

Revista SÍNTESE

Direito de Família

148 – Fev-Mar/2025

Conselho Editorial

Adriane Medianeira Toaldo

Álvaro Villaça Azevedo

Daniel Ustároz

Euclides de Oliveira

Flávio Tartuce

José Roberto Neves Amorim

Priscila M. P. Correa da Fonseca

Sergio Matheus Garcez

Sergio Resende de Barros

Síntese

uma marca do GRUPO IOB

Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* no Processo de Inventário

VALTERLEI DA COSTA

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP) e em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), com intercâmbio junto à Universidad Autónoma de Madrid pela Capes, Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR, ex-Técnico de Finanças e Controle lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional, Membro-Relator da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR e Líder do Grupo de Trabalho Tributos Federais, Revisor de periódicos, Professor de cursos de pós-graduação *lato sensu* em Direito, Sócio do Costa & Costa Advocacia em Curitiba/PR.

Trata o presente Parecer do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* no processo de inventário.

CONSULTA: O consulente é inventariante com dever de administração de espólio e, por isso, consulta-nos sobre quando pagar o imposto sobre transmissão *causa mortis* (ITCM), qual sua base de cálculo – ou seja, como deve interpretar a expressão “valor venal” para o imposto em tela, questionando se haveria ligação, particularmente para o caso de bens imóveis, com os cadastros municipais de IPTU e ITBI –, e, ainda, a alíquota aplicável, indagando, por fim, sobre a forma de constituição do crédito tributário, se nos próprios autos do processo de inventário ou se seria uma atividade que lhe caberia no âmbito administrativo.

SUMÁRIO: 1 Base fática; 2 Regra-matriz de incidência tributária; 3 Critério material da hipótese de incidência do ITCM; 4 Critério temporal da hipótese do ITCM; 5 Critério temporal da consequência do ITCM; 6 Alíquota; 7 Base de cálculo do ITCM; 7.1 Generalidades; 7.2 Cadastros municipais como base de cálculo do ITCM; 7.3 Valor venal não é valor acordado nos autos; 7.4 Cônjuge meeiro; 8 Lançamento por homologação; 9 Solução à consulta; Referências.

1 BASE FÁTICA

Trata-se de processo de inventário e partilha tramitando na Vara da Família, Infância e Juventude, Idoso, Órfãos e Sucessões em uma Comarca de Santa Catarina, sendo que o inventariado era domiciliado em Santa Catarina, bem como os bens imóveis deixados estão localizados nesse estado. Ademais, quanto a tais bens e direitos, depois de disputa, há nos autos do processo acordo sobre seu valor. Todavia, ainda não foi pago o ITCM, apesar de haver determinação judicial para tanto.

Em curta síntese, são esses os fatos que devemos tomar como base para uma adequada solução à consulta que nos foi formulada, cabendo, inicialmente, fixar alguns pressupostos teóricos básicos antes do desenvolvimento e conclusão.

2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A teoria que ficou conhecida como regra-matriz de incidência tributária toma tributo como norma jurídica, ou seja, como hipótese e consequência concatenadas por imputação, e a analisa em critérios, estabelecendo para a hipótese os critérios material, espacial e temporal, bem como para a consequência os critérios pessoal, que se decompõe em sujeitos ativo e passivo, e quantitativo, formado por base de cálculo e alíquota¹. Agora, em razão de sua mais do que reconhecida efetividade nos estudos tributários, adotaremos, neste Parecer, com ajustes, a concepção teórica da regra-matriz para discorrermos sobre o ITCM.

E os ajustes se devem a que, por um lado, não necessitaremos analisar todos os critérios da regra-matriz de tal tributo, pois, por exemplo, não há dúvidas de que o tributo seja devido ao Estado de Santa Catarina, e, assim, não se faz imperiosa, *in casu*, uma análise do critério pessoal da consequência da regra-matriz do ITCM. Por outro, também com foco no presente caso, essa fórmula ortodoxa pode não ser suficiente, fazendo-se necessário, ainda, um critério temporal na consequência, pois quando pagar o tributo é fator determinante para uma completa solução à consulta que nos foi dirigida².

Dito isso, discorreremos abaixo sobre os critérios material e temporal da hipótese da norma de tributação, bem como, na consequência, sobre os critérios quantitativo – base de cálculo e alíquota – e temporal, o quando pagar o tributo. Depois, faremos breves considerações sobre o lançamento tributário.

3 CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ITCM

Para a identificação de um tributo, a importância do critério material é central, havendo mesmo quem diga que “[é] o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) [...]”³. E a forma de melhor expô-lo é desprendendo-o com a conhecida fórmula “verbo e complemento”, quando “[...] entendemos o critério material ou objetivo da hipótese tributária como o comportamento de uma pessoa [...] que deflui de um

1 CARVALHO, P. de B. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 358-359. Veja-se ainda: COSTA, V. da. Jubileu da “Teoria da norma tributária”, de Paulo de Barros Carvalho. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 9, v. 42, p. 245-275, jul./set. 2024, *passim*.

2 Para uma construção completa da norma de tributação, veja-se: COSTA, V. da. *Teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2024. Capítulo 4.

3 ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 106.

processo de abstração da própria fórmula hipotética”⁴. Na sequência, munido desse arsenal teórico, então é possível investigar o critério material do ITCM.

