

Revista Científica Di Fatto, ISSN 2966-4527. Edição 6. Ano: 2026.

Submissão em: 21/01/2026

Aprovação em: 21/01/2026

Publicado em: 21/01/2026

Disponível em: <https://revistadifatto.com.br/artigos/a-incidencia-do-itcmd-sobre-bens-no-exterior-e-a-ec-132-2023-analise-critica-a-luz-da-teoria-da-nulidade-e-do-tema-825-rg-do-stf/>

A incidência do ITCMD sobre bens no exterior e a EC 132/2023: análise crítica à luz da teoria da nulidade e do Tema 825 RG do STF

GUILHERME JORGE DE SOUZA CORREIA

Auditor Fiscal da Receita do Estado do Rio de Janeiro. Ex-Procurador do Município de São Paulo. Bacharel em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Mestre em ciência e tecnologia nucleares pela Comissão Nacional de Energia Nuclear (CNEN). Engenheiro Eletricista pelo Instituto Militar de Engenharia (IME).

Resumo

O presente estudo analisa a (in)validade das leis estaduais que instituem o ITCMD sobre transmissões com elementos de conexão internacional (ITCMD-EX) frente à Emenda Constitucional nº 132/2023. O problema central decorre da omissão legislativa federal na edição da lei complementar exigida pelo art. 155, § 1º, III, da CF/88, o que culminou na declaração de inconstitucionalidade de diversas normas estaduais pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 825 de Repercussão Geral e nas ADIs 6828 e 6830. O objetivo desta pesquisa é investigar se a regra de transição do art. 16 da EC 132/2023 é capaz de convalidar tais diplomas ou se a teoria da nulidade impede sua aplicação superveniente. Os resultados indicam que o ordenamento brasileiro rejeita o fenômeno da constitucionalidade superveniente, considerando atos inconstitucionais como nulos de pleno direito e natimortos. Conclui-se que a EC 132/2023 não purga o vício de origem de normas declaradas nulas, sendo indispensável a edição de novas leis ordinárias pelos Estados para o exercício legítimo da competência tributária, em estrita observância ao princípio da legalidade.

Palavras-Chave: ITCMD. Lei Complementar. Tema 825-STF. EC 132/2023. Teoria da Nulidade. Legalidade Tributária.

Abstract

This study analyzes the (in)validity of state laws establishing the ITCMD on transmissions with international connection elements (ITCMD-EX) in light of Constitutional Amendment No. 132/2023. The central problem arises from the federal legislative omission in enacting the complementary law required by Art. 155, § 1, III, of the 1988 Federal Constitution, which resulted in the declaration of unconstitutionality of several state norms by the Supreme Federal Court in Theme 825 of General Repercussion and ADIs 6828 and 6830. The objective of this research is to investigate whether the transition rule of art. 16 of EC 132/2023 is capable of validating such statutes or if the theory of nullity prevents its supervenient application. The results indicate that the

Brazilian legal system rejects the phenomenon of supervenient constitutionality, considering unconstitutional acts as null and void and stillborn. It concludes that EC 132/2023 does not purge the original vice of norms declared null, making the enactment of new ordinary laws by the States indispensable for the legitimate exercise of tax competence, in strict compliance with the principle of legality.

Keywords: ITCMD. Complementary Law. Theme 825-STF. EC 132/2023. Theory of Nullity. Tax Legality.

INTRODUÇÃO

O imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) é um tributo de competência estadual previsto no art. 155, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Há controvérsia sobre a constitucionalidade de leis estaduais que instituem o ITCMD nos casos em que o doador é domiciliado no exterior e nos casos em que o de cuius possuía bens, era domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior. Isso porque, de acordo com o art. 155, §1º, III, alíneas “a” e “b”, da CF/88, a definição do ente competente para a instituição nessas hipóteses depende de lei complementar federal. Para os fins desse artigo, nomeia-se o imposto incidente nessas hipóteses como ITCMD-EX.

O tema já foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal algumas vezes, como no tema 825 da Repercussão Geral, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6828 e na ADI 6830, mas ganhou novos contornos a partir da vigência da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (EC nº 132/2023), conhecida por realizar a reforma tributária e alterar significativamente o Sistema Tributário Nacional.

Esse artigo tem por objetivo analisar a jurisprudência do STF sobre o assunto, bem como verificar a possibilidade de os entes federativos exigirem o ITCMD-EX para fatos geradores posteriores à vigência da EC nº 132/2023 com fundamento em suas leis ordinárias editadas antes da EC nº 132/2023, isto é, sem necessidade de edição de novas leis.

