



Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

**Disciplina:** TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E PROCESSO TRIBUTÁRIO (DEF0516)

# **IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)**

**26/09/2016**

## HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS E DIREITOS

**1809** – Introdução do imposto sucessório (“décima de heranças e legados”) e do imposto de transmissão *inter vivos* (“sisa”)

**1832** – Atribuição do imposto *causa mortis* à receita provincial, e do *inter vivos* à receita geral.

**1891** – Atribuição de competência exclusiva aos Estados, com a denominação genérica de “Imposto de Transmissão de Propriedade”.

**1934** – Manteve a competência dos Estados, mas dividiu o imposto em (i) *causa mortis* e (ii) *inter vivos*, o que foi mantido pelas Constituições de 1937 e 1946.

**1961** – EC nº5/61 – Competência do imposto de transmissão de imóveis *inter vivos* aos Municípios, mantendo a transmissão *causa mortis* aos Estados.

**1965** – EC nº 1/69 – Agrupou novamente os dois impostos (“Impostos sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos sobre Imóveis”), transferindo a competência aos Estados, o que foi mantido até a Constituição Federal de 1988;

**1988** – Divide novamente o imposto conferindo aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar a transmissão *causa mortis* e doações; e aos Municípios a transmissão onerosa *inter vivos*.

## PERFIL CONSTITUCIONAL DO ITCMD

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (...)

*“O âmbito constitucional do imposto sobre heranças e doações está descrito pelo art. 155, I, da CF de 1988 (...). Na definição do fato gerador do imposto sobre heranças e doações podem ser descritas a transmissão da propriedade de quaisquer bens ou direitos por causa da morte ou por doação. Dele se excluem apenas as transmissões de propriedade de bens por ato oneroso entre vivos”.*



HUGO DE BRITO  
MACHADO

Professor Titular UFCE

- **Doações com encargo:** incide ITCMD ou ITBI?

## CRITÉRIO MATERIAL - ITCMD

- ✓ Transmissão: passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para a outra, seja *causa mortis*, seja por sucessão e doação;
- ✓ Doação: é o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita (art. 538 do CC).
- ✓ Bens: podem ser imóveis ou móveis, nos termos da lei civil (arts. 79 a 83 do CC)



SACHA CALMON  
Professor de Cursos de Pós  
Graduação

### Crítica de Sacha Calmon:

“O fato gerador ou jurígeno do imposto é a transferência patrimonial apenas na aparência. Na verdade o que se tributa são os acréscimo patrimoniais obtidos pelo donatários, herdeiros (inclusive meeiros, sendo o caso) e legatários. Se inexistisse este imposto, a tributação desses acréscimos certamente se daria na área do imposto de renda”

## CRITÉRIO MATERIAL - ITCMD

- Na transmissões *causa mortis* ocorrem **tantos fatos geradores distintos quanto sejam os herdeiros ou legatários**, a teor do par. único do art. 35 do CTN:

*Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:*

*(...)*

*Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.*



SACHA CALMON

Professor de Cursos de Pós  
Graduação

### **Crítica de Sacha Calmon:**

*“Em suma, o monte não é tributado como se fora ele próprio objeto da tributação. **O que se tributa é o acréscimo patrimonial atribuído a cada qual (partilha ou adjudicação)**”.*

## CRITÉRIO TEMPORAL – ITCMD

**01) Transmissão *causa mortis*:** Data do óbito do autor da herança, cuja ocorrência abre-se a sucessão, transmitindo-se desde logo o domínio e a posse da herança aos herdeiros legítimos e testamentários

- É irrelevante o momento da aceitação da herança, em que se dá a efetiva transmissão de bens. Por ficção jurídica os herdeiros entram na posse da herança com a abertura da sucessão.

**02) Doação:** Data da transferência dos bens

- “2. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante o registro do negócio jurídico junto ao ofício competente”  
(REsp 1236816/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 22/03/2012)

# CRITÉRIO TEMPORAL E EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO

*“3. Na sistemática de apuração do ITCMD, há que observar, inicialmente, o disposto no art. 35, parágrafo único, do CTN, segundo o qual, nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.*

*4. Embora a herança seja transmitida, desde logo, com a abertura da sucessão (art. 1.784 do Código Civil), a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação do patrimônio transferido e dos herdeiros ou legatários, para que sejam apurados os "tantos fatos geradores distintos" a que alude o citado parágrafo único do art. 35, sendo essa a lógica que inspirou a edição das Súmulas 112, 113 e 114 do STF.*

*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 (...)*”

(AgRg no REsp 1274227/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/04/2012)

**- Essa distinção entre constituição e exigibilidade do fato gerador impacta a contagem do prazo decadencial?**

# ITCMD E PRAZO DECADENCIAL NAS SUCESSÕES

**TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA:**

173, I - Homologação do inventário X Declaração IR?