Em um primeiro momento, devemos ter atenção para que a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), ao outorgar competência aos estados da federação para instituir o ITCM, refere-se apenas à “transmissão” de bens e direitos⁵. Em razão disso, poder-se-ia ficar tentado a fixar o critério material do imposto em questão como “transmitir” bens e direitos. Contudo, isso não seria correto, uma vez que a transmissão até se pode operar, nos termos do princípio de *saisine*, com o falecimento, mas somente com o aceite da herança é que teremos realizado o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, até o aceite da herança, não se manifesta para o herdeiro ou legatário qualquer manifestação de riqueza. Assim, “[...] no tocante ao imposto sobre transmissão de quaisquer bens e direitos em decorrência da morte, pontuamos o que nos parece ser o ato que representa a efetiva transmissão, vale dizer, a aceitação do patrimônio do *de cujus*”⁶.

E destacamos a questão do aceite por refletir um ponto muito importante de ordem prática. Isso porque há a ocorrência de tantos fatos jurídicos tributários conforme forem os aceites da herança⁷. Nessa linha, não havendo aceite, como no caso de renúncia abdicativa, não há de se falar no dever de pagar tributo, mas, havendo aceite e somente depois a renúncia, então há, em um primeiro momento, a ocorrência de fato que atrai a incidência do ITCM e, na sequência, outro que atrai a incidência do imposto sobre transmissão por doação (ITD), pois aquilo que é conhecido como renúncia translativa nada mais é, de veras, do que uma espécie de doação⁸.

4 CARVALHO, P. de B. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 127.

5 CF/1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...]”.

6 AVEIRO, J. da C. R. *A regra-matriz de incidência do imposto em razão da morte*. 143f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018. p. 86. Nessa mesma linha, “[...] o aspecto material do ITCMD não é o ato de transmitir, mas sim o de receber herança ou legado”. PRADO, C. E. *Imposto sobre herança*. São Paulo: Verbatim, 2009. p. 56.

7 CTN: “Art. 35. *Omissis*. Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”. Nessa linha, “[...] podemos concluir que cada transmissão corresponde a um fato gerador” (SOARES, M. D. *O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD)*: e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 39).

8 “Nos casos de renúncia a favor de outro herdeiro ou do cônjuge supérstite, o que ocorre na realidade é a aceitação da herança e posterior doação. Nesse caso, há incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* em razão da aceitação da herança e sobre a transmissão *inter vivos* a título gratuito (doação) na segunda transmissão.” (FERNANDES, R. C. P. V. *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. 3. ed. São Paulo: RT, 2013. p. 92)

Diz-se isso porque, como, no presente caso, já houve o aceite dos herdeiros, qualquer partilha desproporcional da legítima será tida como doação e ensejará o dever de pagamento de dois tributos pela transmissão. Pelo aceite, o ITCM em razão da legítima; pela partilha desproporcional, naquilo que não for equitativo, o ITD.

Em suma, o critério material do ITCM realiza-se com o aceite da herança e tem por base de cálculo, conforme veremos abaixo, o valor venal dos bens e direitos transferidos, sendo que uma partilha não equitativa implicará, no que for desproporcional, a incidência do ITD.

4 CRITÉRIO TEMPORAL DA HIPÓTESE DO ITCM

O critério material da hipótese de incidência tributária demarca uma situação, na formatação verbo e complemento, como núcleo do tributo, mas isso ainda não é suficiente, pois há a necessidade de apontar notas que o fixem no tempo, quando empregamos o critério temporal da hipótese, que nada mais é do que “[...] o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato impondível”⁹. Aliás, o critério temporal da hipótese tem a função de nos oferecer, “[...] com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito [...]”¹⁰.

Especialmente para a tributação envolvendo o ITCM, o entendimento mais do que dominante é no sentido de que, mesmo sendo o critério material do imposto em questão o aceite da herança ou do legado, o critério temporal que fixa o fato no tempo é o evento morte, uma vez que é a partir dele que se instaura a sucessão. Com efeito, “[a] abertura da sucessão decorre justamente do evento do falecimento, sendo fácil concluir ser esse o marco temporal da hipótese tributária do imposto *causa mortis*”¹¹.

Agora, a relevância prática da especificação do critério temporal é o conhecimento da lei que vige as relações tributárias decorrentes da sucessão, pois é consabido o *tempus regit actum*¹². Nessa linha, independentemente de qual lei vigore hoje, deve ser aplicada, *in casu*, a lei que vigorava à época do evento morte. Tudo nos termos, aliás, há muito sumulados pelo Supremo

9 ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 94.

10 CARVALHO, P. de B. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 274.

11 PRADO, C. E. *Imposto sobre herança*. São Paulo: Verbatim, 2009. p. 63.

12 “Nas transmissões por ‘*causa mortis*’ o momento da relação jurídica obrigacional do sujeito passivo para com o sujeito ativo é na abertura da sucessão, sendo a data do óbito considerada como o aspecto temporal.” (SOUZA, C. *Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação: aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. Mafra: Nitram, 2014. p. 64)

Tribunal Federal (STF): “Súmula nº 112: O impôsto (*sic*) de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”¹³.

No mais, também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de que a norma que rege as relações tributárias de sucessão são as vigentes quando do óbito do inventariado:

Tributário. ITCD. Fato gerador. Princípio da *saisine*. Súmula nº 112/STF. [...]. 2. Pelo princípio da *saisine*, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observadas no cálculo do ITCD serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do *de cuius*. [...] ¹⁴

Assim, para o ITCM, mesmo que o critério material do imposto em questão seja o aceitar herança ou legado, a lei que se aplica é a vigente na data do óbito do *de cuius*, e não a do aceite.