METODOLOGIA

A presente pesquisa adota uma abordagem qualitativa e aplicada, de natureza descritiva e explicativa, voltada à análise do ordenamento jurídico brasileiro no que se refere à incidência do ITCMD sobre transmissões com elementos de conexão internacional. O procedimento técnico central consiste na pesquisa bibliográfica e documental, com base no exame de fontes primárias e secundárias, especialmente a Constituição Federal de 1988, a Emenda Constitucional nº 132/2023, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e a doutrina tributária e constitucional especializada.

Emprega-se o método dedutivo, partindo-se das premissas gerais da teoria da nulidade dos atos inconstitucionais e dos requisitos do fenômeno da recepção normativa para alcançar conclusões específicas acerca da (in)validade das leis estaduais instituidoras do ITCMD-EX. A investigação ancora-se na análise dogmático-jurídica, que busca interpretar normas constitucionais, leis infraconstitucionais e precedentes judiciais, a fim de reconstruir o quadro teórico da competência tributária em situações de extraterritorialidade.

O corpus jurisprudencial da pesquisa compreende, como base documental principal, as decisões do STF proferidas no Tema 825 da Repercussão Geral (RE 851.108) e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6828 e 6830. Tais precedentes são submetidos a uma análise crítico-normativa à luz do novo parâmetro constitucional introduzido pelo art. 16 da Emenda Constitucional nº 132/2023.

Por fim, a abordagem metodológica avalia a eficácia temporal das normas tributárias por meio do confronto entre o dogma da nulidade absoluta dos atos inconstitucionais e a inadmissibilidade da constitucionalidade superveniente no sistema jurídico brasileiro, permitindo verificar a necessidade de nova atividade legislativa estadual para o exercício legítimo da competência tributária.

O ITCMD E A RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidindo sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos (Mendes & Branco, 2023). No entanto, o constituinte originário estabeleceu uma reserva de lei complementar federal, no art. 155, § 1º, III, para regular a competência de sua instituição em cenários com elementos de conexão internacional: (a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; e (b) se o de cujus possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado no estrangeiro (Harada, 2020; Paulsen, 2020).

A função dessa lei complementar, conforme Calmon (2020), é atuar como um agente normativo ordenador, visando especificamente dirimir conflitos de competência e estabelecer normas gerais (Calmon, 2020). A ausência dessa norma nacional por mais de três décadas gerou o que a doutrina classifica como uma síndrome de inefetividade, impedindo que os Estados exercessem validamente sua competência tributária nessas hipóteses específicas (Harada, 2020).

CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDENCIAL: TEMA 825, ADI 6828 E ADI 6830

O Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou o entendimento de que os entes federados não possuem competência legislativa plena para suprir a omissão do legislador complementar federal no ITCMD-EX. No Tema 825 de Repercussão Geral (RE 851.108), a Corte fixou a tese de 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”.

Este entendimento foi reafirmado em sede de controle concentrado. Na ADI 6.828, o STF declarou a inconstitucionalidade de normas do Estado de Alagoas que previam a cobrança sem a baliza nacional, destacando que tal prática ofende o princípio da legalidade tributária (STF, ADI 6.828, 2022).

De igual modo, na ADI 6.830, a Corte anulou dispositivos da Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo, reforçando que a lei complementar é o diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos Estados nessas situações de extraterritorialidade (STF, ADI 6.830, 2022).

TEORIA DA NULIDADE E O VÍCIO DE NASCIMENTO

Um consenso fundamental na literatura jurídica brasileira, sob influência do sistema norte-americano, é a adoção da teoria da nulidade para atos inconstitucionais (Lenza, 2021). De acordo com Mendes e Branco (2023), a inconstitucionalidade importa em nulidade absoluta e invalidez desde a edição da norma. No caso do ITCMD-EX, as leis estaduais editadas antes da baliza federal possuem um vício de origem ou vício congênito (orgânico de competência), sendo consideradas desprovidas de validade jurídica desde a origem (Lenza, 2021; Harada, 2020).

Harada (2020) classifica tais normas como “solamente inconstitucionais” por regularem diretamente preceito constitucional dependente de lei complementar nacional. Como a declaração de inconstitucionalidade tem natureza declaratória, ela reconhece que o ato nunca chegou a produzir efeitos válidos no plano da validade jurídica (Lenza, 2021).

A REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023)

A Emenda Constitucional n. 132/2023 introduziu uma norma de transição para suprir a inércia legislativa federal. O artigo 16 da referida emenda define critérios temporários de competência espacial até que a lei complementar seja editada:

“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;”

Doutrinariamente, tais regras de transição visam auxiliar na acomodação entre ordens jurídicas e neutralizar vícios legislativos (Mendes & Branco, 2023). No entanto, surge a contradição sobre a possibilidade de as leis estaduais antigas serem “aproveitadas” sob o novo fundamento de validade.