150, §4º - Homologação do inventário X Data do óbito?

*"3. A circunstância de o fato gerador ser ou não do conhecimento da Administração Tributária não foi erigida como marco inicial do prazo decadencial, nos termos do que preceitua o Código Tributário Nacional, não cabendo ao intérprete assim estabelecer."*

*(AgRg no REsp 577.899/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJe 21/05/2008).*

*"(...) 3. Consequentemente, enquanto não homologado o cálculo do inventário, não há como efetuar a constituição definitiva do tributo, porque incertos os valores inventariados sobre o qual incidirá o percentual da exação, haja vista as possíveis modificações que os cálculos sofrerão ante questões a serem dirimidas pelo magistrado, nos termos dos arts. 1.003 a 1.011 do CPC. 4. No caso em apreço, homologado o cálculo em 27.6.2008, o prazo decadencial só ocorrerá após 31.12.2013.*

*Agravo regimental improvido. "*

*(AgRg no REsp 1257451/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 13/09/2011)*

## CRITÉRIO ESPACIAL - ITCMD

**Art. 155. § 1.º** O imposto previsto no inciso I:

**BENS IMÓVEIS**

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

**BENS MÓVEIS**

II - 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;

**BENS NO  
EXTERIOR OU  
DOMICÍLIO  
NO EXTERIOR**

III - terá competência para sua instituição **regulada por lei complementar**:

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
- b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

## CRITÉRIO ESPACIAL - ITCMD

**Art. 155. §1º, inc. III** - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

- E na ausência de Lei Complementar?

**Artigo 4º** - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

**LEI Nº 10.705**  
**DO ESTADO DE**  
**SÃO PAULO**

## CRITÉRIO ESPACIAL - ITCMD



Tribunal de Justiça de São Paulo  
Poder Judiciário

“APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. Transmissão sucessória de bens localizados no exterior. ITCMD. Incidência. **Impossibilidade. Exação que depende da edição de lei complementar**, conforme decidido pelo Órgão Especial em incidente de inconstitucionalidade. Sentença que concedeu a segurança mantida. Recurso e reexame necessários não providos.”

*(TJ-SP. Apelação nº 1011738-52.2013.8.26.0053, Relator(a): Paulo Galizia, 10ª Câmara de Direito Público, Data do julgamento: 29/09/2014, Data de registro: 01/10/2014)*

“ANULAÇÃO DE DÉBITO FISCAL. Repetição do indébito. ITCMD. Doação em dinheiro, realizada em 2013, por pessoa residente no exterior, a pessoa residente no Brasil. Imposto indevido. **Ausência de lei complementar sobre competência para a sua instituição, exigida pelo artigo 155, § 1º, III, "a", da Constituição Federal. Inconstitucionalidade do artigo 4º, II, b, da Lei Estadual 10705/2000**, reconhecida pelo Órgão Especial desta Corte. Demanda procedente. Recurso a que se nega provimento.”

*(TJ-SP. Apelação nº 1010734-68.2014.8.26.0562, Relator(a): Edson Ferreira, 12ª Câmara de Direito Público, Data do julgamento: 29/09/2014, Data de registro: 29/09/2014)*

## CRITÉRIO ESPACIAL - ITCMD

- **SUPREMO ANALISARÁ COBRANÇA SOBRE DOAÇÕES DE ESTRANGEIROS (21/09/2015)**

O Supremo Tribunal Federal (STF) vai decidir se os Estados podem estabelecer normas sobre a incidência de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) para casos envolvendo **doadores com residência ou domicílio no exterior**. Os ministros **reconheceram recentemente a repercussão geral** de um processo sobre o assunto. Ainda não há data para o julgamento.

**As normas foram editadas pelos Estados por falta de lei complementar para regulamentar a questão que inclui inventário processado no exterior**. O ITCMD está previsto no artigo 155 da Constituição Federal. (...) *O subprocurador geral do Estado de São Paulo da Área do Contencioso Tributário Fiscal, Eduardo José Fagundes, sustenta, porém, que o Estado pode legislar sobre o ITCMD, por ser um imposto de competência estadual.*

(...)

Várias legislações estaduais estabelecem a incidência do ITCMD em casos semelhantes, segundo afirmou o relator do processo no Supremo, ministro Dias Toffoli, em sua manifestação. "A matéria de fundo é constitucional e possui repercussão geral", disse o ministro, que foi acompanhado à unanimidade pelos demais ministros.