5 CRITÉRIO TEMPORAL DA CONSEQUÊNCIA DO ITCM

Tributo é obrigação de dar dinheiro ao estado ou a equiparado (caso de parafiscalidade). Todavia, com isso, temos um mandamento incompleto, pois é necessário expor, igualmente, quando se deve cumprir a obrigação¹⁵. Assim, por um lado, temos um critério temporal na consequência da norma de tributação, um quando pagar, que não se confunde com o critério temporal da hipótese dessa mesma norma de tributação, que aponta, por outro lado, quando se considera ocorrido o fato tributável.

De forma geral, houve disputa quanto à necessidade de o critério temporal da consequência dever ser ou não instituído por lei e a doutrina mesmo se inclinou pela opção de que somente a lei poderia fixar a data de pagamen-

13 STF, Sessão Plenária de 13.12.1963.

14 STJ, REsp 1142872/RS, 2ª T., Rel. Min. Humberto Martins, J. 20.10.2009, DJe 29.10.2009.

15 “Na consequência da norma jurídica tributária, há a prescrição de um dever de levar determinada quantia de direito (*sic*) a outrem. Isso é certo. Mas ainda não diz tudo, pois se carece de saber quando e onde. Em suma, falta a data e o local de pagamento. Só assim se terá o correto desenho para responder à pergunta: quem deve levar a outrem, quanto, quando e onde? Sem isso, ter-se-á uma formulação incompleta, com a presença de reticências e espaços.” (VALLE, M. D. T. do; COSTA, V. da. A estrutura da norma tributária: os critérios temporal e espacial do consequente normativo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 2, v. 7, p. 217, jul./ago. 2017)

to; todavia, as manifestações jurisprudenciais vão em outro sentido¹⁶. Assim, devemos aceitar que, para o ITCM de Santa Catarina, nos termos do art. 4º da Lei nº 13.136/2004, o prazo para pagamento do tributo seja fixado na legislação tributária¹⁷. No caso, a legislação tributária é o Regulamento do ITCMD, aprovado pelo Decreto Estadual nº 2884/2004, a qual prescreve 30 dias como data do pagamento do tributo, a contar da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF)¹⁸.

Tal ponto é extremamente importante para a presente solução à consulta que nos foi dirigida, uma vez que houve, nos autos de inventário e partilha, determinação judicial para a juntada do pagamento do ITCM, a qual, até o momento, não foi atendida. Com isso, existe a possibilidade de que, depois de transmitida a DIEF, advenha a exigência de multa de mora, pois a decisão judicial que determina a apresentação do comprovante de pagamento do imposto em questão poderia ter deslocado o vencimento do tributo. Todavia, se esse for o entendimento adotado, tal medida será inválida, uma vez que em desconformidade com o sumulado pelo STF: “Súmula nº 114: O impôsto (*sic*) de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo”¹⁹.

Ponto que, ademais, vem sendo seguido pelo STJ:

Tributário e processual civil. Inventário. Arrolamento de sumário de bens. Expedição de formal de partilha. Conflito de normas. Matéria constitucional. Competência do Supremo Tribunal Federal. Ausência de omissão. Art. 1.022, II, do CPC. [...]. 4. O Superior Tribunal de Justiça firmou a compreensão de que não há como exigir o ITCMD antes do reconhecimento judicial dos direitos dos sucessores, seja no arrolamento sumário ou no comum, tendo em vista as características peculiares da transmissão *causa mortis*. 5. O regime do ITCMD revela, portanto, que apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento. [...]²⁰

16 Exemplificando: STF, RE 240266, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/o Ac. Min. Maurício Corrêa, J. 22.09.1999 e STF, RE 140669, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, J. 02.12.1998. Em razão disso, em nossa forma de entender, “[...] a norma de tributação, entre outros, é composta de um critério temporal na consequência, ao qual pode ser dado conteúdo por meio da ‘legislação tributária’ (art. 96 do CTN)” (COSTA, V. da. Reidi – Noções gerais e natureza jurídica: um estudo sobre isenção e suspensão. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, a. 39, n. 47, p. 471, 1º quadrimestre 2021).

17 “Art. 4º O imposto será pago na forma e prazos previstos em regulamento.”

18 “Art. 14. O imposto, inclusive a primeira parcela de imposto parcelado nos termos do art. 16, § 3º, deve ser pago no prazo de 30 (trinta) dias contados da data do envio da DIEF-ITCMD, conforme previsto no art. 12.”

19 STF, Sessão Plenária de 13.12.1963.

20 STJ, REsp 1832054/DF, 2ª T., Rel. Min. Herman Benjamin, J. 01.10.2019, DJe 11.10.2019.

No mesmo sentido:

Processual civil. Tributário. Mandado de segurança. ITCMD. Desprovemento do agravo interno. Manutenção da decisão recorrida. I – Na origem, trata-se de mandado de segurança objetivando a anulação da cobrança indevida a título de multa de mora e dos juros moratórios inseridos no DÍEF DITCMD. No Tribunal *a quo*, a segurança foi denegada. II – O ITCMD não pode ser exigido momento da abertura da sucessão, mas somente após a homologação da partilha [...].²¹

Em suma, mesmo havendo decisão judicial para a comprovação do pagamento do ITCM, não há de se falar em obrigação vencida, não podendo ser exigida, desse modo, qualquer multa moratória, uma vez que não há nenhum atraso.