NÃO RECEPÇÃO E A REJEIÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE

A diferenciação entre os institutos da recepção e da constitucionalidade superveniente fundamenta-se na higidez da norma no momento de sua criação e na natureza do vício que a acomete. O fenômeno da recepção é compreendido como um princípio de continuação do ordenamento jurídico, pelo qual normas infraconstitucionais pré-existentes, que foram validamente editadas e estavam em vigor sob o regime anterior, continuam a produzir efeitos por guardarem compatibilidade material (de conteúdo) com a nova ordem constitucional (Lenza, 2021; Paulsen, 2020). Segundo a teorização de Kelsen, aceita pela doutrina majoritária, nessas situações o conteúdo da norma permanece o mesmo, ocorrendo apenas a alteração do seu fundamento de validade, que passa a ser a nova Constituição (Mendes & Branco, 2023). Para que a recepção ocorra, a norma deve possuir, obrigatoriamente, compatibilidade formal e material perante a Constituição sob cuja regência foi produzida, pois o sistema jurídico só admite receber o que existe validamente no momento da transição (Lenza, 2021; Mendes & Branco, 2023).

Por outro lado, a constitucionalidade superveniente caracteriza-se pela tentativa de validar uma lei que já “nasceu maculada” por um vício de inconstitucionalidade (seja formal ou material), processo este que é inadmitido no ordenamento brasileiro (Lenza, 2021). De acordo com a teoria da nulidade (sistema norte-americano) adotada pelo Supremo Tribunal Federal, o ato inconstitucional possui um vício congênito que o torna nulo de pleno direito (Lenza, 2021; Mendes & Branco, 2023). Por possuir um vício de nascimento insanável e incurável, a norma nula não pode ser “consertada” ou purgada de sua invalidade originária apenas porque uma mudança constitucional posterior removeu o obstáculo que a tornava inválida (Mendes & Branco, 2023; Lenza, 2021). Em suma, enquanto a recepção revalida atos hígidos, a constitucionalidade superveniente pretendia, sem sucesso, a convalidação de atos juridicamente inexistentes no plano da validade (Lenza, 2021; Mendes & Branco, 2023).

O ordenamento jurídico brasileiro rejeita o fenômeno da constitucionalidade superveniente (Lenza, 2021; Mendes & Branco, 2023). Isso significa que uma lei que nasceu inconstitucional (como as leis instituidoras do ITCMD-EX) não se torna válida apenas porque uma mudança constitucional posterior removeu o obstáculo original. Conforme Lenza (2021), o vício *ab origine* nulifica a lei, sendo impossível sua correção pelo fenômeno da recepção.

Já para que ocorra a recepção, é necessário que sejam cumpridos os seguintes requisitos cumulativos: a norma deve estar em vigor de forma válida no momento da nova ordem constitucional; deve possuir compatibilidade formal e material perante a Constituição sob a qual foi editada (Lenza, 2021; Mendes & Branco, 2023).

Visto que as leis estaduais anteriores são nulas *ab initio* pela vedação compreendida pelo STF no Tema 825 RG, elas carecem de validade originária, o que impede tecnicamente sua recepção pela EC 132/2023.

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A NECESSIDADE DE NOVA LEI

A instituição de qualquer tributo é submetida ao princípio da reserva legal estrita (art. 150, I, CF/88), exigindo lei em sentido formal e material (Harada, 2020; Calmon, 2020). Paulsen (2020) reforça que a instituição do tributo exige a definição de todos os seus elementos (fato gerador, base de cálculo e alíquota) pelo ente competente.

Assim, embora a disposição transitória prevista no art. 16 da EC 132/2023 outorgue a competência para a instituição do tributo durante o período de ausência da lei complementar federal requerida pela Constituição, o exercício do *jus tributandi* exige que os Estados editem novas leis ordinárias sob o novo parâmetro constitucional. A tentativa de aplicar leis natimortas violaria a segurança jurídica e a proteção da confiança, pois atos nulos não podem ser “ressuscitados” para fundamentar cobranças sobre fatos geradores novos (Mendes & Branco, 2023).

CONCLUSÃO

Em suma, identifica-se que há vício de inconstitucionalidade insanável que impede a recepção ou convalidação automática das leis estaduais anteriores pela EC 132/2023. A literatura e a jurisprudência (Tema 825 e ADIs 6828 e 6830) convergem para a necessidade de nova atividade legislativa estadual, em estrita observância ao princípio da legalidade, para que a cobrança do ITCMD-EX seja legítima sob a égide da nova Reforma Tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jan 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 20 jan 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.828 Alagoas. Relator: Min. André Mendonça. Brasília, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6167830>. Acesso em: 20 jan 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.830 São Paulo. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6167916>. Acesso em: 20 jan 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 851.108 São Paulo. Tema 825 de Repercussão Geral. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=825>. Acesso em: 20 jan 2026.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

LENZA, Pedro. Direito constitucional. 25. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. (Coleção Esquematizado).

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. (Série IDP – Linha Doutrina).

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.