que a Corte afirmou de forma clara que a superveniência de emenda constitucional não teria o condão de tornar adequada à

¹⁴ EMENTA Ação Direta de Inconstitucionalidade. AMB. Lei nº 12.398/98-Paraná. Decreto estadual nº 721/99. Edição da EC nº 41/03. Substancial alteração do parâmetro de controle. Não ocorrência de prejuízo. Superação da jurisprudência da Corte acerca da matéria. Contribuição dos inativos. Inconstitucionalidade sob a EC nº 20/98. Precedentes. 1. Em nosso ordenamento jurídico, não se admite a figura da constitucionalidade superveniente. Mais relevante do que a atualidade do parâmetro de controle é a constatação de que a inconstitucionalidade persiste e é atual, ainda que se refira a dispositivos da Constituição Federal que não se encontram mais em vigor. Caso contrário, ficaria sensivelmente enfraquecida a própria regra que proíbe a convalidação. 2. A jurisdição constitucional brasileira não deve deixar às instâncias ordinárias a solução de problemas que podem, de maneira mais eficiente, eficaz e segura, ser resolvidos em sede de controle concentrado de normas. 3. A Lei estadual nº 12.398/98, que criou a contribuição dos inativos no Estado do Paraná, por ser inconstitucional ao tempo de sua edição, não poderia ser convalidada pela Emenda Constitucional nº 41/03. E, se a norma não foi convalidada, isso significa que a sua inconstitucionalidade persiste e é atual, ainda que se refira a dispositivos da Constituição Federal que não se encontram mais em vigor, alterados que foram pela Emenda Constitucional nº 41/03. (...) 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente. ADI 2158, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 15-09-2010, DJe-247 DIVULG 15-12-2010 PUBLIC 16-12-2010 EMENT VOL-02452-01 PP-00010 RTJ VOL-00219-01 PP-00143 RT v. 100, n. 906, 2011, p. 410-426 RSJADV abr., 2011, p. 40-49.

Constituição norma que conflitava com ela originalmente¹⁵. Há diversos outros exemplos desse posicionamento na jurisprudência do STF.¹⁶

Ocorre que de forma aparentemente incoerente, em recentes casos envolvendo a EC 132, o entendimento da Corte parece ter sido distinto. O STF entendeu por bem julgar prejudicadas ADIs que discutiam a inconstitucionalidade de contribuição ao FUNDEINFRA de Goiás, em razão do texto da própria EC 132, que introduziu à CF o art. 135 do ADCT. Tal dispositivo estabeleceu que os Estados poderiam instituir tais contribuições, o que fez com que o STF declarasse prejudicadas as ADIs.¹⁷

Nos casos das legislações dos Estados que pretenderam a cobrança de ITCMD sobre situações que deveriam ser objeto de lei complementar, por envolver doador e *de cujus* residente ou domiciliado no exterior, parece-nos clara a impossibilidade de se operar a figura do fenômeno da constitucionalidade superveniente. Na linha do entendimento do STF, ter-se-á que editar novas legislações que instituem a cobrança e, ainda, obedeçam às regras de anterioridade.

Contudo, diante do recente julgamento do STF a respeito da contribuição ao FUNDEINFRA, não deixamos de vislumbrar a possibilidade de uma eventual posição distinta do STF a respeito do tema, o que implicaria prejuízo à segurança jurídica dos contribuintes de Estados que já tiveram suas leis avaliadas pelo STF sob a perspectiva de sua incompatibilidade com o texto constitucional. Em nosso entender, contudo, será de fato necessária a edição de

¹⁵ CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 346084, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09-11-2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170)

¹⁶ Vale destaque também o caso do Protocolo CONFAZ 21/2011, que foi declarado inconstitucional antes de alteração à CF que poderia lhe atribuir fundamento de validade, mas o STF não admitiu sua constitucionalidade superveniente: “DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. INCONSTITUCIONALIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE NÃO DIVERGE DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. PRECEDENTES. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. ALEGAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE. 1. No julgamento da ADI 4.628, o Plenário da Suprema Corte assentou que o Protocolo Confaz nº 21 subverteu o arquétipo constitucional do ICMS, na medida em que estabeleceu novas regras para a cobrança do imposto que destoam dos parâmetros fixados pela Carta. 2. A conclusão do Tribunal de origem não diverge da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3. O advento da Emenda Constitucional nº 87/2015 não tornou constitucional o Protocolo Confaz nº 21/2011. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admite o fenômeno da constitucionalidade superveniente. Por essa razão, o referido ato normativo, que nasceu inconstitucional, deve ser considerado nulo perante a norma constitucional que vigorava à época de sua edição. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (ARE 683849 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 09-09-2016, DJe-208 DIVULG 28-09-2016 PUBLIC 29-09-2016)

¹⁷ ADIs 7363, 7366, 7387, todas de Relatoria do Min. Dias Toffoli, julgadas em 14/02/2024.

nova legislação, que tenha por fundamento de validade as normas de caráter constitucional editadas pela EC 132.