6 ALÍQUOTA

O critério quantitativo do tributo é o produto da multiplicação de dois fatores: base de cálculo e alíquota. Disso, tem-se o *quantum debeatur*, a quantia que deve ser dada ao Erário. Agora, se enfocarmos a alíquota²², podemos classificá-la como fixa e como *ad valorem*, com esta última podendo ser proporcional ou progressiva (desconsideremos, por irrelevante para o caso, a regressiva). Com isso, surge a questão de se todos os impostos poderiam ser progressivos ou se apenas para os que haja autorização expressa na Constituição é que isso seria possível. Esse tópico seria discutível, não fosse a disposição do art. 155, § 1º, VI, trazida pela EC 132, de 2023, que determina a progressividade do ITCM.

Mesmo antes da disposição expressa na CF/1988, a Lei nº 13.136/2004 de Santa Catarina, ao instituir o ITCM, fê-lo com alíquotas progressivas que oscilam positivamente conforme aumenta a base de cálculo do tributo (o valor venal dos bens e direitos, conforme tópico abaixo), além de ter estabelecido uma tributação diferenciada em razão do grau de parentesco²³. Sobre

21 AgInt-AgInt-RMS 62.624/SC, 2ª T., Rel. Min. Francisco Falcão, J. 26.08.2024, DJe 28.08.2024.

22 “No plano normativo, a alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo.” (BARRETO, A. F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 43)

23 “Art. 9º As alíquotas para a cobrança do imposto são: I – um por cento sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais); II – três por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais); III – cinco por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); IV – sete por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); 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

a alíquota diferenciada em face do tipo de relação familiar, não há a necessidade aqui de maior desenvolvimento, pois não se concatena ao escopo fático deste Parecer²⁴. Contudo, a aplicação de alíquota progressiva nos termos em que aumenta a base de cálculo é matéria inteiramente relevante para uma adequada solução à consulta.

7 BASE DE CÁLCULO DO ITCM

7.1 GENERALIDADES

Uma vez compreendida a alíquota como fator do critério quantitativo da norma de tributação, devemos cuidar, agora, da base de cálculo, cuja importância passa a ser reconhecida como central a partir do trabalho pioneiro de Alfredo Becker, em que há verdadeira insurgência contra aquilo que ficou conhecido como escola da “glorificação do fato gerador”²⁵. E o raciocínio em questão, apesar de ser, por um lado, extraordinário, por outro, chega a ser mesmo singelo, pois a base de cálculo de um tributo deve expressar a intensidade do critério material, e não outra coisa, tendo a função, aliás, de afirmá-lo, confirmá-lo, infirmá-lo²⁶.

Com isso em conta, para o ITCM, uma vez que o critério material da hipótese do imposto é aceitar a transmissão de bem ou direito em razão da morte, a outra conclusão não se pode chegar a não ser a de que a base de cálculo deve ser o valor dos bens e direitos recebidos. Com efeito, uma base de cálculo diversa trataria de um outro tributo, e não do ITCM, em contrariedade às regras de competência. Nessa linha, a questão desloca-se para saber como apurar o valor do bem ou direito recebido em razão do aceite da herança. Mas, antes disso, tracemos um marco sobre a data em que se deve apurar o valor desses bens e direitos.

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.”

24 Sobre o tema, veja-se: COSTA, V. da. Imposto sobre transmissão *causa mortis*: alíquota seletiva em razão do grau de parentesco. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, a. 4, v. 17, p. 163-190, mar./abr. 2019, *passim*.

25 “Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o *núcleo*. [...]. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a *base de cálculo*.” (BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 329)

26 “O critério material é o núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento, que descrevem abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular. Por sua vez, o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso. [...]. Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo.” (CARVALHO, P. de B. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 624)

Por mais que seja defensável, nos termos do princípio de *saisine*, que os bens e direitos deveriam ser avaliados, ou seja, a eles atribuído valores, na data de falecimento do inventariado, há súmula do STF no sentido de que o valor do bem é apurado na data da avaliação nos autos²⁷, o que, trazido para o caso em questão, nos termos do tópico abaixo sobre lançamento tributário, significa que o valor a ser considerado para fins de cálculo do ITCM é o da data da transmissão das informações ao Fisco²⁸. Assim, há chances muito baixas de obter-se êxito no Judiciário para fixar o valor dos bens e direitos na data do falecimento do *de cujus*.

7.2 CADASTROS MUNICIPAIS COMO BASE DE CÁLCULO DO ITCM

O Código Tributário Nacional (CTN) é claro a respeito da base de cálculo dos tributos sobre transmissão: é ela o “valor venal” de tais bens e direitos²⁹. Questão inteiramente de acordo com a Lei Estadual nº 13.136/2004, que também elege o “valor venal” como base de cálculo do imposto em questão³⁰. Entretanto, valor venal é critério, de certo modo, ambíguo, uma vez que várias formas podem ser eleitas para atender essa função³¹. Todavia, não podemos olvidar que também para o imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU), nos termos do CTN, sua base de cálculo é o valor venal do imóvel³². A partir disso, não faltaram construções, fundadas em um dever de coerência, no sentido de que, ao menos a princípio, a base de cálculo do ITCM para os bens móveis e os direitos a eles relativos não poderia ser diferente da do IPTU³³.