## CRITÉRIO PESSOAL – ITCMD

**Art. 42.** Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

- É livre o legislador ordinário para definir quem será o sujeito passivo (contribuinte e/ou responsável) da obrigação tributária?

*“Na ausência de dispositivo constitucional a respeito, o legislador da entidade tributante tem relativa liberdade para definir o contribuinte desse imposto. Em se tratando de herança, logicamente deve ser o contribuinte o herdeiro, ou legatário. Em se tratando de doação, o contribuinte pode ser, em princípio, tanto o doador como o donatário”.*



HUGO DE BRITO  
MACHADO  
Professor Titular UFCE

## BASE DE CÁLCULO - ITCMD

**Art. 38.** A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

- **Valor venal dos bens**: Valor do imóvel segundo condições usuais de mercador (determinado com base no Cadastro Imobiliário Municipal ou nos preços correntes no mercado).
- Em princípio, será aquele que servir de base para o IPTU e para o ITR, podendo ser requerida a avaliação judicial dos bens.
- não é o valor venal do imóvel por inteiro, mas apenas o valor da parte efetivamente transmitida que deve ser levada em conta. **Retira-se da base de cálculo a meação do cônjuge**, que já o pertencia desde o início.

# BASE DE CÁLCULO - ITCMD

## Avaliação dos bens – ITCMD x IR (ganho de capital)

*Lei nº 9.532/97. Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.*

*§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.*

*“A capacidade contributiva (...) não pode ser invocada. O de cujus não enriqueceu nem obteve acréscimo patrimonial. Os herdeiros e legatários já vão pagar o imposto causa mortis verdadeiro, fundado na capacidade contributiva, e não terão qualquer ganho de capital suscetível de ser objeto do tributo federal.”*



RICARDO LOBO TORRES  
Professor UERJ

## ALÍQUOTAS - ITCMD

**Art. 155.** § 1.º O imposto previsto no inciso I:

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal; (...)

### RESOLUÇÃO DO SENADO Nº 9/92

*Art. 1º A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.*

- Cabe a cada Estado estabelecer, por **lei ordinária**, as alíquotas do ITCMD até o limite previsto pela resolução. A Resolução do Senado, por si, apenas limita a tributação, **não substitui a legislação estadual já existente sobre o imposto** (eventualmente criadas sob a égide da Resolução nº 99/81 que instituiu alíquota máxima de 4%).

# ALÍQUOTA – PROGRESSIVIDADE?



AIRES BARRETO  
Professor de Cursos  
de Pós Graduação

## 1ª CORRENTE:

*“Para frear possíveis abusos do legislador, a Constituição fixou amarras intransponíveis. Estabeleceu que a progressividade somente poderá ser legitimamente adotada (a) em razão de critérios extrafiscais (...) e (b) nas situações expressamente previstas na Constituição Federal”*

---

## 2ª CORRENTE:

*“Ainda, entendemos que, por exigência do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CR), aplicável a progressividade ao ITCMD, na medida da expressão do valor dos bens ou direitos transmitidos ”*



REGINA  
HELENA COSTA  
Ministra STJ e  
Professora PUC/SP

# ALÍQUOTA – PROGRESSIVIDADE?



## Supremo Tribunal Federal:

*(Recurso Extraordinário nº 562.045 – Repercussão Geral)*

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO”

(RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÂRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001)

# SEMINÁRIO

## Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

1) A transmissão de quaisquer bens ou direitos por meio de doação acarreta um aumento efetivo do patrimônio do donatário. É possível, desta maneira, que haja a incidência concomitante do Imposto sobre a Renda e do ITCMD quando da transferência de patrimônio por meio de doação? Fundamente sua resposta.

2) É possível a utilização, para fins de cálculo do ITCMD devido numa transmissão causa mortis de terreno rural, do valor médio da terra de segunda divulgado pelo IEA – Instituto de Economia Agrícola, desprezando-se os valores informados pelo contribuinte para fins de apuração do ITR, ainda que o referido valor divulgado pelo IEA não leve características individuais do imóvel rural, dentre os quais as áreas do imóvel que possuem a natureza de “preservação permanente”, os dados relativos às benfeitorias existentes nos imóveis e até mesmo aqueles à produção nele desenvolvida. Tendo em vista a base do cálculo deste imposto (art. 38 do CTN) poderia a Fazenda Estadual se utilizar do valor indicado em documentos emitidos por bancos, no contexto de avaliado as terras para fins de garantias de seus empréstimos, se este valor for superior àquele indicado pelo contribuinte, com o fundamento de que o valor obtido na avaliação do terreno pelo banco seria mais próximo do valor do mercado do que a base de cálculo do ITR? Responda fundamentadamente.

**OBRIGADO!**