3.2. Mudança de competência: do Estado onde se processava o inventário para o Estado onde era domiciliado o *de cujus*

Antes da EC 132, o ITCMD era devido: (i) relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem ou ao DF; e (ii) relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, ao Estado onde se processava o inventário ou arrolamento, ou ao Estado onde tinha domicílio o doador, ou ao DF.

Quanto aos bens imóveis, não houve mudança da previsão constitucional, de modo que o ITCMD ainda é devido ao Estado da situação do bem. Já no que tange os bens móveis, títulos e créditos, a redação foi alterada para prever que o ITCMD passa a ser devido ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*.

No regime anterior, conforme mencionado acima, o imposto era devido ao Estado onde se processava o inventário ou arrolamento. Assim, os herdeiros podiam escolher o estado em que seria processado o inventário, de modo que, em muitos casos, era escolhido o estado com a menor alíquota de ITCMD vigente, para fins de obtenção de uma tributação mais vantajosa.

A mudança trazida pela EC 132/2023 tem por objetivo evitar que ocorra esse “planejamento sucessório” quanto à escolha do Estado onde será devido o ITCMD, determinando que o ITCMD será devido ao estado em que o *de cujus* era domiciliado. Porém, a definição do estado onde o *de cujus* era domiciliado pode ser controversa, de modo que o objetivo visado pela alteração constitucional pode não ser plenamente alcançado.

A definição de domicílio pode ser encontrada no artigo 70 do Código Civil, o qual dispõe que se considera domicílio da pessoa natural o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo. O artigo 71 dispõe, por sua vez, que se a pessoa tiver diversas residências, onde viva alternativamente, pode-se considerar domicílio qualquer uma delas.

Sob o aspecto fiscal, a definição de domicílio encontra-se no artigo 127 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que, na falta de eleição do domicílio tributário pelo contribuinte, considera-se como tal, para pessoas naturais, o local de sua residência habitual e, sendo esta desconhecida, o centro habitual de sua atividade.

Ou seja, pela legislação tributária, tem-se a possibilidade de o contribuinte eleger o local de seu domicílio tributário. Assim, numa primeira leitura, seria possível concluir que o contribuinte poderia eleger o estado de seu domicílio tributário de acordo com seu planejamento sucessório, considerando um estado com tributação mais reduzida, assim como era possível antes da EC 132/2023.

No entanto, para fins de caracterização de domicílio da pessoa natural, há fiscos estaduais que desconsideram a definição dada pela legislação tributária, aplicando a definição do direito privado, ou seja, aquela prevista pelo Código Civil.

A discussão acerca do domicílio do contribuinte já existia antes da EC 132/2023 uma vez que, para fins de doação, já se considerava devido o ITCMD ao estado em tiver domicílio o doador. Portanto, a definição de domicílio utilizada pelos fiscos estaduais na discussão acerca de qual estado é competente para fins de cobrança do ITCMD sobre as doações será, indubitavelmente, utilizada como fundamento para respaldar futuras decisões sobre o domicílio do *de cujus*, se a regulamentação da reforma tributária não suprir essa lacuna.

O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (“TIT/SP”), por exemplo, possui decisões no sentido de reconhecer como domicílio tributário do doador aquele em conformidade com a definição do Código Civil. Nessa linha, considera que não pode ser considerado como tal o local eleito pelo contribuinte, nos termos do CTN, uma vez que a competência tributária, nesse caso, seria facilmente manipulada, fomentando a guerra fiscal entre os estados. Assim, considera acertado reconhecer que a definição acertada de domicílio a ser utilizada é aquela do Código Civil¹⁸.

Nesses casos, verifica-se a robustez das provas de que o doador é de fato domiciliado naquele ou em outro estado para fins de definição da competência tributária, tais como cópias de escrituras públicas, comprovantes de energia elétrica e contas telefônicas, em conformidade com a definição do Código Civil¹⁹.