- 27 “Súmula nº 113: O impôsto de transmissão *causa mortis* é calculado sôbre o valor dos bens na data da avaliação.” (STF, Sessão Plenária de 13.12.1963)
- 28 Lei nº 13.136/2004 do Estado de Santa Catarina: “Art. 7º *Omissis*. § 1º Para efeitos de apuração da base de cálculo, será considerado o valor do bem ou direito na data em que forem apresentadas ao Fisco as informações relativas ao lançamento do imposto”.
- 29 “Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. Aqui, cabe destacar que quando da promulgação do CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), por força da Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965, a competência tributária, atribuída somente aos estados da federação, permitia a instituição do “imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos reais”, não havendo, então, distinção entre transações onerosas e gratuitas.
- 30 “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito, ou o valor do título ou crédito transmitido.”
- 31 “Vários são os critérios utilizados para avaliação dos bens: tabelas por localização dos imóveis utilizados pelos Municípios para cobrança do (IPTU-ITBI), tabelas de outros setores como a construção civil, imobiliárias, etc.” (SOUZA, C. *Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação: aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. Mafra: Nitram, 2014. p. 86)
- 32 “Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.”
- 33 “De modo geral, o valor para efeitos do imposto nas transmissões de bens, tanto *causa mortis* como *inter vivos*, será aquele que servir de base para o lançamento dos Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU ou sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, ressalvados aos interessados o direito de pedir avaliação judicial.” (RODRIGUES, M. T. M. Arts. 35 a 42, *In*: MARTINS, I. G. da S. (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, p. 286, 2002)

Entretanto, questão federativa à parte, não há qualquer fundamento para imaginar que o “valor venal” constante no cadastro do município para fins de IPTU seja o que melhor reflete a quantificação da materialidade do imposto em questão, até porque, em muitos municípios, é de conhecimento de todos, há uma defasagem do valor cadastral em relação ao valor de mercado. Sem embargo, permitir que os estados da federação também criem suas próprias pautas, não estando vinculados a dispositivos dos municípios, não é questão indene de dúvidas. O primeiro ponto é lembrar que, para o caso do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), outro tributo que tem como base de cálculo o valor venal, nos termos decididos pelo STJ, sob o rito dos recursos repetitivos, “[...] o município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente”³⁴. Logo, não pode o ente estadual simplesmente fazer alusão a uma pauta/tabela/cadastro municipal do ITBI, pois tal mensuração de base de cálculo não é válida. Agora, por outro turno, também não se pode olvidar que a transmissão de herança ou legado não conta com uma base firme para dimensionamento tal como a transmissão onerosa *inter vivos*, e, por isso, alguns cuidados extras podem ser tomados pela administração tributária, o que veremos em tópico abaixo sobre o lançamento.

Seja como for, não é possível, como faz o Estado de Santa Catarina, por meio do Regulamento do ITCM, fixar que, para os imóveis urbanos, a base de cálculo do imposto não pode ser inferior ao valor cadastrado para o ITBI³⁵. Isso porque, além de não encontrar amparo jurídico a listagem municipal para o ITBI, o que invalida a remissão, ainda devemos considerar que o regulamento nada mais é do que um texto elaborado pelo órgão fazendário e chancelado pelo chefe do Executivo por meio de decreto, com fins de consolidar a legislação tributária³⁶, havendo, com isso, uma evidente ofensa a legalidade tributária, já que, mesmo por vias indiretas, estabelece a base de

34 STJ, REsp 1.937.821/SP, 1ª S., Rel. Min. Gurgel de Faria, J. 24.02.2022, DJe 03.03.2022.

35 “Art. 6º *Omissis*. § 1º Para efeito de apuração da base de cálculo, será considerado o valor do bem ou direito na data do envio da DIEF-ITCMD contendo as informações relativas ao lançamento do imposto nos prazos e condições definidas neste Regulamento, conforme disposto no art. 12, observado o seguinte: I – para os imóveis urbanos e respectivas benfeitorias, o valor da base de cálculo não poderá ser inferior ao da base de cálculo utilizada pela Prefeitura Municipal para o cálculo do Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI; [...]”

36 “A consolidação das leis referentes a cada um dos tributos representaria salutar medida em prol de certeza jurídica para o contribuinte, tendo em conta o número considerável de normas legais e infralegais em vigor.” (MARTINS, M. G. Comentários aos arts. 205 a 218. In: FREITAS, V. P. de (coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência*, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 1165, 2013)

cálculo do ITCM de forma infralegal³⁷. Com efeito, o regulamento pode consolidar a legislação existente acerca de um tributo, mas não pode inovar em relação à lei, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Em arremate, é possível concluir que os bens transmitidos quando do aceite da herança devem ser avaliados pelo seu valor venal na data do auto-lançamento, conforme abaixo explicitaremos, e, assim, não se deve empregar um cadastro municipal do ITBI.

7.3 VALOR VENAL NÃO É VALOR ACORDADO NOS AUTOS

A base de cálculo do ITCM é o valor venal dos bens e direitos recebidos em razão do aceite da herança ou legado. Agora, não há de se confundir o valor venal, qualquer que seja seu método de apuração, com o valor dos bens e direitos acordados pelos herdeiros no processo de inventário e partilha. Isso porque o acordo de vontade tem natureza civil e sucessória para fins de encerrar litígio entre as partes e não se aplica ao direito tributário, regido pelo princípio da tipicidade cerrada³⁸.

