



APROVAÇÃO DO TEXTO SUBSTITUTIVO DO PLP 108/2024 PELO SENADO FEDERAL E AS ALTERAÇÕES RELATIVAS AO ITCMD

Em 30/09/2025, o Senado Federal aprovou o texto substitutivo do Projeto de Lei Complementar nº 108 de 2024 (PLP nº 108) alterando diversas leis e decretos, em mais um passo na jornada de implementação da Reforma Tributária, tema abordado em nosso último Tax Alert.

Dentre as alterações pretendidas pelo PLP nº 108, está prevista relevante modificação na redação atual do Código Tributário Nacional no que se refere ao Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (**ITCMD**), cuja competência é outorgada aos Estados e ao Distrito Federal pela Constituição Federal (art. 155, I).

O PLP estabelece critérios nacionais para a definição das regras de incidência, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas e momento e local de ocorrência do fato gerador, suprindo determinadas lacunas existentes até então, bem como restringindo a autonomia legislativa dos Estados e Distrito Federal. Vejamos a seguir.

ITCMD pelas normas em vigor (já atualizadas pela Emenda Constitucional no 132/2023)

O ITCMD incide sobre a transmissão causa mortis e na doação de quaisquer bens ou direitos e pode ser instituído por lei ordinária dos estados e distrito federal, **salvo nos casos em que o doador tiver domiciliado ou for residente no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior**, hipóteses em que a Constituição Federal outorgou a sua regulamentação por Lei Complementar.

Além disso, para a incidência do ITCMD, a Constituição Federal prevê uma diferenciação relativamente aos bens imóveis e aos bens móveis, sendo:

- (i) **em relação a bens imóveis**, é devido o ITCMD ao Estado (ou DF) em que localizado o bem; e
- (ii) **em relação a bens móveis, títulos e créditos**, é devido o ITCMD ao Estado (ou DF) onde era domiciliado o de cujus, ou tiver domicílio o doador¹

Quanto aos ativos no exterior, a Emenda Constitucional nº 132 dispõe que, até o advento da Lei Complementar que regule a questão, incidirão as seguintes regras relativas ao ITCMD:

- (i) **se o doador tiver residência ou domicílio no exterior e**
 - o donatário tiver domicílio no Brasil, o imposto compete ao Estado (ou DF) de domicílio do donatário
 - o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, o imposto compete ao Estado (ou DF) em que se encontrar o bem
- (ii) **se o de cujus possuía bens no exterior, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior**
 - o imposto será devido ao estado (ou DF) onde o de cujus era domiciliado, se no Brasil
 - o imposto será devido ao estado (ou DF) em que domiciliado o sucessor ou legatário, se o de cujus era domiciliado ou residente no exterior
- (iii) **em todos os casos em que envolver bens imóveis situados no Brasil**, o imposto será devido ao Estado (ou DF) em que localizado o bem, não importando, portanto, o domicílio do de cujus ou do doador, mas sim a localidade geográfica do bem imóvel.

¹ Essa norma já é atualizada pela Emenda Constitucional 132/23, antes a regra era a seguinte: “relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”

Aliás, desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, o ITCMD será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

A base de cálculo do ITCMD é, segundo artigo 38 do CTN, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, enquanto a alíquota deve respeitar o máximo decidido por resolução do Senado Federal, que, pelo patamar atual, é de 8%.

As hipóteses de não incidência atuais incluem:

- (i) doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino; e
- (ii) transmissões e doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

O que muda com o PLP 108:

(i) Elenco de hipóteses de incidência não previstas no CTN:

- Excesso de meação ou de quinhão: A divisão de patrimônio em partilha ou adjudicação (em inventário, divórcio ou dissolução de condomínio) na qual um dos cônjuges, companheiros ou herdeiros receba patrimônio superior à sua fração ideal;
- transferência gratuita de bens incorpóreos, incluindo quotas ou ações de sociedade;
- remissão de obrigação oriunda de atos onerosos entre pessoas vinculadas;
- transferência gratuita de frutos não usufruídos pelo usufrutuário para o nuproprietário;
- reversão gratuita da titularidade de bens e direitos objeto de *trust* no exterior em favor do beneficiário, em razão de fato não relacionado diretamente ao falecimento do instituidor;
- transmissão declarada como onerosa em simulação a ato gratuito (presume-se esta simulação quando a transmissão “onerosa” ocorre para pessoa que não comprove capacidade financeira ou que seja vinculada ao real destinatário da liberalidade);
- transmissões causa mortis e doação decorrentes de contratos no exterior com características similares às do *trust*, bem como aos contratos de fidúcia no País que vierem a ser instituídos com características similares.