Ha decisões nesse mesmo sentido em outros Estados, como no Rio de Janeiro, no qual o tribunal administrativo entendeu que o domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, por exemplo, por meio da indicação de endereço na Declaração de Imposto de Renda sobre a Pessoa Física,

¹⁸ Decisão nº 4088734-0, TIT-SP, Publicado em 21/06/2017. Trecho do inteiro teor: “Isso porque, caso fosse o domicílio fiscal aquele que definiria o âmbito de incidência do ITCMD, haveria dificuldades intransponíveis para a aplicação do tributo, assegurando que o Estado competente pudesse exigir o tributo que, pela repartição de competência constitucional, seria devido: tratando-se de local eleito pelo contribuinte, permitir-se-ia que a competência tributária – e consequentemente a sujeição ativa da relação tributária – pudesse ser facilmente manipulada e alterada pelo contribuinte, permitindo que ele elegeesse um Estado com alíquotas menores de ITCMD, fomentando a guerra fiscal entre Estados, o que sobre ser danoso ao pacto federativo, não seria admitido em hipótese alguma. (...) Mais acertado é reconhecer que o domicílio civil da doadora – o domicílio que tem realmente condão de determinar qual o Estado competente para cobrança do ITCMD no caso – está situado no Estado do Mato Grosso do Sul, nos termos do Comprovante de Inscrição no Cadastro Agropecuário (fls. 80), emitido pela Administração daquele Estado. Por essa razão, conclui-se que o Estado do Mato Grosso é o competente para cobrança de ITCMD sobre a transferência patrimonial de quotas sociais à autuada.”

Decisão nº 4086912-0, TIT-SP, Publicado em 07/11/2017. Trecho do inteiro teor: “Penso que o domicílio fiscal não seja determinante para fins de cobrança de ITCMD pois, se assim o fosse, seria facilmente vitimado pela manipulação de contribuinte de ma-fé que, em busca da menor alíquota, adotasse esse ou aquele domicílio tributário para fins únicos e exclusivos de redução de sua carga tributária.”

¹⁹ Decisão nº 4051658-1, TIT-SP, Relator: SILVIO RYOKITY ONAGA, Publicado em 06/06/2018. Trecho do inteiro teor: “Importante mencionar que no cumprimento da diligência foram juntados aos autos provas robustas que indicam que o autuado possui domicílio e exerce atividade no Estado da Bahia. O autuado no cumprimento da diligência trouxe aos autos cópia da escritura pública em que se comprova a aquisição do apartamento indicado como sua residência (Avenida Sete de Setembro, nº 2252), bairro Vitória, Salvador/BA; cópias de comprovantes de energia elétrica; contas telefônicas e principalmente às fls. 237, 238 e 239 cópia de Declarações prestadas pelo Fisco do estado da Bahia em que se atesta a cobrança de ITD (ITCMD no caso do Estado de São Paulo) a favor daquele Estado relativo aos fatos geradores exigidos neste AIIM. Com efeito, os documentos juntados na diligência tornam mais robustas as alegações de que o Sujeito Ativo é o Estado da Bahia.”

não poderia ser automaticamente aplicado para fins de ITCMD²⁰. Em caso semelhante, o mesmo tribunal considerou que a caracterização de domicílio deve se dar pela análise de onde se realizavam as atividades econômicas do doador²¹.

Porém, há decisões, inclusive dos mesmos órgãos (por exemplo, do TIT/SP), que consideram que o domicílio do contribuinte deve ser aquele eleito por ele nos cadastros constantes dos órgãos competentes da Administração Tributária (por exemplo, da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física), ou seja, conforme a definição da legislação tributária²².

Nota-se, portanto, que o tema acerca da definição de domicílio do doador não está pacificado, inclusive dentro dos mesmos órgãos julgadores administrativos.

Na esfera judicial o tema ainda é igualmente controverso. Via de regra, o entendimento adotado é aquele em linha com a definição do Código Civil²³. De todo modo, as decisões do

²⁰ CC-RJ, 14.953 | E-04/081.482/2010, Relator: LUIZ CHOR, Julgado em 05/04/2016, Publicado em 14/04/2016. Trecho do inteiro teor: “O cerne do debate consiste na definição de domicílio para fins de cobrança do ITD. Em suas razões recursais o Recorrente sustenta que o domicílio deve ser especificado na lei ordinária relativa ao tributo em cobrança, de modo que o domicílio fiscal não deveria ser considerado de maneira padronizada para todos os tributos. Isso porque, cada espécie de tributo estaria vinculada à concepção de domicílio que adequasse a sua natureza, sendo possível, por exemplo, a eleição de domicílio fiscal no caso do IR, ao passo que na hipótese do IPTU o domicílio estaria diretamente relacionado à localização do imóvel. Sob tal aspecto, o domicílio fiscal utilizado para o IR não poderia ser automaticamente estendido à cobrança de ITD, eis que o ato da doação é pessoal e subjetivo, não comportando qualquer elemento externo alheio à vontade do doador, o que não ocorre com o IR que guarda relação com a aquisição de renda, fato atrelado a uma imensidão de elementos externos (remuneração, salário, lucro, proventos, etc...) ligados às relações profissionais e comerciais.”