Uma vez que, visando a facilitar a partilha, entrem os herdeiros em acordo sobre o valor dos bens, isso é ponto mais do que considerável para a demanda sucessória, mas não pode ser vinculante para a matéria tributária, pois, por mais legítimo que seja o acordo a que se chegue, isso nunca alterará o fato de que a base de cálculo do ITCM é o valor venal dos bens e direitos, e não o valor acordado. Assim, uma coisa é o valor pactuado para fins de partilha de bens e direitos aceito, decorrentes de herança; outra é a base de cálculo do tributo em questão, não havendo entre eles conexão necessária. Contudo, chama-se a atenção para o fato de que tal interpretação não será de pronto aceita pelo Fisco, uma vez que, nos termos da Lei Estadual nº 13.136/2004, a base de cálculo do tributo não poderá ser inferior ao formal de partilha³⁹. Porém, se o formal de partilha é espelhado em ato de vontade dos herdeiros, e não no valor venal dos bens e direitos, então é questionável tal posicionamento do Fisco.

37 “O regulamento (veiculado por decreto ou instrução) deve estar, em nosso sistema jurídico, sempre subordinado à lei à qual se refere. Não pode ser nem *contra legem*, nem *praeter legem*, nem *ultra legem*, nem, é claro, *extra legem*, mas, exclusivamente, *intra legem* e *secundum legem*.” (CARRAZZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 325)

38 “[...] o fato gerador se conceitua objetivamente, de acordo com o critério estabelecido na lei. Para a sua configuração, a vontade do contribuinte pode ser mero pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante.” (FALCAO, A. de A. *Introdução ao direito tributário*. Atualização de: Flávio Bauer Novelli. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 78)

39 “Art. 12-A. A base de cálculo do imposto não poderá ser inferior aos valores constantes do formal de partilha, da escritura de inventário, separação e divórcio consensuais.”

Especificamente no que tange à avaliação de quotas de uma empresa, ponto litigioso nos processos de inventário e partilha em questão, não há de se deixar impressionar, seja pela avaliação, seja mesmo por um futuro acordo quanto ao valor da empresa, uma vez que, nessa hipótese, a base de cálculo do ITCM é, necessariamente, o valor apurado segundo o último balanço patrimonial⁴⁰.

Assim, deve-se muito bem distinguir valor venal, que é a base de cálculo do ITCM, de valor acordado nos autos sobre os bens e direitos, bem como do valor constante no formal de partilha.

7.4 CÔNJUGE MEEIRO

Por mais que seja lição comezinha, que se traz dos bancos escolares, a distinção entre herdeiro e cônjuge meeiro⁴¹ – já que este, ao contrário daquele, nada herda, uma vez que os bens e direitos já são seus, mesmo assim, vez ou outra, na prática, pode acabar acontecendo certa miscelânea, o que tem consequências adversas para o sujeito passivo na imposição do ITCM, situação em que queda aquilo que cabe ao supérstite, indevidamente tributado.

Essa exigência, aliás, vem sendo afastada pelo TJSC:

Agravo de instrumento. Inventário. Recurso da inventariante. Determinação para pagamento do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) sobre a totalidade dos imóveis inventariados. Alegação de não incidência do tributo sobre a meação da viúva. Recolhimento impositivo apenas sobre o quinhão dos herdeiros, correspondente a cinquenta por cento dos bens. Meação que não se confunde com herança. Recurso conhecido e provido. “Não se aplica imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCD nos bens pertencentes à viúva meeira, pois ela não é herdeira, incidindo o imposto somente sobre a meação partilhável”. Precedentes do STJ. (AgRg-REsp 821904/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, J. 03.09.2009)⁴²

Desse modo, no inventário e partilha dos bens e direitos do *de cujus*, não deve ser tributado pelo ITCM aquilo que pertence à cônjuge.

40 Regulamento do ITCM/SC: “Art. 6º *Omissis*. § 4º O valor das quotas de participação em sociedades empresárias ou do patrimônio do empresário será apurado: I – com base no último balanço patrimonial, para as sociedades empresárias comerciais, industriais e de prestação de serviços [...]”.

41 “Na técnica do inventário, é aquele a quem cabe a meação nos bens deixados pelo *de cujus*.” (SILVA, De P. e. *Vocabulário jurídico*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 527)

42 TJSC, AI 2012.072058-7, de Balneário Camboriú, 1ª CDCiv., Rel. Gerson Cherem II, J. 12.02.2015.

8 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

A forma de constituição do crédito tributário pode-se dar de dois modos: por ato do Fisco ou por atuação do contribuinte⁴³. Em um caso, a obrigação tributária surge com a notificação para pagamento do sujeito passivo pelo Fisco, sendo o lançamento tributário classificado, nessa hipótese, como direto ou de ofício, quando não há a participação do sujeito passivo, ou como por declaração ou misto, se há essa participação. Em outro, com a prestação de informações do sujeito passivo à administração, já há a constituição do crédito tributário, que fica condicionado à ulterior homologação, mas, em contrapartida, não há a necessidade de qualquer notificação prévia para que surja a obrigação tributária de pagamento.

Logo, apesar de, vez ou outra, despontarem algumas tentativas de estabelecer-se relação entre determinado tributo e certo tipo de lançamento, ao menos conceitualmente, qualquer tributo pode assumir qualquer das formas de constituição de crédito permitidas, cabendo à lei eleger, entre elas, uma, o que não significa que, para algumas situações, o lançamento de ofício possa ser inviável na prática, mas também devemos considerar que, cada vez mais, o Fisco dispõe de muitas informações (*big data*), o que, conforme o evoluir das coisas, pode tornar marginais as situações em que haja a necessidade de participação do sujeito passivo.