(ii) Momento de Ocorrência do Fato Gerador

- **Transmissão causa mortis:** regra geral, na data do óbito e independentemente da instauração de inventário ou arrolamento.
- **Doação:** na data da celebração do contrato, da formalização do título translativo (como escritura pública), da instituição de usufruto, da renúncia em favor de pessoa determinada, da homologação da partilha ou adjudicação do excesso de meação/quinhão, ou do registro do ato de transmissão de quotas/patrimônio em órgãos competentes (junta comercial, cartório de registro, etc.).

(iii) Base de Cálculo

- A base de cálculo do ITCMD passa a ser **o valor de mercado do bem ou do direito transmitido** e não mais o valor venal, sendo permitida deduções das dívidas do espólio.
- **Para aplicações financeiras**, a base de cálculo corresponde ao valor de mercado da aplicação na data do fato gerador.
- **Para bens financiados ou adquiridos em consórcios** cálculo é o valor do bem coberto por seguro prestamista, ou o valor de mercado do bem subtraído do valor presente do saldo devedor.
- **Para participações societárias:**
 - negociadas em mercados organizados (Bolsa): cotação de fechamento do dia anterior ao da avaliação, desde que haja mercado ativo nos 90 dias anteriores;
 - nos demais casos (ações não listadas, quotas): valor de mercado dos bens que compõem o patrimônio líquido da empresa, acrescido do valor de mercado do fundo de comércio, conforme estabelecido na legislação do ente tributante.
- **Doações Sucessivas:** Em caso de sucessivas doações entre o mesmo doador e donatário, dentro do prazo definido na legislação estadual/distrital, os valores de todas as transmissões serão considerados. O valor do imposto devido será recalculado a cada nova doação pela adição dos valores dos bens anteriormente transmitidos à base de cálculo. O valor a recolher será o imposto devido total, deduzidos os valores de ITCMD já recolhidos, observada a progressividade da alíquota.

(iv) Alíquotas

As alíquotas do ITCMD serão progressivas em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação, como já prevê atualmente a Constituição Federal, e devem observar a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal. A alíquota aplicável é a vigente no momento da abertura da sucessão (causa mortis) ou no momento da doação.

(v) Competência

A competência para instituir e exigir o imposto depende da natureza e localização do bem e do domicílio das partes, tendo o PLP 108 previsto expressamente a incidência do ITCMD na herança e doações ocorridas no exterior.

Confirmam-se as regras de competência para a imposição do ITCMD:

Bem ou Direito	Localização	Ente Federativo Competente
Imóveis e direitos a eles relativos	Situados no Brasil	O Estado ou DF da situação do bem.
Imóveis situados no exterior	<u>De cujus</u> /Doador domiciliado no Brasil	O Estado ou DF do domicílio do <u>de cujus</u> ou do doador.
Imóveis situados no exterior	<u>De cujus</u> /Doador domiciliado no exterior	O Estado ou DF do domicílio ou residência do sucessor ou donatário.
Bens móveis, créditos e incorpóreos	<u>Causa mortis: de cujus</u> domiciliado no Brasil	O Estado ou DF de domicílio do <u>de cujus</u> .
Bens móveis, créditos e incorpóreos	<u>Causa mortis: de cujus</u> domiciliado no exterior	O Estado ou DF de domicílio do sucessor.
Bens móveis, créditos e incorpóreos	Doação: doador domiciliado no Brasil	O Estado ou DF de domicílio do doador.
Bens móveis, créditos e incorpóreos	Doação: doador domiciliado no exterior	O Estado ou DF de domicílio do donatário.
Bens móveis, créditos e incorpóreos	Transmitente e receptor domiciliados no exterior	O Estado ou DF onde os bens se localizarem no Brasil.

(vi) Fiscalização e Cooperação: Há previsão de cooperação entre entes.