²¹ CC-RJ, 14.896 | E-04/081.105/2010, Relator: ANTONIO SILVA DUARTE, Julgado em 15/03/2016, Publicado em 07/04/2016. Trecho do inteiro teor: “Dessa maneira, com razão contribuinte ao alegar que o domicílio fiscal eleito no IR não serve para fins de cobrança do ITD e, além disso, o contribuinte ofereceu fundamentos suficientes para concluirmos que o domicílio de fato do doador era no Estado do Paraná, onde se realizavam suas atividades econômicas passíveis de tributação, e não no Rio de Janeiro.”

²² Decisão nº 4051881-4, TIT-SP, Relator: RAPHAEL ZULLI NETO, Publicado em 09/05/2016. Trecho do inteiro teor: “Diante de tais fatos, prefiro concluir, dentro do meu convencimento na forma do artigo 371 do código de processo civil vigente e em razão da prova produzida, que o domicílio fiscal escolhido pelo contribuinte é aquele situado na cidade de SÃO PAULO, CONFORME INFORMADO NO imposto e renda pessoas físicas. Decisão nº 00752/19 (processo 3035354107088), CAT-GO, Relator: JOSÉ FERREIRA DE SOUSA, Julgado em 23/01/2019. Ementa: ITCMD. Obrigação Principal. Imposto sobre herança e doações - IHD. Improcedência. Unânime. 1. No caso de doação o ITCMD é devido ao Estado onde o doador for domiciliado; 2. Nos termos do artigo 127 do CTN o domicílio tributário é definido pelo contribuinte; 3. O endereço constante na DIRPF é a eleição do domicílio tributário feita pelo contribuinte.”

²³ “Agravo de Instrumento – ITCMD - EXECUÇÃO FISCAL - DOAÇÃO - EXCEÇÃO DE NÃO EXECUTIVIDADE – DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO – (...) o domicílio tributário para fins de determinar a competência para a exação do ITCMD corresponde ao local da residência habitual do doador (domicílio civil) na data do fato gerador - inteligência do art. 155, I, §1º, II, da CF cc. art. 3º, §2º, da LE nº 10.705/2000 e art. 127, I, do CTN cc. arts. 70 e 71 do CC – sendo o caso de multiplicidade de residências e exercício de profissão, o imposto será devido no endereço constante da Declaração do Imposto de Renda (item 2, do §2º, do art. 4º, da mesma legislação estadual) (...)” (TJSP; Agravo de Instrumento 2049717-78.2022.8.26.0000; Relator (a): Paulo Barcellos Gatti; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Estaduais - Vara das Execuções Fiscais Estaduais; Data do Julgamento: 03/05/2022; Data de Registro: 03/05/2022).

TRIBUNÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – PROCEDIMENTO COMUM - ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - ITCMD – DOAÇÃO – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. O ITCMD incidente sobre doação de títulos e créditos compete ao Estado do domicílio do doador (art. 155, § 1º, II, CF). 2. Doação de dinheiro feita por pessoa natural com domicílio habitual no Estado do Mato Grosso do Sul, apesar de possuir endereço no Estado de São Paulo. Falta de competência do Estado de São Paulo para exigência do ITCMD. Inteligência do art. 71 do

STJ não se debruçaram sobre o tema, uma vez que, na maioria dos casos, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, contrariando a Súmula 07 daquela Corte.

Portanto, ainda que o objetivo da EC 132/2023 seja evitar a manipulação pelo contribuinte do Estado em que o ITCMD será devido, se não houver o adequado endereçamento da definição de domicílio na regulamentação da reforma tributária, pode-se ter trocado seis por meia dúzia: o contribuinte poderá trocar a escolha de onde se processa o inventário pela escolha do Estado de eleição do seu domicílio tributário, com a diferença de que o segundo critério, sem dúvida, gerará discussões semelhantes àsquelas já existentes para fins de definição do domicílio do doador.

4) Reflexos para o planejamento tributário e sucessório

A EC 132/2023 trouxe diversas mudanças que influenciam no planejamento sucessório, sendo as aqui mencionadas: **(i)** a produção de efeitos e vigência da EC 132/2023; **(ii)** a progressividade das alíquotas do ITCMD; **(iii)** as regras para doação e transmissão causa mortis para doador ou *de cujus* residente ou domiciliado no exterior; e **(iv)** possíveis discussões e controvérsias sobre a mudança de competência do Estado onde se processava o inventário para o Estado onde era domiciliado o *de cujus*.