Dito isso, não negamos que haja toda uma tradição no sentido que a constituição do ITCM seja feita no bojo do processo de inventário e partilha. Ou seja, é disposição comum que, “[...] em conjunto com o direito hereditário, em que se fixará para quem ficará o patrimônio, também será constituído o crédito tributário, atinente ao imposto *causa mortis*”⁴⁴. Contudo, não há nada intrínseco no imposto em questão para que assim seja, como bem de-

43 “Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é ‘ato-norma administrativo’.” (SANTI, E. M. D. de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 185)

44 SANTI, G. *Lançamento tributário em autos judiciais*. São Paulo: Baraúna, 2014. p. 53. E se imaginarmos que “competente exclusivamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário”, então é possível dizer-se que “[...] o lançamento tributário na hipótese da transmissão *causa mortis* através de inventário é modalidade *sui generis* de lançamento, que vai de encontro ao previsto sobre o instituto do lançamento tributário no Código Tributário Nacional” (LIMA, J. A. F. L. de. Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação: regra-matriz e aspectos controversos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 87, p. 280, [2002]). De nossa parte, por outro lado, entendemos que “[...] não seria ilógico discorrer que, ao poder judiciário, pode ser atribuída a competência para instituir tributo, ou seja, pôr norma concreta, individual e ocorrente, mesmo que não se queira chamar essa norma de norma de lançamento tributário” (COSTA, V. da. *Teoria trilógica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 325).

monstra a forma de constituição no Estado de Santa Catarina⁴⁵. Com efeito, a constituição do crédito tributário *in casu* compete ao sujeito passivo, pois, nos termos da Lei nº 13.136/2004, ao instituir o ITCM em Santa Catarina, fixou-se o lançamento por homologação para a positivação do imposto⁴⁶, tendo sido a questão, ademais, esmiuçada pelo Regulamento do ITCM:

Art. 12. O imposto será calculado e recolhido pelo próprio sujeito passivo, que prestará as informações relativas ao imposto e efetuará o cálculo do valor devido por intermédio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – DIEF-ITCMD, gerada por aplicativo específico disponibilizado pela Secretaria de Estado da Fazenda, via Internet.

No mais, nos termos do Manual de Utilização do Programa Gerador da DIEF-ITCMD, aprovado pela Portaria SEF nº 060/2009, em vez de aguardar pelos cálculos do tributo nos autos judiciais, deve o sujeito passivo valer-se de programa disponibilizado pela própria Secretaria da Receita Estadual e transmitir pela internet as informações devidas: “1.1 O programa gerador da DIEF-ITCMD será utilizado para prestar as informações necessárias ao cálculo do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCMD”.

Assim, cabe ao sujeito passivo constituir o crédito tributário, prestando, via programa disponibilizado pelo Fisco estadual, as informações devidas e pagando, na sequência, o tributo, tudo no prazo de 30 dias, a contar da transmissão, ficando, então, sujeito à homologação do crédito tributário dentro do lustro. Pontos que vão ao encontro de nossa ordem jurídica. Todavia, não podemos olvidar, como apresentado acima, que também há uma trava quanto ao limite desse atuar do sujeito passivo, pois, para os bens imóveis urbanos, a base de cálculo do ITCM não pode ser inferior ao castrado municipal do ITBI. Nesse caso, estamos diante de uma disposição inválida.

45 “O assento, o cálculo e a liquidação de imposto de herança, no Brasil, estão adstritos ao processo judicial do inventário ou arrolamento [...]. A natureza do tributo não repugna, entretanto, que a liquidação se proceda, por lei, perante a instância administrativa [...]” (BALEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de: Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 371). Tendo isso em conta, “[a]tualmente em Santa Catarina, o recolhimento do ITCMD é feito através do sítio eletrônico www.sef.sc.gov.br, onde o contribuinte irá preencher a Declaração de Informações Econômica Fiscal – DIEF e imprimir os boletos para pagamento” (CORRÊA, A. P. C. Análise da Súmula 114/STF, vide jurisprudência do STF. *In: VIEIRA, C. S.; FRANCESCETTO, H.; PESCADOR, R. B. (org.). Estudos sobre ITCMD: artigos produzidos pela comissão de direito tributário da OAB/SC com análises práticas e profundidade acadêmica*. Belo Horizonte: Dialética, p. 161-162, 2021).

46 “Art. 8º O imposto será calculado pelo próprio sujeito passivo que fica obrigado a antecipar o seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a extinção do crédito tributário a ulterior homologação pela Fazenda Pública.”

O primeiro ponto a ressaltar é que o Regulamento do ITCM não pode dispor sobre a base de cálculo do tributo em homenagem à legalidade, e aqui cabe uma analogia com o que ficou decidido para o IPTU, tributo para o qual a “planta genérica de valores” deve decorrer de lei, não sendo assim possível estabelecê-la por decreto⁴⁷. O segundo ponto, mesmo que superada a questão da forma de como dever ser fixada a “pauta de valores”, é que não pode ser ela tida como absoluta, uma vez que o contribuinte sempre poderá demonstrar que, na transmissão em questão, o “valor venal” dos bens e direitos foi diferente do cadastro⁴⁸.

No lançamento por homologação, deve o sujeito passivo informar o valor venal dos bens e direitos transmitidos, e, evidentemente, uma trava prévia ao valor desses bens e direitos, principalmente se ancorada em um cadastro de ITBI, não pode prosperar. Agora, até seria possível que fosse instituída uma modalidade mista, quando, acima de determinados valores, seria permitido ao empregado o autolancamento, sujeitando-se à homologação posterior no prazo decadencial, mas, por outro lado, se os valores dos bens e direitos estiverem abaixo de um piso (estabelecido corretamente por lei), a questão seria resolvida, então, pela via do lançamento por declaração, quando o sujeito passivo prestaria informações ao Fisco, que, se as entender omissas ou não merecedoras de fé, poderia arbitrar o valor desses bens e direitos mediante processo regular, com a possibilidade de contraditório⁴⁹. Contudo, de modo algum é possível que, como no caso em tela, seja disponibilizado ao sujeito passivo uma única forma de constituir o crédito tributário – sob pena de autuação ou não conclusão do processo de inventário – que não permita a indicação do correto valor venal dos bens e direitos em razão da fixação de um piso.