- O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), os Tribunais de Justiça (TJs) e as administrações tributárias podem celebrar convênios para compartilhar informações sobre processos que envolvam transmissão (arrolamento, inventário, divórcio, etc.);
- a Secretaria Receita Federal do Brasil (RFB) deverá disponibilizar, mediante convênio, acesso controlado e rastreável aos servidores das administrações tributárias estaduais/distritais a informações econômico-fiscais relacionadas a transmissões;
- órgãos ou entidades (públicas ou privadas) perante os quais se processe o registro de transmissão sujeita ao ITCMD passam a ser obrigados a prestar informações aos Fiscos estaduais/distritais.

(vii) Imunidade e/ou não incidência:

- Operações com livros, jornais, periódicos e papel; fonogramas nacionais (imunidade);
- extinção de usufruto e consolidação de propriedade ao instituidor (não incidência);
- benefícios de previdência privada, seguros e pecúlios (não incidência);
- extinção de fideicomisso (não incidência); e
- *trusts*: transmissões ao *trustee* ou do *trustee* ao beneficiário (não incidência, regra geral).

Quadro Comparativo: ITCMD - Regras Atuais vs. PLP 108/24

Tópico	Regras em Vigor (Atualizadas pela EC 132/2023)	Alterações Propostas pelo PLP 108/24
Incidência	Incide sobre a transmissão causa mortis e na doação de quaisquer bens ou direitos e compete à cada Estado/DF dispor sobre definição de incidência. Não há Lei Complementar que autorize o ITCMD sobre doação e herança no exterior.	Novas hipóteses: Excesso de meação ou de quinhão em partilha ou adjudicação (inventário, divórcio, dissolução de condomínio). Transferência gratuita de bens incorpóreos (incluindo quotas ou ações de sociedade). Remissão de obrigação oriunda de atos onerosos entre pessoas vinculadas. Reversão gratuita da titularidade de bens e direitos objeto de trust no exterior. Transmissão declarada como onerosa em simulação a ato gratuito. Contratos no exterior com características similares às do trust, bem como contratos de fidúcia no País com características similares.
Base de Cálculo	Valor venal dos bens ou direitos transmitidos (Art. 38 do CTN).	Valor de mercado do bem ou do direito transmitido. Permite deduções e aplicações das dívidas do de cujus. Aplicações Financeiras: BC corresponde ao valor de mercado da aplicação na data do fato gerador. Bens Financiados/Consórcios: BC é o valor do bem coberto por seguro prestamista, ou o valor de mercado subtraído do valor presente do saldo devedor.
Base de Cálculo Participações Societárias	Valor venal (regra geral).	Negociadas em mercados organizados (Bolsa): cotação do dia anterior à avaliação, se houver mercado ativo nos 90 dias anteriores. Empresas não listadas: valor de mercado dos bens que compõem o patrimônio líquido, acrescido do valor de mercado do fundo de comércio.
Base de Cálculo Doações Sucessivas entre o mesmo doador e donatário	Não há regra geral sobre o tema.	O imposto será recalculado pela adição dos valores dos bens anteriormente transmitidos à base de cálculo, observada a progressividade da alíquota.
Momento do Fato Gerador	Regras definidas pela legislação estadual, gerando lacunas e divergências (a exemplo do Tema 1.048 do STJ).	Transmissão Causa Mortis: Data do óbito, regra geral. Doação: Na data da celebração do contrato, formalização do título translativo, instituição de usufruto, renúncia em favor de pessoa determinada, homologação da partilha/adjudicação do excesso de meação/quinhão, ou registro do ato de transmissão de quotas/patrimônio em órgãos competentes.
Alíquotas	Alíquota máxima fixada por resolução do Senado Federal (atualmente 8%). Progressividade em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.	As alíquotas serão progressivas em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação. A alíquota aplicável é a vigente no momento da abertura da sucessão (causa mortis) ou no momento da doação.
Competência (Bens no Exterior)	A Constituição Federal exige lei complementar para regulamentar casos de heranças e doações no exterior.	O PLP 108 prevê expressamente a incidência do ITCMD na herança e doações no exterior. As regras de competência passam a ser detalhadas e uniformizadas

É importante notar que o PLP 108, aprovado pelo Senado Federal em 30/09/2025, retornou à Câmara dos Deputados para nova apreciação, em regime de urgência, em 15/10/2025, e a análise está pendente e ainda sem previsão de inclusão em pauta.

Para qualquer esclarecimento adicional sobre o assunto, favor entrar em contato conosco através do e-mail tributario@novotny.com.br.

www.novotny.com.br