Em resumo, pode-se concluir que a EC 132/2023 visou ampliar a arrecadação dos Estados, diante da possibilidade de majoração das alíquotas do ITCMD por meio da progressividade, bem como da possibilidade de tributar heranças e doações do exterior.

Por outro lado, buscou atender ao princípio da capacidade contributiva e a uma intenção cada vez maior dos Estados de tributar as transmissões de patrimônio via doações e heranças por meio da progressividade mandatória das alíquotas.

Nessa medida, ações para doações em vida que escapem das alíquotas progressivas ou da incidência por decorrerem de doadores localizados no exterior são esperadas para o período compreendido entre a publicação da EC e a publicação das legislações ordinárias que instituírem as novas regras (as quais ainda deverão obedecer, como visto, as regras de anterioridade anual e nonagesimal).

Por essa razão, será importante olhar para a interação entre as novas regras constitucionais e as legislações ordinárias que instituem a cobrança dos impostos sobre doação e a transmissão *causa mortis*, avaliando o momento em que tais mudanças passam a valer e, ainda, as diferenças entre cada uma delas que poderão ainda ser avaliadas nas novas estruturas de planejamento sucessório que vierem a ser implementadas, como por exemplo as diferentes regras de progressividade de alíquotas dos diferentes Estados.

No entanto, há pontos relevantes que, se não forem adequadamente endereçados na regulamentação da reforma provocarão novas discussões pertinentes que podem esvaziar a intenção da EC 132, principalmente no que tange à resolução de conflitos de competência.

Em relação à alteração da tributação de doações e transmissões *causa mortis* no caso de doador e *de cujus* residente ou domiciliado no exterior, como visto, há questões a serem avaliadas pelo STF em relação à própria compatibilidade entre o art. 16 da EC 132/2023 e o art. 146 da CF, bem como em relação a uma possível “constitucionalidade superveniente” das legislações que estabeleceram a cobrança pelos Estados nesses casos. Além disso, será imprescindível avaliar se as regras anterioridades serão aplicáveis aqui e como.

Nesse contexto, as manifestações do STF a respeito da eficácia das novas regras envolvendo doação e transmissão *causa mortis* de residentes e domiciliados no exterior serão determinantes para a tomada de decisão de planejamentos sucessórios, mas o cenário de “transição” entre as novas regras nos parece, de toda forma, propício para a antecipação de doações e heranças sob a vigência das regras antigas, incluindo a impossibilidade de tributação definida pelo STF via repercussão geral. O tema poderá também vir a ser objeto da lei complementar regulamentadora da EC 132, o que poderá trazer maior segurança jurídica às movimentações patrimoniais nesse período.

Vale também mencionar o conflito de competência entre os Estados que poderá ser gerado se não houver uma regulamentação acerca do conceito de domicílio do *de cujus* a ser considerado, uma vez que a indefinição entre o conceito do Código Civil e do Código Tributário Nacional poderá acarretar discussões administrativas e judiciais – assim como já existe quanto à definição do domicílio do doador -, para fins de definição do Estado competente para cobrar o ITCMD.

Dentre tantas discussões que podem ser levantadas acerca da EC 132/2023 e o planejamento sucessório - as quais não temos a pretensão de esgotar – essas foram as principais provocações que, ao nosso ver, são de maior relevância e que devem ser endereçadas para que o planejamento sucessório no Brasil passe a ter mais justiça social e segurança jurídica, permitindo que os contribuintes possam organizar sua sucessão sem que tenham receio de deixar como herança um contencioso de anos de incerteza, que onera tanto o fisco quanto o contribuinte.

5) Referências

BERGESCH, Raul. **Importância do planejamento sucessório diante da reforma tributária.** Conjur, 2023. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-nov-28/importancia-do-planejamento-sucessorio-diante-da-reforma-tributaria/>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 30ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 193.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 1049.

DA FONSECA, Lucas Azevedo. **Impactos da reforma tributária do ITCMD nos planejamentos sucessórios.** Consultor Jurídico, 2024. Disponível em

<https://www.conjur.com.br/2024-jan-09/impactos-da-reforma-tributaria-do-itcmd-nos-planejamentos-sucessorios/>

RODRIGUES, Maria Julia Faidiga. **Reforma tributária e planejamento sucessório.** Migalhas, 2024. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/402267/reforma-tributaria-e-planejamento-sucessorio>