47 “É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais.” (STF, RE 648245, Tribunal Pleno, Rel. Gilmar Mendes, J. 01.08.2013, acórdão eletrônico repercussão geral – mérito DJe-038, divulg. 21.02.2014, publ. 24.02.2014)

48 “[...] o único meio de as PGVs [planta geral de valores] serem válidas é reconhecer o seu caráter de presunção relativa, derrotáveis por impugnação no caso concreto, salvo em hipóteses contrafáticas de direito de opção do contribuinte por consensualização, exemplo que desconhecemos na prática nacional.” (CUNHA, C. R. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 718. Coleção Direito Tributário) (esclarecemos entre colchetes).

49 CTN: “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. [...] Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

9 SOLUÇÃO À CONSULTA

As bases para uma adequada solução à consulta que nos foi formulada, quanto ao ITCM, estão dadas e assim é possível concluir que:

1. Apesar de o critério material do imposto ser o aceite de herança ou legado, e a legislação aplicável a vigente na abertura da sucessão, o imposto somente é devido depois de constituído o crédito tributário.
2. Tradicionalmente, o crédito tributário é constituído nos próprios autos do processo de inventário, mas, no Estado de Santa Catarina, deve ocorrer pela via do autolancamento, quando o sujeito passivo presta as informações necessárias no sítio eletrônico da fazenda estadual, para, na sequência, gerar a guia de pagamento, com a obrigação de recolhimento sem qualquer conferência prévia em 30 dias.
3. Por seu turno, se não há nenhuma incorreção em que seja o tributo constituído pela via do autolancamento, não se pode dizer o mesmo quanto ao limite estabelecido de que o valor declarado não pode ser inferior ao cadastro municipal do ITBI. Primeiro porque tal exigência consta somente no Regulamento do imposto, o que contraria a legalidade tributária; segundo, a base de cálculo do tributo é o “valor venal” dos bens e direitos, não sendo possível, assim, obrigar o sujeito passivo a declarar outro valor que não ele apenas porque menor que no cadastro municipal, o qual, inclusive, já foi declarado inconstitucional para fins da cobrança do próprio ITBI.
4. Agora, de ser a base de cálculo do imposto o “valor venal”, isso não implica que haja uma vinculação necessária com o cadastro do IPTU, uma vez que, em razão da autonomia federativa, o estado não está enlaçado ao determinado pelo município.
5. É constitucional a disposição de alíquotas progressivamente em razão da variação positiva da base de cálculo do imposto em questão.

Isso é, s.m.j., o que me parece.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

AVEIRO, J. da C. R. *A regra-matriz de incidência do imposto em razão da morte*. 143f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018.

BALEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de: Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, A. F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

CARRAZZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, P. de B. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, P. de B. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, P. de B. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CORRÊA, A. P. C. Análise da Súmula 114/STF, vide jurisprudência do STF. In: VIEIRA, C. S.; FRANCESCHETTO, H.; PESCADOR, R. B. (org.). *Estudos sobre ITCMD: artigos produzidos pela comissão de direito tributário da OAB/SC com análises práticas e profundidade acadêmica*. Belo Horizonte: Dialética, p. 153-170, 2021.

COSTA, V. da. Imposto sobre transmissão *causa mortis*: alíquota seletiva em razão do grau de parentesco. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, a. 4, v. 17, p. 163-190, mar./abr. 2019.

COSTA, V. da. Jubileu da “Teoria da norma tributária”, de Paulo de Barros Carvalho. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 9, v. 42, p. 245-275, jul./set. 2024.

COSTA, V. da. Reidi – Noções gerais e natureza jurídica: um estudo sobre isenção e suspensão. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, a. 39, n. 47, p. 461-497, 1º quadrimestre 2021.

COSTA, V. da. *Teoria trilógica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2024.

CUNHA, C. R. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021. (Coleção Direito Tributário).

FALCÃO, A. de A. *Introdução ao direito tributário*. Atualização de: Flávio Bauer Novelli. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FERNANDES, R. C. P. V. *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. 3. ed. São Paulo: RT, 2013.

LIMA, J. A. F. L. de. Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação: regra-matriz e aspectos controversos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 87, p. 255-284, [2002].

MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, M. G. Comentários aos arts. 205 a 218. In: FREITAS, V. P. de (coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 1116-1160, 2013.

PRADO, C. E. *Imposto sobre herança*. São Paulo: Verbatim, 2009.

RODRIGUES, M. T. M. Arts. 35 a 42, In: MARTINS, I. G. da S. (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, p. 275-309, 2002.

SANTI, E. M. D. de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTI, G. *Lançamento tributário em autos judiciais*. São Paulo: Baraúna, 2014.

SILVA, De P. e. *Vocabulário jurídico*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SOARES, M. D. *O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD): e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SOUZA, C. *Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação: aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. Mafra: Nitram, 2014.

VALLE, M. D. T. do; COSTA, V. da. A estrutura da norma tributária: os critérios temporal e espacial do conseqüente normativo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 2, v. 7, p. 201-221, jul./ago. 2017.